

Los Valores Personales no Alcanzan para Explicar la Conciencia Tributaria: Experiencia en el Perú

Felicia Bravo Salas



RESUMEN

El artículo presenta un nuevo marco teórico que trata acerca de aquellos aspectos en que la teoría de disuasión (deterrence theory), ha mostrado limitado poder explicativo. Explora la importancia de elementos no asociados a la racionalidad económica en la predicción del cumplimiento fiscal voluntario: la conciencia tributaria definida como “la motivación intrínseca de pagar impuestos”, en la que tiene un rol la formación de la cultura política ciudadana respecto a la apropiación de lo público.

El Autor: Educadora especializada en Ciencias Sociales e Investigación Educativa graduada en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos – UNMSM de Lima y candidata a la Maestría de Ciencias Políticas en la Pontificia Universidad Católica del Perú – PUCP; docente e investigadora del Instituto de Administración Tributaria y Aduanera – IATA de la SUNAT, Perú.

INTRODUCCIÓN

CONTENIDOS

Introducción

1. La situación actual de las políticas de disuasión
2. Algunos antecedentes en América Latina
3. La teoría de la disuasión
4. Evidencias en el Perú
5. ¿Qué estaría fallando en la teoría de la disuasión?
6. La conciencia tributaria
7. Conclusiones
8. Bibliografía

El presente documento se propone demostrar que el modelo clásico del cumplimiento tributario voluntario en el cual la moral fiscal está constituida por una sola variable denominada tolerancia al fraude inscrita en la dimensión de los valores y motivaciones internas del individuo, es insuficiente para explicar los resultados obtenidos por

estas políticas en los países como el Perú, en los que las altas percepciones de riesgo generadas por las Administraciones Tributaria y la sensibilidad al aumento de las sanciones, no tienen relación con la gran magnitud del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Para ello, se aborda un breve análisis de la situación del cumplimiento y la evasión tributaria y de las investigaciones que se han desarrollado en América; se expone la teoría de la disuasión y luego, a la luz de resultados preliminares obtenidos en el Perú mediante un Estudio Exploratorio sobre Conciencia Tributaria en personas naturales que tuvo como herramienta principal una encuesta de hogares aplicada a nivel nacional; se presenta un nuevo enfoque que sirvió para formular un nuevo marco teórico y analítico acerca de la moral fiscal de los peruanos en el que queda demostrado que los valores personales e incluso la visión que tiene el ciudadano en relación a su rol y su Estado, tienen una pobre contribución pues el proceso de internalización del sistema legal no ha concluido, es incipiente en la mayoría del territorio peruano en donde prima la norma social que ha sido generada por una democracia imperfecta que no ha permitido el cumplimiento del contrato social y genera inequidades fiscales importantes.

1. LA SITUACIÓN ACTUAL DE LAS POLÍTICAS DE DISUASIÓN

Mientras que en la mayoría de países del primer mundo, el aumento de las auditorías incrementa el riesgo de ser detectado y genera cumplimiento de las obligaciones tributarias; y en los países del segundo mundo, el elemento generador parece ser el rendimiento organizativo del Estado y la provisión de servicios públicos; en los países de nuestra región estas razones no son suficientes para explicar la evasión tributaria.

Si bien la percepción de mayor riesgo a ser detectados o el aumento de la sensibilidad al incremento de las penalidades genera mayor cumplimiento, no tenemos evidencias acerca de la fortaleza de esta asociación pero si conocemos que las mismas personas esas mismas personas que reconocen que la evasión tributaria es un acto de corrupción y que los impuestos se deben pagar porque es una forma de cumplir sus

deberes ciudadanos y de redistribuir la riqueza, entre otras; se muestran tolerantes con la evasión, piensan que si no los van a detectar deben aprovechar la oportunidad de pagar menos impuestos o se inclinan a no exigir comprobantes de pago cuando compran un producto bajo la creencia de que estarían pagando menos puesto que no les incluirían el Impuesto General a las Ventas.

Por otro lado, los estudios que se han emprendido en diferentes partes del mundo han echado mano a las clásicas preguntas formuladas desde las administraciones tributarias o a las que se incluyen en los barómetros (Afrobarometer, Latinobarómetro, etc.).

Desde el África, pasando por los países de la ex Unión Soviética, Europa y los exitosos países asiáticos; los estudios han incluido variables de control tales como el nivel socio económico;

así como las variables referidas a tolerancia al fraude fiscal, satisfacción con el sistema tributario o con los servicios que le presta el Estado. También se han establecido perfiles y la población objetivo ha sido ciudadanía en general, sólo contribuyentes y contribuyentes afectos a alguna norma tributaria en particular.

El común denominador de estas investigaciones ha sido la heterogeneidad de la metodología, de la población objetivo y la insuficiencia del marco teórico que está constreñido a razones económicas o a los aspectos procedimentales del derecho.

Lo que se propone en el presente documento es conjugar estos factores que sin duda inciden en las actitudes y valores de los ciudadanos respecto a su aceptación o rechazo de la obligación tributaria, con otros que han estado excluidos de la construcción teórica de la cual se infieren las variables que organizan cualquier estudio.

2. ALGUNOS ANTECEDENTES EN AMÉRICA LATINA

Hasta ahora la mayor aproximación a las causas que subyacen al comportamiento tributario la consiguió el estudio sobre actitudes y representaciones sociales acerca de lo tributario desarrollado el FLACSO en Costa Rica¹. En el informe reportan que las actitudes hacia lo tributario estarían marcadas por el grado de interés que tienen las personas respecto al uso que le da el Estado a lo recaudado. El estudio arrojó que los costarricenses construyen su imagen de los impuestos a partir de tres posiciones básicas que no suponen características excluyentes, sino ciertas tendencias que las particularizan: la del **indiferente** hacia el manejo y el destino de los recursos que se traduce en mayor propensión y tolerancia a la evasión; la del **hostil** a los

impuestos que está poco interesado en el destino de los recursos y le preocupa principalmente la calidad de la administración y el manejo de los fondos; finalmente, la posición del **distributivo** que conciben el vínculo con los impuestos a partir de una mayor preocupación por el uso social del mismo, especialmente si se le usa en el financiamiento de programas sociales para grupos vulnerables. Para cada grupo se halló un perfil socio económico predominante.

El estudio concluía en que la diferencia entre los grupos estaba marcada principalmente por una mayor/menor aceptación del sistema político y legitimación/no legitimación del rol de Estado. Consecuentemente, hallaron que el malestar

1. Rivera, R y Sojo, C. *Cultura tributaria. El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional / Contraloría General de la República: editado por Fernando Herrero Acosta. – 1. ed. – San José, C.R.: Publicaciones Contraloría General de la República, 2002. p. 619.*

existente no se dirige hacia quienes deben cobrar los impuestos, sino hacia quienes eluden su obligación de pagarlos y hacia quienes gastan de manera inapropiada los recursos producto de la tributación.

Otro interesante planteamiento ha sido la de Vásquez Caro², en el que propuso un ejercicio partiendo de un estado de conciencia negativa determinada por un conjunto de respuestas a la pregunta: ¿por qué no quiero pagar? Las respuestas de su ejercicio fueron:

- No pago porque no me beneficio
- No pago porque los demás no pagan

- No pago porque es mucho
- No pago porque se roban la plata
- No pago porque no sé cómo debo hacerlo
- No pago porque no pasa nada si no pago.

Su análisis concluye en que los contribuyentes no proponen una sola respuesta, identificando un conjunto de posibilidades para la determinación de la conciencia tributaria individual, acotando que por ser los impuestos un orden social, debemos aproximar el problema de la conciencia tributaria como una categoría colectiva.

3. LA TEORÍA DE LA DISUASIÓN

La respuesta tradicional sobre qué determina el cumplimiento fiscal había estado orientada por la teoría de disuasión (*deterrence theory*), basada en el temor a la detección y castigo del fraude³. Esta teoría propone que la decisión de cumplimiento se basa fundamentalmente en el análisis costo-beneficio, por el cual las personas ponderan con racionalidad económica los beneficios de no cumplimiento frente a los riesgos de detección y costos de penalidad.

Sin embargo, los estudios mencionados y otros que se consignan en el anexo I, muestran que esta teoría tiene limitado poder explicativo y que los tradicionales métodos de coerción mediante auditoría y penalidad explican sólo una parte del cumplimiento fiscal voluntario. Ello ha llevado a explorar la importancia de elementos no asociados a la racionalidad económica en la predicción

del cumplimiento fiscal voluntario. Así, recientemente, teóricos e investigadores atribuyen una significativa importancia a lo que se ha denominado conciencia tributaria o “la motivación intrínseca de pagar impuestos”, en la que tiene un rol la formación de la cultura política ciudadana respecto a la apropiación de lo público.

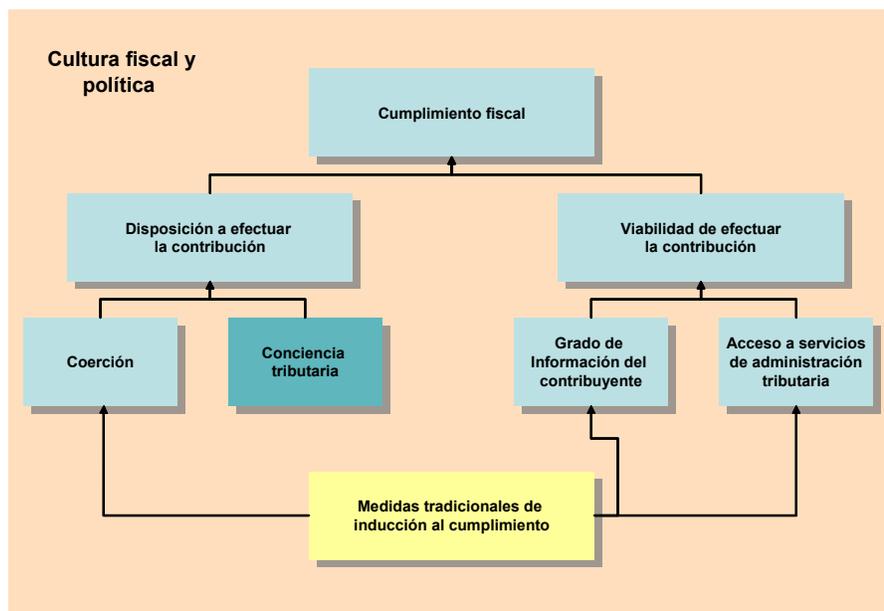
Desde una perspectiva más amplia, podemos plantear que el cumplimiento fiscal es consecuencia de dos condiciones: (i) la disposición a efectuar la contribución (“los agentes quieren contribuir”) y (ii) la viabilidad de efectuar la contribución (“los agentes saben y pueden contribuir”). La primera condición, se encuentra determinada, por un lado, por la efectividad de las normas de coerción, el cálculo que hacen los agentes mediante racionalidad económica, su grado de aversión a la penalidad del fraude, Por

2. Vasquez, C. “Cómo influir en la conciencia tributaria del contribuyente para mejorar su comportamiento”, documento presentado ante la Asamblea General del CIAT en Chile el año 1993.

3. Allingham, M., A. Sandmo, 1972. *Income Tax Evasion: A theoretical Analysis*” *Journal of Public Economics*, 323-338

otro lado, la disposición a contribuir está determinada por la conciencia tributaria del agente, que determinan su voluntad de pago⁴ y que es fruto de los procesos de legitimización, socialización e internalización de las obligaciones tributarias.

Grafico 1: Elementos del cumplimiento fiscal.



Fuente: En Estudio de Línea de Base de la Conciencia Tributaria de las Personas Naturales en el Perú – 2010.

La viabilidad de efectuar la contribución se asocia al grado de información que tienen los contribuyentes sobre las reglas y procedimientos tributarios y, por otro lado, al acceso de los contribuyentes a los servicios de administración tributaria, es decir, la facilidad que tienen los agentes para efectuar sus contribuciones, simplificaciones administrativas, rapidez en el trámite, etc.

Cabe anotar que las medidas de inducción al cumplimiento fiscal han estado tradicionalmente asociadas a normar e implementar procedimientos de detección y penalización de los infractores, a proveer información sobre las reglas tributarias y a extender el acceso a los servicios tributarios. Si bien todas estas medidas son pertinentes y deben ser diseñadas para lograr la mayor efectividad, se plantea que pueden resultar insuficientes si se deja del lado la dimensión de conciencia tributaria y un mejor entendimiento de sus determinantes.

4. *Voluntariedad es entendida como el cumplimiento de las obligaciones sin intervención del agente responsable de la administración tributaria. La literatura es amplia y está asociada a un campo más amplio que investiga por qué las personas cumplen con las leyes. Elllickson, R. (1991); Tyler, T. (1990).*

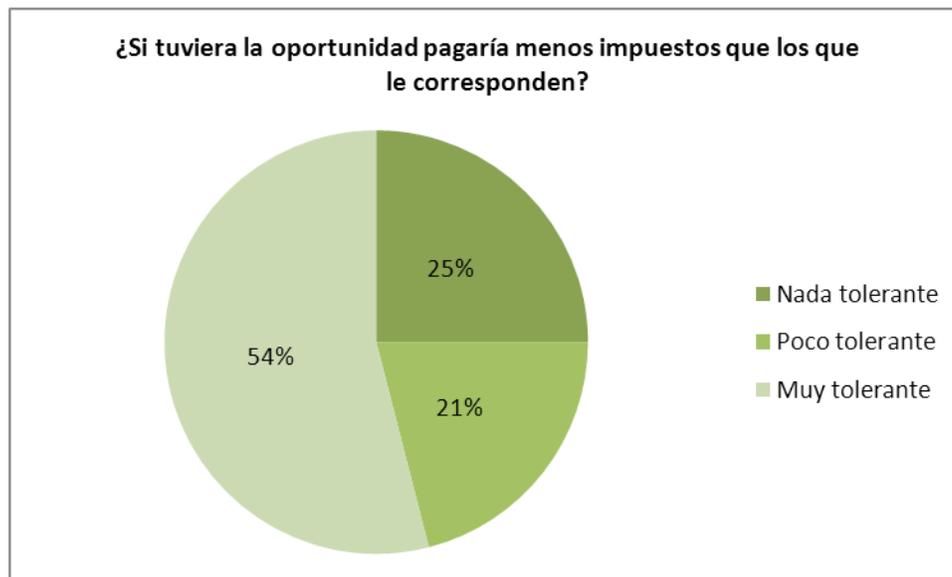
4. EVIDENCIAS EN EL PERÚ

En el Perú, el 79% de las personas que participaron en la encuesta sobre percepción de corrupción⁵, manifestaron ser alta y medianamente tolerantes con evadir impuestos si saben que no los van a detectar y el 82% no piden factura para evitar el pago del IGV, a pesar que estas mismas personas consideran que el principal problema que tiene el país es la corrupción y que la evasión tributaria es una de sus formas más frecuentes. Estos resultados son consistentes en lo que respecta a la corrupción con los resultados informados por las encuestadoras a la pregunta ¿Cuál cree usted que es el principal problema que tiene el país?

En las IV y V encuestas sobre Corrupción en el Perú de los años 2006 y 2008, el rechazo definitivo a la evasión tributaria, había caído diez puntos en ambos casos y se ha recuperado en dos puntos el presente año.

Estas cifras son consistentes con los resultados del estudio de percepciones realizado por la propia SUNAT en el 2009⁶, en donde se encontró que el 54% de las personas manifiestan ser muy tolerantes al fraude; el 25% poco tolerantes y 21% nada tolerantes.

Gráfico 2: Distribución de la tolerancia al fraude.



Fuente: IV Encuesta Nacional sobre Percepciones de la Corrupción en el Perú, 2010. Elaboración propia.

5. IV Encuesta Nacional sobre Percepciones de la Corrupción en el Perú, 2010. En <http://www.scribd.com/doc/36168016/Sexta-Encuesta-Nacional-Sobre-Percepciones-de-la-Corrupcion-en-el-Peru-2010>

6. Línea de Base de Conciencia Tributaria de las Personas Naturales en el Perú – 2009. En el Libro de Cultura Tributaria. Instituto de Administración Tributaria y Aduanera. Lima, junio 2010. Primera edición, 200 p.

Pero como la pregunta está relacionada con las probabilidades de ser detectado por la administración tributaria, el estudio de SUNAT incluyó las variables: probabilidad de ser detectado y sensibilidad al incremento de las penalidades.

Sólo un 26% de la población le asigna a la SUNAT probabilidades baja o nula de descubrir y sancionar a los evasores. Es decir, un 74% consideran que es probable o muy probable que sean detectados y sancionados.

Cuando se redujo la población a sólo aquellos que declararon que incurrían en malas prácticas como adquirir bienes sin comprobante de pago, más la mitad percibían probabilidad de ser detectados y sancionados y se sentían desalentados a evadir en la medida en que el riesgo aumentaba. En este mismo grupo se encontró variación directa de la sensibilidad en relación al aumento de las penalidades.

Sin embargo, al aplicar las herramientas estadísticas se encontró que el grado de fortaleza de esta asociación era débil. Es decir, había otras razones que estarían explicando la variación de las prácticas de evasión ante el riesgo de ser detectado.

Con estos resultados aún parciales, la teoría de la disuasión en países como el Perú no serviría para explicar por sí sola el comportamiento tributario y su aplicación como estrategia para incrementar el cumplimiento voluntario no estaría rindiendo los resultados esperados en correspondencia con la magnitud del esfuerzo que realiza la Administración Tributaria para

desalentar la evasión y facilitar el cumplimiento voluntario.

Por ello se incluyeron otros dos factores del cumplimiento tributario: el grado de información y el acceso a los servicios de atención. De manera similar, las evidencias mostraron que el patrón de comportamiento de las variables evidenciaba que a mayor información y mayor oferta de servicios la probabilidad de contribuir aumentaba pero la asociación también era débil.

El cuarto factor del modelo es la moral fiscal del individuo que de manera convencional ha sido sinónimo de tolerancia a cometer fraude fiscal. De acuerdo a esto, una persona con poca conciencia tributaria tendría una mayor tolerancia y por lo tanto, una menor disposición a pagar sus tributos o mayor propensión a cometer actos que afecten negativamente el nivel de cumplimiento tributario (compra de productos sin comprobante de pago o de contrabando).

Esta variable mostró resultados fueron muy parecidos a los de la encuesta de Proética: en el 2009, la SUNAT encontró que sólo un 25% de la población rechazaría la evasión tributaria.

Entonces, si los individuos perciben el riesgo como un factor que los motivaría al cumplimiento, son sensibles al costo de la pena, y mejorarían si se les da mayor información y acceso a servicios; cuáles serían sus razones para ser a la vez tolerantes al fraude y propensos a evadir en cuanto se les presenta alguna oportunidad de no ser detectados.

5. ¿QUÉ ESTARÍA FALLANDO EN LA TEORÍA DE LA DISUASIÓN?

Las administraciones tributarias han sido proclives a señalar que en la moral fiscal de los ciudadanos se encontraría la causa. Han asumido que la moral fiscal/falta de moral fiscal está determinada por los valores/falta de valores de los individuos y últimamente echan mano a la equidad/falta de equidad fiscal percibida estos como otra probable determinante.

Por ello, en los últimos años hemos acudido a un florecimiento de programas de educación tributaria y de cultura tributaria en la región que han sido apoyados y validados por las organizaciones internacionales. Sus logros han sido materia de sendos boletines y noticias en los portales de Eurosocial especialmente y se han propiciado reuniones, intercambios y asistencia técnica. Todos ellos, a pesar de los avances conseguidos por Brasil, Argentina y Perú se han focalizado en acciones operativas y en acuerdos políticos con sus gobiernos en materia de cambios en el currículo escolar a fin de educar en valores a los futuros ciudadanos y de fortalecer los valores de los ciudadanos para generar conciencia tributaria/moral fiscal. Salvo la experiencia del Observatorio Fiscal de Maringá (Brasil) con acciones dirigidas a la rendición de cuentas y el control del gasto; en la mayoría de los países de la Región no se ha causado mayor interés ni preocupación en las otras instituciones del Estado o en la propia sociedad.

Decir conciencia tributaria es mencionar un término que puede ser graciosamente definido de cualquier manera: valores, actitudes, sentimientos, percepciones, educación, cultura, etc. El común denominador es la vaguedad y consecuentemente las metas son exclusivamente operativas y la exigencia de mostrar resultados costo-beneficio es como pedirle a una iglesia que muestre en gráficos cuánto puede haber aumentado la fe de sus seguidores, para justificar el gasto y cuáles serían sus metas en el siguiente ejercicio espiritual.

Parece irónico pero veámoslo de la siguiente manera: Estamos ante uno de los factores que operan sobre el cumplimiento tributario y no lo entendemos porque es el más complejo, difuso y escapa de lo que convencionalmente conocen los administradores tributarios; por lo tanto, no lo asumimos de la misma manera como lo hacemos con las estrategias de fiscalización ni le estamos dando la importancia que se le da a los servicios al contribuyente o a la facilitación de información. Es más, dejamos esa tarea a un grupo de profesionales que están desplegando una importante labor de manera muchas veces solitaria que se guían por su intuición y sus capacidades sociales y políticas para coordinar con otros sectores del propio estado, de la ciudadanía y del sector empresarial en algunos casos; obtienen importantes logros cuya connotación no está siendo seriamente sopesada por sus funcionarios, salvo desde un enfoque del marketing o de la imagen institucional. Eso en parte ha sido favorable para que se desarrolle puesto que es una labor variopinta que va desde inventar materiales didácticos, escribir slogans, sentarse a concertar con el sector educación en todos sus niveles jurisdiccionales, desde el aula hasta el ministro de educación y que deben incursionar hasta en el diseño pedagógico y la investigación social; por lo tanto, escapa de las competencias que normalmente poseen los administradores tributarios.

6. LA CONCIENCIA TRIBUTARIA

En la literatura, la conciencia tributaria se refiere a las actitudes y creencias de las personas, es decir, a los aspectos no coercitivos, que motivan la voluntad de contribuir de los agentes.

Frecuentemente se la reduce al análisis de la tolerancia hacia el fraude⁷ y se cree que está determinada exclusivamente por los valores personales.

7. Al respecto ver *Torales et al (2004), Torales et al (2006), Torales et al (2007) Alm. et al (2005), Frey et al (2006)*,

Para una mejor comprensión de la formación de la conciencia tributaria, es necesario ampliar el enfoque para incorporar los estudios sobre las relaciones de las personas con el sistema jurídico-político. Para este propósito se ha considerado integrar al estudio de los procesos de formación de la conciencia tributaria, el planteamiento teórico de Jürgen Habermas, que ayudará a apreciar mejor el aspecto de relación entre los sujetos tributarios (individuos, estratos, tipos de ciudadanía, grupos sociales) con la conciencia tributaria que es formada también a través de la socialización en sus respectivos procesos de integración social y sistémica.

6.1 La teoría social de habermas

Como muchos teóricos antes que él, Habermas estaba interesado en la pregunta ¿cómo es posible el orden social? Esta pregunta fue planteada por Thomas Hobbes (1588-1679), Hobbes se preguntó cómo un orden social estable y predecible puede surgir de las acciones de un enorme cantidad de individuos, muy pocos de los cuales se conocen entre sí personalmente, y muy pocos de los cuales están en condiciones de coordinar sus actos por medio de un acuerdo explícito. La respuesta de Hobbes fue que el orden social es producido por las leyes y autoridad de un gobernante todo poderoso, respaldado por el uso de la fuerza y por la amenaza creíble de castigo.

La teoría hobbesiana aplicada al campo del cumplimiento tributario nos dice que cumplir las normas tributarias, de alguna manera beneficia a cada individuo. Pero tiene dificultad para explicar el fenómeno del “free-rider”. Es decir, que no puede explicar por qué las personas cumplen o deben cumplir cuando pareciera racional hacer lo opuesto y beneficiarse personalmente de los ingresos que aportan otras personas.

Esta misma dificultad encuentran los administradores tributarios y especialmente los que se encuentran dedicados a la educación tributaria cuando exponen las razones por las cuales los individuos deben tributar, con argumentos ta-

les como “para mejorar hay que tributar” cuando para el común de los individuos lo racional es dejar de tributar en parte o en todo y seguir usando lo que la ciudad o el Estado nacional le proporciona gracias a la tributación de otros o quizá mediante operaciones crediticias y venta de valiosos recursos naturales.

Otros filósofos se volcaron a las teorías de contratos sociales, buscando respuestas al problema del orden social. Tales teorías sostienen que el orden social descansa en una red de relaciones contractuales implícitas o explícitas. Sin embargo, resulta igualmente difícil, si no imposible, explicar cuándo y cómo exactamente el contrato fue acordado por las personas que se rigen por sus términos. Por lo cual, a las personas les resulta muy difícil asumir los acuerdos puesto que no sienten que hayan participado individualmente en ello y tampoco son depositarios de alguna memoria histórica en este sentido, mas aun cuando se trata de tributos en sociedades donde constituían una obligación reservada a indios y otras castas y no pagarlo era una claro signo de privilegio social y su modernización fue un proceso largo, tortuoso e incompleto en el cual no tuvieron participación.

Durkheim intentó explicar el orden social suponiendo que los agentes se conforman con normas que constituyen la conciencia moral colectiva. Ello debido tanto por razones positivas como negativas. A través de la socialización, asocian ciertas sanciones con la violación de normas y aprenden a evitar estas sanciones a través de acciones voluntarias. Al mismo tiempo, se identifican con la conciencia moral colectiva de la sociedad en la que viven. Pero en nuestros países el bajo rendimiento organizativo del Estado así como la corrupción predominante en todos los ámbitos sociales, aportan con experiencias negativas a los procesos de socialización de las personas. En materia de cumplimiento tributario, el ciudadano que honra la ley es considerado un disidente por su entorno social más próximo.

El sociólogo americano Talcott Parsons desarrolló esta perspectiva en una teoría más sofisticada que plantea que la posesión de un sistema

de normas y valores lleva a la coordinación y estabilidad social. Argumentó que los agentes adquieren: (1) una disposición a situar las razones morales (no instrumentales, dirigidas a otros) por encima de las no morales (instrumentales, dirigidas a sí mismo); y (2) una disposición a castigar a los que fallan en hacerlo. En tanto la mayoría de las personas desarrolle ambas disposiciones, el orden social puede ser mantenido, aún cuando algunos agentes puedan eventualmente desviarse de las normas sociales. A estas alturas de la lectura, ya se ha mencionado lo que está pasando por ejemplo en Perú, donde reconocen que evadir es un acto de corrupción pero que lo harían si tienen la oportunidad de no ser detectados.

En los países de la región se ha argumentado y escrito mucho acerca de la pérdida de valores como causa fundamental de la desestabilidad social y de otros órdenes. Sin embargo cabría decir que todavía en nuestra región los valores predominantes son los trascendentales que priorizan la cooperación y que consecuentemente, a la luz de la teoría de Parsons deberíamos estar tributando porque somos sociedades que nacimos del colectivismo del incario y desarrollamos sistemas de cooperación y distribución de los recursos, los que nos haría personas distributivas y benevolentes, más aún cuando estos órdenes sociales siguen vigentes. Pero esto no sucede así. El ciudadano común es contributivo con su entorno familiar y social más próximo y esa cualidad es demostrada a nivel de sus comunidades mas no en relación a los otros que no perciben como sus iguales por razones de lo más diversas como por ejemplo, territoriales, étnicas, culturales o consanguíneas, entre otras muchas. El colecti-

vismo es endógeno y la idea del bien común no trasciende sus unidades sociales o territoriales.

La respuesta de Habermas al problema del orden social, consiste en una reconfiguración de las premisas fundamentales de las teorías que hasta ahora habían tratado de explicar cómo se da y cómo se mantiene este.

6.2 Una nueva definición de conciencia tributaria

De acuerdo con Habermas, si queremos explicar la conciencia tributaria de las personas no debemos acudir exclusivamente a la filosofía o a la deontología sino hacer un giro hacia a la práctica social de la acción comunicativa, en el contexto intersubjetivo del lenguaje pues las acciones humanas se coordinan primariamente siempre por los actos del habla, a través de los cuales podemos rescatar la razón práctica, no metafísica.

Entonces, serán en las razones de asuntos de diverso orden que nos comuniquen las personas, en donde encontraremos los componentes de la conciencia tributaria pero deben atender a determinada jerarquía y ordenarse según dimensiones. Siguiendo la teoría de Habermas, cuando los sujetos hablan presuponen siempre, aunque sea implícitamente, cuatro pretensiones de validez: entendimiento, sinceridad, corrección y veracidad. Solo el entendimiento es en esencia inseparable del lenguaje aunque racionalmente pueda distinguirse de este, las otras tres presuponen la posición del hablante en relación con un estado de cosas extralingüístico, y al mismo tiempo, una relación entre los enunciados y los distintos dominios del mundo.

Cuadro 1: Acto del habla y dominio del mundo

Forma de Acción	Función del Lenguaje	Pretensión de Validez	Referencia Extralingüística/ Mundos
Acción teleológica	Cognitiva o representativa	Veracidad proposicional	Mundo objetivo (objetos hechos)
Acción normativa	Apelativa o directa	Corrección o rectitud normativa	Mundo social o inter subjetivo (normas)
Acción dramaturgico	Expresiva o emotiva	Veracidad o sinceridad	Mundo subjetivo (personalidad)
Acción comunicativa	Todas las funciones del lenguaje	Entendimiento	Relaciona reflexivamente a los tres "mundos"

Comparando y reemplazando en las evidencias encontradas: la conciencia tributaria estaría representada por lo que el individuo expresa cuando explica las razones por las cuales cumpliría o dejaría de cumplir sus obligaciones tributarias. Y como este es el plano en el cual se relacionan reflexivamente los tres “mundos”, entonces podemos recoger estos datos mediante el uso de un instrumento de investigación.

Siguiendo con este razonamiento, los tres mundos: mundo de la vida, sistema y normas sociales y el mundo subjetivo del individuo, estarían representados respectivamente por el conocimiento que tiene el individuo de la realidad (lo real pensado, no confundir con la “realidad”) que reducimos a lo relacionado con el contexto en el cual se da la tributación o se produjo el sistema tributario, es decir, el Estado y la forma como el individuo lo concibe y establece un cierto tipo de relación con este. El mundo del sistema abarca el sistema político y tributario, así como los principios que lo rigen. Por último tendríamos los valores individuales.

Cada uno de ellos conforma una dimensión de la conciencia tributaria: la visión del mundo o mundo de la vida; el sistema político y tributario; y los valores. La complejidad de estas dimensiones obliga a realizar un nuevo análisis que concluirá con el establecimiento de sub-dimensiones e indicadores.

Pero antes, se debe saber que Habermas también plantea que los tres mundos no tienen una proximidad similar o no contribuyen de manera similar en la acción comunicativa del individuo

cuando se refiere a las razones que sustentan su postura respecto a la tributación.

En el mundo moderno, la economía capitalista y el sistema administrativo se vuelven gradualmente separados de la esfera de la familia y la cultura y de las instituciones de la esfera pública tales como los medios de comunicación. Es decir, el mundo normativo o sistema que fuera creado por las personas se torna cada vez en una especie de ente con aparente vida propia y se vuelve hacia el mundo de la vida, se inmiscuye en este y absorbe sus funciones. Las decisiones estratégicas se dejan a los mercados o a los administradores. La transparencia del mundo de la vida es oscurecida gradualmente y las bases de acción y decisión son retiradas del escrutinio público y del posible control democrático. En la medida en que se reduce para el individuo el dominio del mundo de la vida surgen las “patologías o fenómenos sociales”; por ejemplo, la corrupción y dentro de ella la evasión tributaria. La tributación ha dejado de ser producto del consenso de la comunidad que tenía como función principal el sostenimiento de los especialistas y la provisión de servicios públicos que garanticen el bien común y se ha tornado en un sistema orientado a proveer de recursos a un sistema administrativo cada vez más complejo y sofisticado, Por lo tanto, la obligación de tributar se ha convertido en un fastidio creado por los políticos y funcionarios que se entromete en la esfera del individuo, en el espacio público en donde desarrolla sus actividades económicas y sociales, y le despoja de parte de sus recursos y decisiones.

7. CONCLUSIONES

En conclusión, la teoría nos obligaría no sólo a recoger los datos de manera que podamos cubrir todas las variables sino también a formular una metodología que nos permita establecer los óptimos que posibiliten obtener las brechas, sin tener antecedentes en estudios similares. El re-

sultado esperado es el orden que han tomado cada una de las variables o razones que contribuyen a la formación de esa representación social denominada conciencia tributaria y la particular contribución de cada una de ellas en el proceso de formación de la conciencia tributaria

en cada sociedad en particular y en un periodo de tiempo y contexto específico.

Definida de esta manera, la conciencia tributaria, este factor del cumplimiento tributario dejaría de ser una caja negra en la cual estábamos ingresando procesos, estrategias y recursos sin tener certeza del efecto que estarían produciendo en lo que suponemos es el único elemento constituyente de la conciencia tributaria, es decir, los valores individuales los mismos que son parte de la esfera más íntima del ser humano y que no necesariamente estarían actuando como protagonista ni en solitario en la disposición de las personas a contribuir.

Con este enfoque lo que se propone es que los valores no tendrían peso suficiente para explicar la falta de disposición del ciudadano para cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias y por lo ello no es percibida como una falta contra la colectividad a la que pertenece, no genera rechazo hacia el evasor y seguirán evadiendo a pesar de las medidas coercitivas, la información y los servicios de atención.

En consecuencia, debemos buscar los otros factores entre los que sostienen el orden social, sistematizar su estudio y medirlos de ser posible para conocer y dar a conocer cuánto aportan para conseguir los ingresos fiscales y por ende el bienestar.

8. BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, G Y L PABLO ESCOBAR, 2005. "La Conciencia fiscal y el fraude fiscal. Factores que influyen en la tolerancia ante el fraude", Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financiero de la Universidad de Murcia, España.

ALLIGHAM, M., A. SANDMO, 1972. "Income Tax Evasion: A theoretical Analysis" *Journal of Public Economics*, 323-338.

ALM, J. Y B. TORGLER, 2005. "Culture differences and tax morale in the United States in Europe" *Journal of Economic Literature*.

ESTEVEZ, A. Y S. ESPER 2007. "Ciudadanía fiscal en América Latina: el contrato incumplido." www.rlcu.org.ar/revista/numeros/06-10-Abril-2008/documentos/alejandro_esteves.pdf

FREY S Y B. TORGLER, 2006. "Tax Morale and conditional cooperation" *Journal of Comparative Economics*.

FELD, L. Y B. FREY 2002 (a). "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated", *Economics of Governance*, 3: 87-99.

FELD, L. Y B. FREY 2002 (b). "Deterrence and tax morale: How tax administrations and tax payers interact", *OECD Jan Francke Tax research Award*.

HABERMAS, J. 1991 "Conciencia moral y acción comunicativa" Barcelona: Península 2da. Edición.

Proética. 2010. "IV Encuesta Nacional sobre Percepciones de la Corrupción en el Perú". En <http://www.scribd.com/doc/36168016/Sexta-Encuesta-Nacional-Sobre-Percepciones-de-la-Corrupcion-en-el-Peru-2010>

SUNAT. 2010. "Libro de consulta de Cultura Tributaria". Lima: Instituto de Administración Tributaria y Aduanera: 1ra edición, 200 p.

LÓPEZ JIMÉNEZ, S. 1997. "Ciudadanos reales e imaginarios: concepciones, desarrollo y mapas de la ciudadanía en el Perú. Lima: IDS.

NERRÈ, B. 2004. "Modeling Tax Culture" Annual Meeting of the Public Choice Society, San Diego CA.

RIVERA, R Y SOJO, C. Cultura tributaria. El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional / Contraloría General de la República: editado por Fernando Herrero Acosta. - 1. ed. - San José, C.R.: Publicaciones Contraloría General de la República, 2002. p. 619.

SUNAT. 2008. "Modelamiento del Programa de Cultura y Conciencia Tributaria". Lima. IATA.
The World Values Survey (WVS) <http://www.worldvaluessurvey.com/>

TYLER, T. 1990 "Why people obey the law" Newhaven and London: Yale University Press.

VASQUEZ, C. "Cómo influir en la conciencia tributaria del contribuyente para mejorar su comportamiento", documento presentado ante la Asamblea General del CIAT en Chile el año 1993.

VELASCO ARROYO, J. C.. 2003 "Para leer a Habermas" Alianza Editorial, S.A. Madrid .