

LA TEORÍA DE LA TRIBUTACIÓN Y LA FUNCIÓN CAMBIANTE DE LA POLÍTICA IMPOSITIVA

SUMARIO: 1. *Los conceptos de finanzas públicas y de derecho financiero.* 2. *Los criterios de clasificación de las teorías sobre finanzas públicas.* 3. *El impuesto.* 4. *Los principios de la imposición.* 5. *Los sistemas impositivos ideales.* 6. *La función cambiante de la política impositiva.* 7. *Ideología, equidad e imposición al ingreso.*

I. LOS CONCEPTOS DE FINANZAS PÚBLICAS Y DE DERECHO FINANCIERO

El estudio de las finanzas públicas es el análisis integral de los ingresos y de los gastos públicos que se contienen en el presupuesto, incluyendo las operaciones complementarias, y que tienen por objeto la realización de las funciones financieras del Estado: la óptima asignación de recursos para la satisfacción de las necesidades públicas; la "equidad" en la distribución del ingreso; el crecimiento económico con estabilidad en los precios y pleno empleo de los recursos productivos, y por último el desarrollo económico.¹ El término "finanzas públicas" es rechazado con frecuencia ya que para muchos analistas no revela el contenido del alcance real de la disciplina. Una objeción común es en el sentido de que los ingresos y los gastos públicos son sólo medios para lograr fines que sobrepasan con mucho el aspecto financiero en un sentido restringido. Por lo tanto, se ha propuesto el uso del término "economía pública" para designar a esta disciplina, si bien se le objeta en virtud de que al aceptar la existencia de dos sectores, el público y el privado se llega, de acuerdo con Retchkiman, a una proyección artificial dado que el proceso económico de una nación constituye un sistema único de interacción.² Además, si el término finanzas públicas resulta restringido para designar a esta disciplina en virtud del alcance real de la misma, por el contrario el de economía pública resulta demasiado amplio para

¹ Cfr. Musgrave, Richard, *Public Finance in Theory and Practice*, New York, McGraw-Hill, 1975. Sin embargo, debe aclararse que Musgrave no incluye el desarrollo económico entre las funciones financieras del Estado, porque lo considera incluido en las tres primeras.

² Cfr. Retchkiman, Benjamín, *Introducción al estudio de la economía pública*, México, UNAM, (Textos Universitarios), y *Finanzas públicas*, México, SUA-UNAM, 1980.

el estudio de la actividad financiera del Estado. Esto es, el objeto de estudio de la economía pública va mucho más allá de la actividad financiera gubernamental. Otra objeción al término finanzas públicas, siguiendo a James O'Connor, consiste en concebir en los países capitalistas, o de economía capitalista mixta, a las finanzas públicas como destinadas a la reproducción del sistema de la empresa privada, queda por demostrarse cuán públicas son las transacciones reales y financieras que tienen lugar en el sector económico estatal. Esta objeción es simplista, ya que pretender privar del carácter de públicas a las finanzas del Estado implica desconocer la existencia de éste en función del contenido de la política económica que se le atribuya o bien que algunos países puedan asumir. En España a esta disciplina se le denomina hacienda pública, si bien se formulan objeciones a este concepto al considerarse que es un resabio del pasado, cuando durante la vigencia del capitalismo clásico se sostenía el abstencionismo estatal. Pero si el Estado administrara las finanzas públicas con la frugalidad sostenida en el liberalismo decimonónico no podría cumplir con las metas que el capitalismo moderno exige. Así, en general las denominaciones elaboradas para el estudio de las principales operaciones financieras del Estado y sus resultados son insuficientes para describirlo, por lo que hemos optado por el concepto comúnmente aceptado de finanzas públicas.

Podemos entender como derecho financiero el sistema de normas jurídicas que regulan a las finanzas públicas, entendiendo por éstas el concepto descrito de ingresos y gastos públicos que se contienen en el presupuesto, incluyendo las operaciones complementarias, y que tienen por objeto la realización de las funciones financieras del Estado.

2. LOS CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN DE LAS TEORÍAS SOBRE FINANZAS PÚBLICAS

Existen diversos criterios de clasificación de las finanzas públicas;³ dos de los más importantes son el de carácter metodológico y el histórico. En el primer caso una de las divisiones más conocidas en cuanto al estudio de las finanzas públicas divide estas teorías en normativas y positivas. Si bien esta discusión se da en general en las ciencias sociales, en el caso de las finanzas públicas se deriva de la que se plantea en general en la economía. John Neville Keynes define una ciencia normativa como un conjunto de conocimientos sistematizados que discute los criterios sobre lo que debe ser, y a una ciencia positiva como un conjunto de conocimientos sistematizados concerniente a lo que es.

³ Cfr. Fuentes Quintana, Enrique, *Hacienda pública y sistemas fiscales*, Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 1978.

Así, sostiene la existencia de una economía normativa y de una economía positiva. La diferencia entre proposiciones normativas y positivas ha sido aplicada a las finanzas públicas por Richard Musgrave, quien distingue entre "el conjunto de reglas y principios con los que logran una gestión eficiente de la actividad financiera del sector público"⁴ de las teorías "que nos permitan explicar en la realidad fiscal las políticas existentes y predecir —condicionalmente— qué políticas de ingresos y gastos públicos se seguirán en el futuro".⁵ La actividad financiera gubernamental concebida en términos normativos conlleva tres etapas: a) La constituida por el estudio de las finalidades que pretenden alcanzar los distintos programas de ingresos y gastos públicos; b) La que consiste en el conocimiento de los efectos económicos de los diversos programas de ingresos y gastos públicos sobre la administración de los recursos escasos de la sociedad; c) La última, que consiste en programar la política a seguir, esto es, la elección de los medios más eficaces para lograr las distintas finalidades. Por otra parte, la concepción positiva de la actividad financiera explicaría los cauces que condicionan a las autoridades públicas en el proceso de toma de decisiones. El objeto sería explicar los motivos de las acciones financieras y aplicar dicha estructura para predecir qué acción fiscal se tomará en supuestos diferentes. Fuentes Quintana explica que frente a la finalidad de lograr una gestión financiera eficaz, que es el propósito de toda construcción normativa, el enfoque positivo pretende pronosticar la gestión financiera real. Cabe preguntarse en torno al enfoque positivo de la actividad financiera estatal si existe la posibilidad de abstraerse ideológicamente en el tratamiento de estos problemas para darles el carácter de estrictamente objetivos.

En cuanto a la perspectiva histórica del estudio de las finanzas públicas, la mayor parte de las corrientes del pensamiento están ubicadas en el contexto del pensamiento normativo. Este enfoque tiene dos raíces fundamentales según Enrique Fuentes Quintana, que son el cameralismo y la Escuela Clásica.⁶ En el primer caso se aclara que el análisis de los problemas financieros públicos surgió por el mismo motivo de interés que existe actualmente, que es el desarrollo del Estado moderno y la importancia de la vida económica. En los Estados alemanes y en Austria se postuló el cameralismo, en función de "cámara", que era el lugar en el que se almacenaba el tesoro real; pero con el transcurso del tiempo el término se extendió hasta connotar la propiedad

⁴ Fuentes Quintana, Enrique, *Hacienda pública. Introducción, presupuesto e ingresos públicos*, Madrid, 1973, p. 33.

⁵ *Idem*, p. 34.

⁶ *Idem*, pp. 34 y 35.

real y los ingresos del príncipe. El propósito de estos estudios era el de lograr la independencia de la economía del Estado para asegurar el bienestar de la nación. De esta forma "la economía del Estado aparece como organizadora de la economía nacional, lo que exige una intervención profunda del Estado en la administración de los recursos escasos de la sociedad".⁷ Esta intervención se efectúa a través del presupuesto y de esta corriente del pensamiento existen varios legados, uno de ellos es la sistematización de los ingresos públicos en tres grandes grupos: ingresos derivados de los impuestos; ingresos provenientes de la deuda pública e ingresos generados por la empresa pública. Ante la emergencia del liberalismo surgen nuevos planteamientos con objetivos políticos y con enfoques económicos diferentes. Adam Smith inicia una nueva etapa para el pensamiento económico en general y de las finanzas públicas en particular.⁸ En su esquema el Estado debe intervenir lo menos posible en la economía, por lo que los gastos públicos deben reducirse a tres grandes categorías: a) Los destinados a la defensa nacional; b) Los gastos para proveer la administración de justicia y el orden interno, y c) Los gastos necesarios para el sostenimiento de las obras e instituciones que carecen de ajuste conforme a la ley de la oferta lucrativa. Para el financiamiento de estos gastos, los impuestos deben ser neutrales, en el sentido de que no deben afectar el desarrollo económico, y deben cumplir con los principios de certeza, economicidad y comodidad. El presupuesto debe liquidarse en forma equilibrada por dos motivos, en el aspecto económico para evitar que gravámenes excesivos puedan afectar el proceso de acumulación privada, y en el ámbito político para evitar el desequilibrio presupuestal que a juicio de Smith es un elemento de confusión y extensión indeseable de la actividad estatal. Por último, Adam Smith sostuvo que el gasto público debe repartirse con justicia; pero el mismo autor no opta por el principio del beneficio o el de la capacidad de pago, como criterios para distribuir la carga fiscal. De acuerdo con el principio del beneficio los gobernados deben contribuir a las cargas públicas en función del interés que para él supongan los gastos públicos. Por el contrario, según el principio de la capacidad de pago, cada contribuyente debe pagar en función de sus facultades para asumir la carga impositiva, medida ya sea en función de su ingreso, del consumo o de su riqueza. Adam Smith y David Ricardo no optaron por ninguno de estos principios, y fue John Stuart Mill quien se inclinó por el principio de la capacidad de pago. Mill explicó que el principio del beneficio no conduciría a una imposición proporcional sino regresiva, ya que son

⁷ *Idem*, pp. 35 y ss.

⁸ Retchkiman, Benjamín, *Finanzas públicas*, México, SUA-UNAM, 1981.

los pobres quienes tienen mayor necesidad de protección por parte del Estado. En términos generales, todas las escuelas del pensamiento económico que asumieron un enfoque normativo postularon principios similares en materia fiscal. Esto se dio a pesar de las diferencias de enfoque entre los clásicos ortodoxos, como Adam Smith y David Ricardo, y los heterodoxos como Jeremías Bentham. Pero se dio aun en relación con otros movimientos, como la revolución marginalista. Esto no significa que no se haya desarrollado profusamente la teoría impositiva.

Entre algunos de sus aspectos ideológicos destaca el desarrollo del concepto de la igualdad de sacrificio, como manifestación del principio de la capacidad de pago. Sin embargo, ninguna corriente del pensamiento financiero rompió con los principios enunciados de la neutralidad impositiva, el equilibrio presupuestal y la limitación del gasto público en función de la cobertura de sólo algunas actividades básicas del Estado que sirvieran de marco para el liberalismo económico. Posteriormente a la crisis del capitalismo de 1929, Keynes postula un nuevo manejo de las finanzas públicas en el marco de su teoría económica, asumiendo el Estado un nuevo papel en la economía. En el ámbito de la tributación Keynes postula un sistema impositivo progresivo en función de diversos objetivos de política económica enmarcados en su teoría general. Antes de la publicación de la obra de Keynes, varios países superan la crisis económica recesional que les causó tanto desempleo como inflación a través de la expansión del gasto público por el efecto multiplicador de éste. Pero esta expansión del gasto público y por ende de la actividad estatal conlleva la ampliación de la estructura tributaria y la aplicación de la progresividad en varios gravámenes, especialmente en el impuesto sobre la renta. Así, una de las características dominantes de la política tributaria en la mayor parte de los países capitalistas desarrollados y en vías de desarrollo ha sido la progresividad en la imposición al ingreso. Existen otras características comunes a la evolución de los sistemas impositivos como la globalización del ingreso en el impuesto sobre la renta, para establecer efectivamente la progresividad, la imposición de tipo valor agregado, en los gravámenes generales al consumo, y otros elementos que serán tratados posteriormente. En suma, una parte fundamental de las finanzas públicas son los ingresos públicos. Un grupo de ellos son los ingresos fiscales, entre los que destaca fundamentalmente el impuesto, tanto por su importancia como recurso financiero del Estado, como por su carácter de instrumento importante de la política económica gubernamental. Nos dedicaremos al estudio de esta institución.

3. EL IMPUESTO

Una parte fundamental de las finanzas públicas son los ingresos públicos. Éstos pueden dividirse en ingresos provenientes de las contribuciones; derivados de la deuda pública, o bien provenientes de la empresa pública. Nos ocuparemos del impuesto que es la más importante de las contribuciones. Para Fritz Neumark, el impuesto es

la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (en general en dinero), a favor del Estado y de los entes menores subrogados a él por un sujeto económico en virtud de una disposición legal, siendo fijadas las condiciones para la prestación de un modo autoritario (unilateral) por el sujeto activo de la relación tributaria.⁹

Los elementos del impuesto son los siguientes: a) El sujeto activo del impuesto; b) El sujeto pasivo del impuesto; c) El objeto material del impuesto; d) La causa y los fines del impuesto; e) La forma en la que se transmiten los valores que supone el impuesto.¹⁰ Comentaremos cada uno de estos elementos:

a) El sujeto activo del impuesto es el Estado. Sólo él tiene el poder fiscal derivado de su soberanía, y sólo él o las entidades menores subrogadas pueden exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

b) El sujeto pasivo del impuesto es un ente económico con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley le imputa esa obligación tributaria. El sujeto pasivo del impuesto puede ser nacional o extranjero; persona física o moral, o bien ente privado o público. Puede incluso carecer de personalidad jurídica, como en el caso de las unidades económicas.

c) El objeto material del impuesto es normalmente el dinero, aunque el gravamen puede ser también pagado en especie. Sin embargo, en términos generales, la transmisión de valores económicos es una prestación monetaria.

d) En cuanto a las causas del impuesto encontramos, en términos generales, dos: la primera causa es la ley, y en prácticamente todos los ordenamientos jurídico-positivos encontramos un principio constitucional en el sentido de que no puede existir algún gravamen que no esté contenido en la ley. La segunda causa del impuesto es la necesidad del Estado de allegarse recursos para la realización de sus atribuciones.

⁹ Neumark, Gritz, *Principios de la imposición* (Obras básicas de Hacienda Pública). Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

¹⁰ Fuente Quintana, *Hacienda pública y sistemas...*, pp. 275 y ss.

El problema de las causas está directamente vinculado con el de los fines del impuesto, ya que éste tiene dos finalidades, una recaudatoria, y la otra en el ámbito de la política económica, al influir o variar las conductas individuales y colectivas para conseguir determinados objetivos básicos del Estado. Para Neumark en todo impuesto existen dos efectos, el fiscal y el de ordenación.

e) La forma en la que se realiza el pago del impuesto: las dos características básicas de la transmisión de valores económicos que el sujeto pasivo efectúa al sujeto activo de la relación tributaria, son la obligatoriedad y la ausencia de contraprestación. La obligatoriedad significa que el Estado puede exigir el pago del impuesto, y en cuanto a la ausencia de contraprestación, cabe anotar que el impuesto es una prestación incondicional. Esto es, el beneficio de las prestaciones que el Estado efectúa no guarda relación con el pago del impuesto.

4. LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN

Existen en la teoría fiscal un conjunto de principios de la imposición que supuestamente deben regir a los sistemas tributarios. Estos principios varían dependiendo del papel que se asigne a tales sistemas desde un punto de vista ideológico, así como desde la perspectiva de la política económica. Para John Due y Friedlander existen algunos principios de la imposición que en lo general han sido comúnmente aceptados, aunque con interpretaciones ampliamente discrepantes.¹¹ Para estos autores los principios de la imposición no tienen ninguna validez científica, ya que sólo son reflejo de las valoraciones sociales específicas de algunas sociedades concretas. Por otra parte, Fritz Neumark sostiene la validez científica de los principios de la imposición aunque condicionada a circunstancias de tiempo y lugar, porque "nunca se podrán establecer tales principios más que para épocas determinadas y/o determinados tipos de economías".¹² Este autor divide, en forma resumida, los principios impositivos en dos grandes grupos, los principios de finalidad, que hacen referencia a los objetivos que debe perseguir el sistema tributario. El primero de ellos es el principio de asignación que implica la no interferencia en el mercado para evitar el dirigismo fiscal y los perjuicios involuntarios a la competencia, esto es, la neutralidad tributaria. Este principio de asignación también conlleva la adecuada distribución de las cargas fiscales. El segundo principio de fina-

¹¹ *Idem*, pp. 280 y ss.

¹² *Ibidem*.

lidad es el de potencialidad plena, que se integra a su vez en otros dos principios: el de flexibilidad tributaria y el principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento. El primero de ellos significa que la estructura del sistema fiscal se debe adecuar a las fluctuaciones a corto plazo de la actividad económica general, preservando los rendimientos para el Estado. El segundo implica que el sistema tributario no frene el crecimiento económico, o bien que lo estimule si la tasa de desarrollo real a largo plazo está por debajo de la tasa potencial de la economía.

Por otra parte, los principios de organización son los siguientes: los de existencia y los de incrementación.

Los principios de existencia de un sistema tributario pretenden garantizar que éste cumpla con las exigencias de financiación que el volumen de gasto público demande, para lo cual el sistema debe cumplir con el principio de suficiencia para financiar normalmente los gastos públicos y el de incrementación, para cubrir los gastos del Estado en situaciones extraordinarias. El segundo tipo de principios de organización es el de aplicación impositiva que tiene como finalidad una organización adecuada del sistema tributario para facilitar el cumplimiento racional de los principios de finalidad. Estos principios de aplicación se clasifican en dos grupos, los relativos a la aplicación interna del sistema tributario y los que afectan a la relación de éste con los contribuyentes.

El profesor Fuentes Quintana resume los más importantes principios de un sistema tributario: suficiencia impositiva; flexibilidad; equidad fiscal; administración fiscal eficiente; la contribución a la estabilización económica y el impacto en la asignación de recursos para el desarrollo.¹³ Los comentaremos brevemente:

a) La suficiencia impositiva: el sistema tributario debe ser suficiente para cubrir los gastos públicos o al menos contribuir en forma sustancial a tal propósito. Esto implica la multiplicidad de gravámenes, ya que los ingresos fiscales suficientes sólo se logran a través de varios gravámenes. Además de la multiplicidad impositiva es importante la eficacia recaudatoria. En la práctica tributaria existen impuestos generales al ingreso, por una parte, como gravámenes directos, e impuestos generales y específicos por otra, como tributación indirecta.

b) Flexibilidad: este principio implica la adecuación de la estructura impositiva en relación con las variaciones del ingreso nacional. Entre las exigencias impositivas para lograr dicha flexibilidad se encuentran: la preferencia del impuesto progresivo sobre la renta; el gravamen integral de la renta, incluyendo las ganancias de capital, y la reducción

¹³ Fuentes Quintana, Enrique, *Hacienda pública* (Apuntes de clase), Madrid.

al mínimo de las diferencias entre la generación del ingreso y su gravamen. Esto es, hacer coincidir la obtención de la renta con su tributación.

c) La equidad fiscal: este valor tiene dos variantes, la equidad horizontal que implica generalizar todos los impuestos evitando el fraude fiscal y la evasión, y por otra parte la equidad vertical que conlleva un conjunto complejo de instrumentos impositivos. El objetivo es dar trato igual a los iguales y gravamen adecuado a personas en situación diferente. Para lograr la equidad vertical se requiere la preponderancia de los impuestos directos, que gravan el ingreso y la riqueza, sobre los indirectos que recaen sobre el consumo.

d) La administración fiscal eficiente: este es un requisito fundamental para hacer efectivo el sistema tributario. Para lograr este objetivo se requiere la comodidad, la certeza y la simplificación de la imposición. Fuentes Quintana las describe en sentido negativo, aseverando que el sistema no es cierto, ni cómodo cuando existe dificultad en conocer los tipos reales de gravamen a causa de la complejidad impositiva. Asimismo, las modificaciones fiscales constantes crean un clima contrario a la certeza. Tanto la inversión privada como el ahorro privado se ven estimulados cuando existe un sistema fiscal que permite conocer previamente y con exactitud las consecuencias impositivas de cualquier acto. Otro obstáculo a la certeza y a la comodidad que debe tener el sistema tributario es la falta de claridad de los textos legales que con frecuencia son redactados por varias personas, quienes frecuentemente no lo hacen con base en el mismo criterio.

e) El objetivo de estabilidad en los precios con pleno empleo de los recursos productivos conlleva la necesidad de coordinar las políticas impositivas, centrales, locales y parafiscales, evitando la acción fiscal asimétrica.

f) El impacto en la asignación eficaz de recursos. Desde una perspectiva histórica, la neutralidad se ha considerado como una de las virtudes de un buen sistema tributario. Con base en este valor se pretende que las decisiones relativas a la producción y al consumo privados no se afecten y que la asignación de recursos permanezca inalterada en el sector privado. Sin embargo, en la actualidad la estrategia impositiva se encuentra enmarcada en un contexto más general, el de la planeación del desarrollo.

5. LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS IDEALES

En la teoría impositiva se ha discutido con frecuencia la posible existencia de algún sistema tributario ideal. Las proposiciones existen-

tes se dividen en dos grandes grupos, las aplicables a los países subdesarrollados y las que se refieren a las naciones desarrolladas.¹⁴ En cuanto a los primeros, destaca la proposición de Nicolás Kaldor para quien un sistema tributario óptimo debe estar integrado por los siguientes gravámenes:

- a) Un impuesto personal sobre la renta, que gravaría la ganancias de capital;
- b) Un impuesto personal sobre el gasto;
- c) Un impuesto personal sobre el patrimonio neto;
- d) Un impuesto sobre las sucesiones y las donaciones.

La característica fundamental del sistema propuesto por Kaldor era el impuesto al gasto, que a diferencia del impuesto sobre la renta, no gravaría sino el consumo realizado por una persona, y no el consumo, más la acumulación en un periodo determinado de tiempo, como sucede con la imposición al ingreso. De esta forma, al gravar sólo el consumo, en un esquema de imposición personal, se estimularía el ahorro y la inversión privada. Esto coadyuvaría a la formación de capital, problema fundamental en los países subdesarrollados. Esta propuesta fue criticada desde su aparición, y una de las principales objeciones consistió en que implicaba una administración fiscal extremadamente eficaz para poder aplicar dicho impuesto, de lo cual se carece normalmente en los países subdesarrollados.

Higgins formuló una propuesta similar a la de Kaldor, pero con la utilización de más figuras impositivas para cubrir todas las actividades económicas. Este sistema se integraría con los siguientes impuestos.

- a) Un impuesto proporcional sobre la renta personal;
- b) Un impuesto sobre la renta de las empresas;
- c) Un impuesto patrimonial con tipos variables para cada clase de activos;
- d) Un impuesto general sobre las ventas;
- e) Un impuesto sobre los excesos de existencias con gravámenes muy elevados;
- f) Un impuesto sobre las herencias y las donaciones;
- g) Imposición específica sobre automóviles y combustibles.

Un aspecto fundamental de la propuesta realizada por el Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea es la armoniza-

¹⁴ *Ibidem.*

ción de los sistemas tributarios, en particular en materia de imposición indirecta.

La Comisión Carter de Canadá formuló también una propuesta para ese país que se integra con los siguientes gravámenes:

- a) Un impuesto personal sobre la renta, que incluye el gravamen de herencias y donaciones;
- b) Un impuesto sobre la renta de las empresas, plenamente integrado con el anterior;
- c) Un impuesto sobre las ventas al menudeo;
- d) Impuestos especiales sobre alcoholes y tabaco.

Las características más relevantes de este sistema es la existencia de un único impuesto directo, sobre la renta, y de un gravamen sobre las ventas, con modalidades especiales para ciertos artículos cuyo consumo debe ser restringido.

La conclusión de Fuentes Quintana es en el sentido de que un sistema tributario óptimo debe contener cuando menos las siguientes figuras impositivas:

- a) Un impuesto personal sobre la renta;
- b) Un impuesto sobre la renta de las empresas;
- c) Un impuesto sobre el volumen de operaciones;
- d) Un impuesto personal sobre el patrimonio;
- e) Un impuesto sobre herencias y donaciones.

Estos serían los principales gravámenes, a los cuales se adicionarían en un plano secundario los siguientes tributos:

- f) Impuestos al comercio exterior;
- g) Impuestos sobre bebidas y tabacos;
- h) Impuestos sobre automóviles y combustibles.

Estas son algunas de las propuestas que se han formulado sobre lo que podría ser un sistema tributario ideal. Es claro que en la realidad con frecuencia los esquemas teóricos no son tomados en cuenta, ya que en muchas ocasiones la principal preocupación estatal es incrementar la recaudación. Sin embargo, es claro que comúnmente los impuestos que se establecen gravan el ingreso, el consumo o la riqueza.

6. LA FUNCIÓN CAMBIANTE DE LA POLÍTICA IMPOSITIVA

Existe una relación directa entre los diversos niveles de desarrollo y

la política impositiva.¹⁵ En la medida en la que la estructura de la economía cambia con el desarrollo económico, también varían las características de las bases imponibles. Asimismo, los objetivos de la política fiscal varían con las distintas etapas del desarrollo económico, así como los criterios por los que se juzga a un buen sistema impositivo.

Varios son los factores que condicionan a los sistemas impositivos, entre los aspectos económicos podemos señalar: el peso de la agricultura en el Producto Nacional Bruto; la magnitud del sector manufacturero y del comercio, así como la apertura económica hacia el exterior. Entre los factores administrativos podemos inferir el tipo de prácticas contables que se realizan; la capacidad administrativa del fisco, y el sistema de sanciones frente al fraude fiscal. En el ámbito político social podemos considerar: la ideología gubernamental; el nivel educativo y la cultura de trabajo de la población; el nivel de participación política y la tasa de crecimiento demográfico, por citar sólo algunos de los elementos condicionantes de la política fiscal.

La relación entre la política impositiva y las diversas etapas del desarrollo económico permite establecer algunas generalizaciones: la estructura económica de los países de bajo nivel de ingreso establece limitaciones muy acusadas sobre el desenvolvimiento del sistema fiscal, así en los países ubicados en el extremo más bajo de la escala del desarrollo el predominio de la agricultura y la dificultad de gravarla a través de la imposición al ingreso provoca el recurrir a los impuestos sobre la tierra e incluso determinar el gravamen en forma de presunciones y en algunos casos hasta la práctica de impuestos en especie. Fuera del ámbito agropecuario, la organización a través de establecimientos primitivos de fabricación en pequeña escala limita la base efectiva de los impuestos al consumo. Por otra parte, el impuesto sobre la renta se suele aplicar sobre una base cedular y no global, por lo que la progresividad es muy poco efectiva.

A través del sistema cedular del impuesto valora las distintas fuentes de ingreso y no la totalidad de la renta en forma progresiva. En cuanto a las empresas, la determinación de su ingreso global es sumamente difícil y en ocasiones, dada la ausencia de prácticas adecuadas de contabilidad, la renta debe ser determinada por métodos indirectos. Además, con frecuencia los impuestos sobre sociedades se limitan a unas cuantas grandes empresas, que muchas veces son extranjeras.

En países de desarrollo muy primitivo es difícil administrar un sistema de gravámenes vinculados entre sí sobre la renta, el consumo y

¹⁵ Musgrave, Richard, *Sistemas fiscales* (trad. Enrique Fuentes Quintana), Ed. Aguilar, pp. 121 y ss.

la riqueza que permita un adecuado control de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Un sistema tributario complejo requiere de un aparato administrativo igualmente complicado. Es por esto que un tipo de gravámenes de particular relevancia para estos países son los que recaen sobre el comercio exterior, en virtud de que son relativamente fáciles de administrar.

Un objetivo prioritario de la política fiscal es coadyuvar a elevar el nivel de empleo, lo cual se puede lograr a través de varios mecanismos:

Uno de los más conocidos, transfiriendo los recursos del consumo a la formación de capital es difícil, ya que el nivel de consumo es muy bajo y buena parte de la población se encuentra a nivel de subsistencia. Además existe una gran inequidad en la distribución del ingreso, y un alto grado de consumo suntuario, cuando menos en términos relativos. En tal situación un objetivo de la política impositiva es disminuir el consumo superfluo y canalizarlo al ahorro y a la formación de capital. Para lograr este propósito un instrumento puede ser el impuesto progresivo sobre la renta; pero esto puede ser difícil, ya que dicho gravamen implica cierta complejidad administrativa, que frecuentemente no se logra aplicar con eficacia en los países de extremo subdesarrollo. Sin embargo, la objeción fundamental consiste en que este impuesto no sólo reduce la posibilidad de consumo, sino que también disminuye el ahorro privado, ya que el concepto teórico de ingreso fiscal personal es entendido como la suma algebraica del consumo de una persona y el cambio de valor de su patrimonio en un periodo determinado de tiempo.

Otro sistema de reducir el consumo suntuario es a través de los impuestos, ya sea aplicados en forma selectiva para disminuir este tipo de consumo o a través de tasas especiales de un impuesto general a las ventas. Como el consumo de lujo supone con frecuencia el de bienes importados, los gravámenes al comercio exterior desempeñan un papel muy importante. Pero esto tiene también un efecto muy relativo, ya que dada la gran inequidad en la distribución del ingreso en la mayor parte de estos países, sólo tiene capacidad de inversión un grupo muy reducido de la población, el cual con frecuencia está condicionado por el efecto-demonstración.

Es fundamental, tanto en los países subdesarrollados como en los de desarrollo intermedio, fomentar el ahorro público, ya que el incremento del ahorro privado es un proceso lento, que debe seguir el proceso de desarrollo económico indicado por el sector público. Por lo que respecta a la inversión pública, es necesaria una cuidadosa evaluación no sólo del rendimiento monetario inmediato, sino de los beneficios sociales derivados de los efectos externos de los proyectos. Existe ade-

más el peligro de que el ahorro privado fluya al extranjero escapando de los riesgos característicos de los países subdesarrollados, y la solución ideal es lograr estabilidad política y equidad; pero si esto no es suficiente pueden ser necesarias medidas que eviten la salida de capitales al extranjero.

En un periodo posterior del desarrollo económico, las características de la política impositiva varían sustancialmente, ya que la evolución de un país hacia una economía desarrollada permite disponer de una serie mucho más amplia de bases imponibles. Uno de los gravámenes que más se desarrollan en este periodo es el impuesto sobre la renta, y algunos de los factores más importantes en este desenvolvimiento son los siguientes: la concentración del empleo en establecimientos mayores y la disminución del sector rural en relación al industrial, que hacen más operable dicho gravamen; la elevación del nivel del ingreso personal y la generación de empleos en el sector moderno de la economía permiten aplicar la imposición al ingreso de los individuos hasta llegarse a convertir en uno de los renglones más importantes para el gobierno desde un punto de vista financiero, y en algunos casos en la fuente de ingresos más cuantiosa. Además es posible desarrollar el impuesto al ingreso global de las empresas al racionalizarse el funcionamiento de las empresas privadas y mejorarse las prácticas contables. En suma, en los países de desarrollo intermedio crece la importancia del impuesto sobre la renta tanto en el ámbito de los individuos, como en el de las empresas, hasta llegar a ser frecuentemente el ingreso fiscal más importante del Estado, con todas las consecuencias económicas y políticas que conlleva la utilización de este gravamen, especialmente como instrumento del proceso redistributivo del ingreso. También se generaliza el uso de la imposición indirecta, gravando tanto el consumo de bienes y servicios determinados específicamente, como a través de la imposición general sobre las ventas. En este último caso la tendencia internacional ha sido la de sustituir a los gravámenes generales al consumo repercutibles en cascada, por un impuesto de tipo valor agregado. Asimismo es factible utilizar diversos impuestos a la riqueza, que van desde los gravámenes sobre la propiedad raíz urbana, como el impuesto predial, usado comúnmente como instrumento de financiamiento de los niveles inferiores de gobierno, como los municipios, hasta el impuesto patrimonial, si bien éste existe en muy pocos países en desarrollo. La mayor parte de los países de desarrollo intermedio cuentan con sistemas administrativos complejos, por lo que, salvo las limitantes políticas, es factible efectuar una reforma fiscal orientada hacia la equidad.

7. IDEOLOGÍA, EQUIDAD E IMPOSICIÓN AL INGRESO

Como referimos anteriormente, la ideología tiene también una influencia determinante en la estructura impositiva.¹⁶ El siglo XX se ha caracterizado en el ámbito tributario por el incremento de los gravámenes directos, especialmente el impuesto sobre la renta. Con el surgimiento del capitalismo el ingreso sustituyó a la propiedad como la principal base imponible y con el tiempo llegó a ser aceptada como el índice más representativo del nivel socioeconómico de las personas y consiguientemente de su capacidad tributaria. Además, para la mayor parte de los sistemas impositivos contemporáneos, gravar la renta implica utilizar la base más factible sobre la cual establecer impuestos personales y aplicar la progresividad, ya que la imposición indirecta al consumo no permite una aplicación progresiva, ni puede tomar en cuenta las características personales de los contribuyentes. El único tipo de progresividad que se podría establecer mediante la imposición indirecta sería a través de gravar exclusivamente el consumo suntuario, lo cual limitaría la capacidad recaudatoria de los impuestos sobre las ventas. Por el contrario, como sucede en la práctica, gravar el consumo de un gran número de bienes y servicios implica la regresividad.

La progresividad, forma de expresión del principio de la capacidad de pago, se ha buscado en la historia contemporánea a través del impuesto sobre la renta. Desde una perspectiva ideológica del círculo histórico entre el ingreso e impuestos progresivos, y el consumo y gravámenes regresivos, ha sido un factor básico en el desarrollo de la estructura fiscal, si bien teóricamente no es inevitable. Existe doctrinalmente la posibilidad de establecer, como lo referimos, un impuesto personal sobre el gasto con exenciones y deducciones personales, al estilo del impuesto sobre la renta. Esta fue la mencionada proposición de Nicolás Kaldor, pero conlleva una gran complejidad administrativa, lo que entre otros factores determinó su fracaso en los países en los que se adoptó.

En sus orígenes, el impuesto sobre la renta tuvo un carácter clasista gravando sólo a un pequeño número de contribuyentes de alto ingreso. En su concepción original el impuesto sobre la renta fue un instrumento de penalización de la extrema riqueza y de redistribución del ingreso desde el extremo superior de la escala de ingresos, para convertirse con el transcurso del tiempo en un gravamen aplicable a amplios sectores de la población, estableciendo la progresividad sobre el ingreso y contribuyendo así a evitar la regresividad del sistema tribu-

¹⁶ *Ibidem.*

tario en su globalidad. Además, al ampliarse la base imponible del impuesto sobre la renta, éste ha llegado a ser tanto en los países desarrollados como en las naciones en vías de desarrollo una fuente de financiamiento fundamental. Esta ampliación de la cobertura del impuesto, pasando de ser un gravamen elitista hasta llegar a convertirse en uno de tipo masivo obedeció a diversas circunstancias que motivaron el crecimiento de los gastos públicos. En el caso de los Estados Unidos el factor determinante fue la Segunda Guerra Mundial. En 1939, en ese país sólo el 5% de la población alcanzaba ingresos imponibles, pero a raíz de esa contienda mundial el impuesto se masificó gravando a todos los receptores de ingreso y comprendiendo al 73% de la población. La aceptación del impuesto por parte de los ciudadanos norteamericanos fue debido a la creencia de que al término de la guerra los gastos públicos se reducirían, bajando también el impuesto; pero esto no sucedió así, ya que en la época de la posguerra se mantuvo el nivel de los gastos públicos. Sin embargo, en otros países la legitimación política del impuesto sobre la renta se dio en función del incremento de los gastos públicos por las nuevas atribuciones del Estado en materia económica, a raíz de la crisis económica mundial de 1929. En los países de desarrollo intermedio la creciente necesidad de gastos públicos para atender las enormes necesidades sociales de la mayor parte de la población fuerzan a recurrir a diversos instrumentos de financiamiento, entre los que el impuesto sobre la renta ocupa un lugar muy destacado.

Desde la perspectiva territorial, el impuesto sobre la renta es el más adecuado para la administración a nivel nacional, ya que los ajustes distributivos no se aplican fácilmente sobre una base regional, sino que requieren de cobertura nacional. Además, los productos de capital que se derivan de diversas regiones deben ser recaudados a través de una sola declaración para lograr su adecuada evaluación. Asimismo, dadas las diversas implicaciones económicas de este impuesto, suele ser establecido a nivel nacional para un mejor manejo de sus efectos.

El cambio de la imposición indirecta a la directa es sólo un símbolo de la modernización del sistema tributario si éste se analiza desde una perspectiva histórica moderna; pero no es así si se toma en consideración un periodo más largo. Tomando como punto de partida convencionalmente la antigüedad clásica, se observa que el desarrollo de la estructura fiscal comenzó con impuestos directos más que con indirectos. En Atenas y Roma, por citar sólo algunos casos, se establecían tributos directos, especialmente sobre los grupos subyugados y con frecuencia con carácter regresivo. El desarrollo de la sociedad tradicional y el auge de la industria derivada de la revolución industrial del siglo

XVIII, con el consecuente desarrollo del comercio y la emergencia de los Estados nacionales. Así, los antiguos impuestos directos sobre el producto de la tierra decaen, para ceder su lugar a los gravámenes indirectos tanto al consumo interno como al comercio exterior, los que se convierten en la principal fuente tributaria. El nuevo cambio de la imposición indirecta a la directa se comienza a dar hasta finales del siglo XIX y principios del XX con el surgimiento del impuesto sobre la renta. Este cambio se dio de acuerdo con Musgrave debido a la tendencia crecientemente monetaria de la vida económica y a la nueva alineación de las fuerzas sociales que produjeron cambios en la correlación de fuerzas y exigieron impuestos progresivos en los países industriales.¹⁷

En suma, si bien la política fiscal es variable de acuerdo al nivel de desarrollo de la economía sobre la que se aplica, y condicionada por diversos factores económicos, administrativos, políticos y sociales, es posible establecer algunas tendencias generales en esta materia. Asimismo, la teoría de la tributación nos permite conocer las características generales de las instituciones tributarias, utilizadas por los distintos sistemas impositivos, y su conocimiento nos ayuda a la selección de los instrumentos fiscales más adecuados para nuestra realidad. Es conveniente recordar también que un sistema impositivo está directamente vinculado con los gastos públicos que va coadyuvar a cubrir y que tanto los ingresos del Estado como las erogaciones de éste, contenidas en el presupuesto, forman parte de un proceso más general, que es el de la planeación del desarrollo. Por último, es también importante insistir en que estas operaciones financieras, como todos los actos del Estado, están sujetas al Estado de derecho.

Gerardo GIL VALDIVIA

¹⁷ *Idem*, pp. 203 y ss.