

**REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DEL ZULIA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y POLÍTICAS
ESCUELA DE DERECHO
ESTUDIOS UNIVERSITARIOS SUPERVISADOS**



Módulo de estudio para la asignatura

**FUNDAMENTOS DE ECONOMÍA
Y FINANZAS PÚBLICAS**

Tercera evaluación: Unidad II, Objetivos 5 y 6

**Profa. Mary A. Vera Colina
Profa. Lorayne Finol Romero**

<http://www.econfinanzas.com/>

Maracaibo, junio de 2009

UNIDAD II. OBJETIVO No. 5: NOCIONES INTRODUCTORIAS.

1. Finanzas Públicas.
 - 1.1. Actividad financiera del Estado.
 - 1.2. La Ciencia de las Finanzas Públicas.
 - 1.3 Conceptos básicos: Hacienda Pública. El Fisco. Tesoro Público.
 - 1.4. Necesidad del Sector Público. Intervención del Estado en la economía: Funciones de Asignación, Estabilización y Redistribución.
2. Derecho Financiero.
3. El fenómeno financiero público: Aspectos jurídicos, políticos, económicos, y sociales.
4. Diferencias entre: Finanzas Privadas y Finanzas Públicas.
5. Evolución Conceptual: Hacienda Pública - Finanzas Públicas - Administración Financiera - Economía del Sector Público – Economía Pública.

LECTURA COMPLEMENTARIA ANEXA: EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA SOCIEDAD.

OBJETIVO No. 5: Nociones Introductorias.

OBJETIVO TERMINAL: Explicar, en forma general, los aspectos que caracterizan a la actividad financiera del Estado, destacando la importancia que presenta la Ciencia de las Finanzas Públicas como disciplina que estudia dicha actividad.

En la Unidad I se hizo referencia a diferentes modalidades de intervención gubernamental que pueden afectar la actividad económica. Solo se estudiaron algunos de los aspectos relacionados con este tipo de intervención del Estado, sin olvidar que la actuación de éste no se limita a la esfera económica, sino que se dirige a muchos otros ámbitos de la sociedad: político, social, jurídico, entre otros.

Cualquiera sea el ámbito de acción sobre el cual decida actuar el Estado, sus decisiones afectarán inevitablemente un conjunto de variables en las que se reflejan los aspectos financieros de su función como actor social; en otras palabras, cualquier decisión gubernamental se traduce al mismo tiempo en la erogación de un **gasto**, o en la generación de un **ingreso**, o en ambos.

Este conjunto de variables y acciones de tipo financiero serán el objeto de estudio de la presente unidad, la cual se inicia con el estudio de la terminología introductoria asociada a ellas.

1. Finanzas públicas:

Con fines didácticos, antes de entrar a las profundidades de la definición en sentido estricto de las finanzas públicas, es recomendable comenzar por el estudio de los elementos particulares que lo configuran.

En su acepción más amplia, el término finanzas públicas se relaciona con la recaudación de ingresos que efectúa el Estado, dirigidos a financiar las erogaciones o gastos realizados por el éste en el cumplimiento de sus funciones; sin embargo, este concepto, siendo correcto, dista mucho de precisar con exactitud la definición actual de finanzas públicas.

Por ello, puede afirmarse que el término finanzas en sentido amplio, suele ser definido como el arte y la ciencia de administrar dinero, comprendida por un conjunto de actividades dirigidas a arbitrar recursos económicos, en aras de

alcanzar el cumplimiento de los objetivos y finalidades prediseñadas. Por tanto, son un conjunto de operaciones dirigidas a la recaudación de ingresos y a sus aplicaciones, que al ser objeto de un sencillo análisis etimológico, resulta que no existe una posición unívoca acerca de sus orígenes (Martin, 1982), por cuanto:

- 1) En latín "finis": significa acabar o terminar. Desde este punto de vista, las finanzas tienen su origen en la finalización de una transacción económica con la transferencia de recursos financieros (con la transferencia de dinero se acaba la transacción).
- 2) En la voz antigua inglesa "fine": Identificado por la prestación de dar; vale decir, con el pago de tasas exigidas por el Señor feudal a sus vasallos para permitirles la enajenación o transferencia de sus parcelas de tierra.
- 3) En alemán "finden": Significa encontrar.
- 4) Y en Latín Medieval: "finire", de cuya terminología derivó el término "finatio", el cual sufrió algunas variantes a lo largo de la historia.

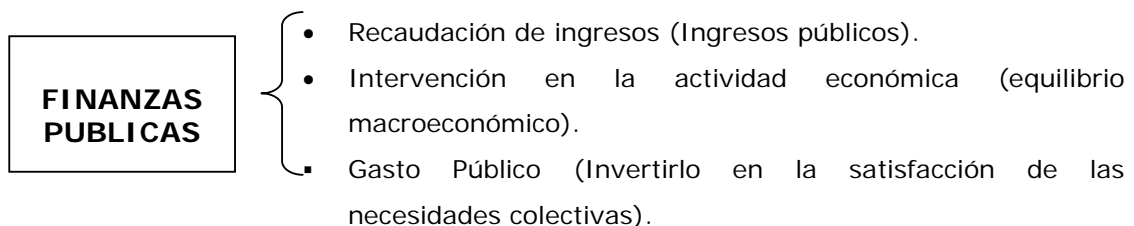
En la actualidad, en su acepción castellana, el término Finanzas es genérico, entendido como la realización de un conjunto de operaciones que procuran la provisión de medios o recursos, para emplearlo en la consecución de unos fines preestablecidos.

Resulta imperativo distinguir, desde el punto de vista subjetivo, las diferencias sustanciales que existen entre las finanzas públicas y las privadas, las cuales, si bien es cierto convergen en la utilización de medios o instrumentos que tienen por objeto proveer recursos, las acometidas perseguidas las distinguen notablemente, tal y como se estudiará más adelante en el punto 4 de esta misma sección.

De la contrastación subjetiva de las dos versiones, resulta la configuración de las FINANZAS PÚBLICAS, como una vertiente *sui generis* de las finanzas, en virtud de que el sujeto político responsable de diseñar la selección de los objetivos y fines a ser financiados con los recursos provistos por las operaciones financieras es el Estado, y por tanto, su gestión y administración, configuran en conjunto a la *actividad financiera del sector público* (Fonrrouge, 1993), estudiada por una ciencia social autónoma como lo es la Ciencia de las Finanzas Públicas.

En el siglo actual, los especialistas en la materia se han inclinado hacia la ampliación del objeto de estudio de las finanzas públicas, como consecuencia de las nuevas funciones asignadas al Estado moderno. Por ello, todas las producciones bibliográficas han de ser adecuadas a la concepción actual de las finanzas públicas, donde a la concepción tradicional de actividad desempeñada por el Estado dirigida a la obtención de recursos para cubrir sus gastos, se le añade el concepto de actividad financiera encaminada a coadyuvar en la estabilización económica, al bienestar de la población en general, y a la provisión de bienes y servicios públicos.

De allí, que la complejidad del fenómeno financiero se agudiza de la intervencionalidad recíproca Estado – Sociedad, lo que configura el argumento de sustentación para erigir un conjunto de teorías y postulados, que explican la dinámica de la recaudación de ingresos públicos, de gastos que ejecuta el Estado en el ejercicio de sus funciones, así como su moderna acepción, en la que el equilibrio presupuestario cede espacio a la necesaria intervención del Estado en la actividad económica, ante desequilibrios macroeconómicos no resueltos por la iniciativa privada (Acuña, 2007), lo que puede ser resumido en el siguiente gráfico:

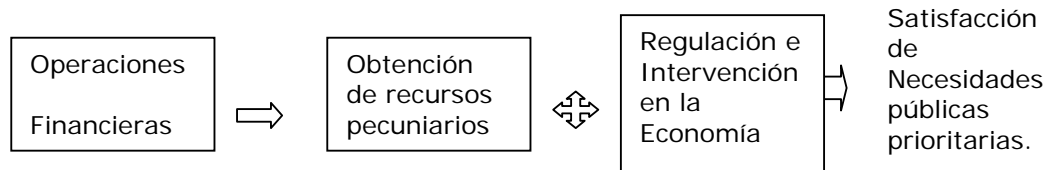


1.1. Actividad financiera del Estado.

La actividad financiera del Estado consiste en el diseño y ejecución de un conjunto de operaciones, con el objetivo de lograr la satisfacción de las necesidades colectivas prioritarias; vale decir, son el conjunto de operaciones que realiza el Estado con la finalidad de alcanzar la consecución de sus fines, esto es la satisfacción de las necesidades públicas. Tal y como afirmara el jurista Carlos Giuliani Fonrouge: “El Estado debe cumplir funciones complejas para la consecución de sus fines, que parten desde lo referente a la selección de los

objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas, a la gestión y manejo de esos recursos” (Fonrrouge, 1993: 3).

Conjunto de operaciones que son diseñadas y ejecutadas, no sólo con el firme propósito de recaudar ingresos que le permitan financiar el gasto público, sino que van más allá. Persiguen intervenir y regular el comportamiento de los agentes económicos, de una manera tal que permita alcanzar la satisfacción del mayor número de necesidades públicas. Lo que, parafraseando, puede ser resumido como a continuación se indica:



Se observa la complejidad de la naturaleza del fenómeno financiero (actividad financiera del sector público), puesto que los fines perseguidos, responden a unos criterios de distribución de los recursos, que se debaten entre el diseño de Políticas Económicas del Gobierno, y de medios económicos suficientes para alcanzar la satisfacción de las necesidades públicas prioritarias, del anhelado bienestar social. Este fenómeno es diferente en las finanzas privadas, en cuanto al ámbito subjetivo, a sus fines, medios y naturaleza de las operaciones.

La naturaleza compleja de la actividad financiera del sector público está configurada por los fines que persigue el Estado, a la hora de diseñar y ejecutar las operaciones financieras. Complejidad ésta que subyace en la existencia misma necesidades humanas que demandan su satisfacción por parte del Estado. Necesidades éstas, denominadas en la doctrina como *necesidades absolutas* por el jurista Héctor Villegas; y *necesidades impostergables* por Giuliani Fonrrouge, las cuales redundan en el mismo argumento de sustentación; esto es, el conjunto de carencias que surgen de la convivencia en colectividad y deben ser satisfechas mediante la actividad del Estado.

Esas *necesidades absolutas*, que surgen de la agrupación del hombre en colectividades, en un inicio estuvieron representadas por la defensa exterior, el orden interno, y la administración de justicia, lo que las hacía de imposible satisfacción individualizada. Surge la impremitible situación de crear un ente

que en forma imperativa subordinara los intereses individuales de los miembros de las colectividades, para aunarlos y unificarlos en una sola fuerza que se inclinara por el interés colectivo por encima de los individuales. Y es así, como desde las sociedades más primitivas hasta la actualidad, el hombre en sociedad ha admitido su necesidad de doblegarse ante la autoridad pública, con el firme propósito de garantizar la convivencia en sociedad.

Es entonces como el ser humano, en su necesidad de agruparse en colectivos ubicados en un mismo espacio geográfico, y en subordinación de una única autoridad con poder de mando, ha configurado un esquema de organización, que con el discurrir del tiempo ha evolucionado, hasta el punto de convertirse en las entidades modernas de organización socio política y económica que constituyen los ESTADOS.

En consecuencia, es el Estado entonces quien es el llamado a desempeñar la función de resguardar la soberanía interna de las invasiones extranjeras, de dictar los dispositivos normativos que regulan la conducta del hombre en sociedad en aras de resguardar el orden interno y quien organiza la administración de justicia con ánimo de resolver las interferencias intersubjetivas y así garantizar la reeducación y reinserción del infractor al orden social.

Se concibe la figura de Estado, como entidad investida de poder de mando, como único sujeto de derecho capaz de asumir el desempeño de semejante envergadura, pues son necesidades de imposible satisfacción individualizada por los miembros de la colectividad aisladamente considerados, y al mismo tiempo de ineludible satisfacción, pues de lo contrario sería imposible la supervivencia en colectivo.

Estos argumentos dieron paso a la concreción de la institución de las *necesidades públicas absolutas* (Villegas, 1999), que si bien es cierto sustentaron la necesaria participación estatal a inicios del siglo XIX, en la actualidad, han trascendido y, hoy por hoy no son las únicas necesidades públicas que surgen de la convivencia social organizada y que exigen satisfacción del Estado. Con la ampliación de la participación del Estado en la economía, como agente económico, y la superación del principio de la no intervención estatal de las teorías liberales tradicionales que sostenían que la participación del Estado debía

limitarse a la defensa exterior, orden interno y administración de justicia, se abrió paso a la cristalización de otra gama de necesidades públicas, cuyo sustrato subyace en los fines económicos y sociales del Estado moderno, y consisten en el desempeño de las funciones de asignación, estabilización, redistribución (Musgrave, 1992).

En la doctrina, a estas necesidades públicas se les reconoce como *necesidades publicas relativas*, que según opinión de Héctor Villegas: “no están vinculadas a la existencia misma del Estado” (Villegas, 1999: 5), afirmación que no es compartida por la cátedra, puesto que ciertamente, su satisfacción dimana de la actuación del Estado, en virtud, de los fines perseguidos en el desempeño de sus funciones modernas; esto es, garantizarle una vida digna a su población. Toda vez que estas necesidades se encuentran relacionadas con el crecimiento económico (promoción de la prosperidad) y bienestar social, es por lo que exigen la intervención estatal para acometerlas.

En el orden jurídico venezolano, el dispositivo constitucional las ha prescrito como parte integrante del pacto social, que dio paso a la configuración actual del Estado Social y de Justicia venezolano¹, por lo que, en lo concerniente al Estado venezolano por mandato constitucional, constituye una función inmanente que debe ser desempeñada por éste.

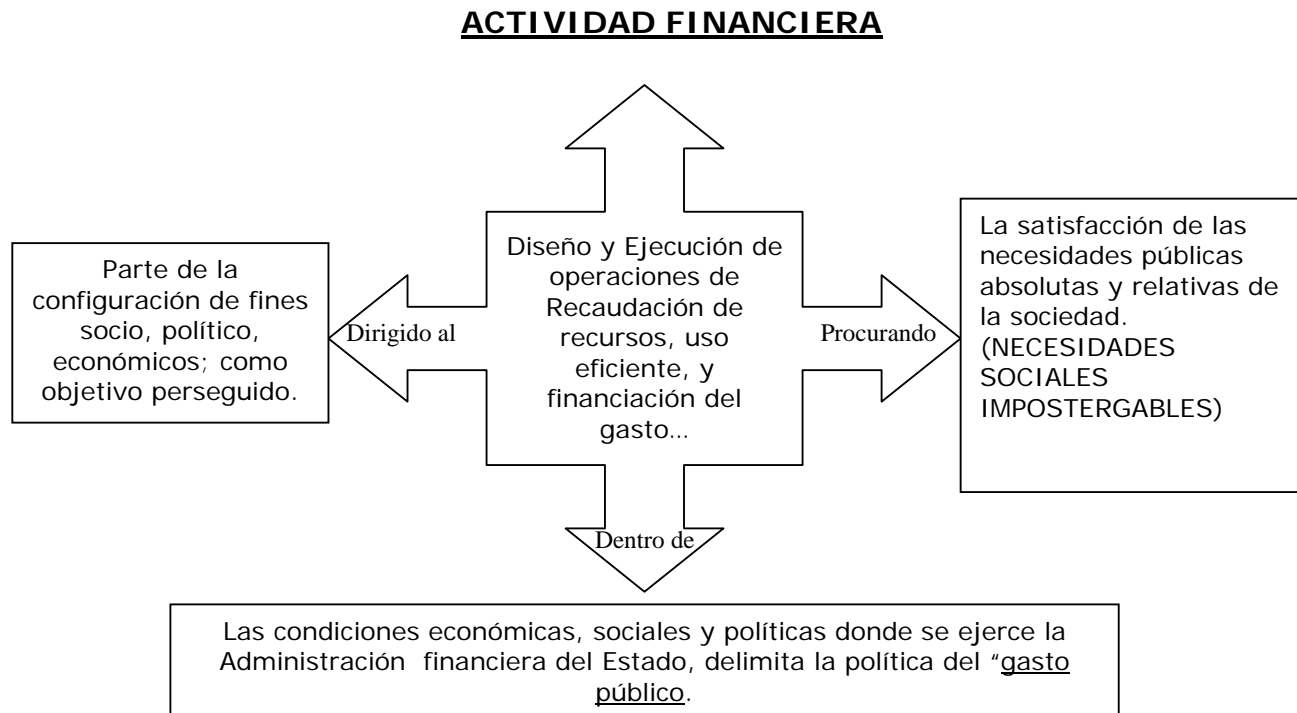
En resumen, la Actividad financiera se caracteriza por:

- El sujeto activo es el Estado, investido de su poder de mando.
- El sujeto pasivo está representado en el resto de la sociedad, de donde surgen los recursos (ingresos) que serán recaudados y a quién va dirigido el gasto que permitirá satisfacer cierto conjunto de necesidades.
- Tiene carácter instrumental, ya que constituye un medio para alcanzar los fines políticos, económicos y sociales.
- Logrados a través de medios económicos (recaudación de ingresos).
- Que involucran la instrumentalización de tres operaciones de naturaleza financiera, estos son: Presupuesto, gasto e ingresos.

¹ Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.908 del 19 de febrero de 2009. Artículo 3.

- Donde las condiciones económicas, sociales y políticas imperantes limitan la política del gasto público, es decir, hacia donde se dirige la inversión pública.

Así las cosas, contextualizando todas las anteriores categorías teóricas en un diagrama, se reflejaría como se indica a continuación:



ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA 5.1: una vez analizados los conceptos de necesidades públicas absolutas y necesidades públicas relativas, responda lo siguiente:

- ¿Cuáles son las semejanzas y diferencias entre ellas?
- Indique tres (03) ejemplos de cada una de ellas, señalando:
 - (1) Cómo el Estado puede contribuir a la satisfacción de cada ejemplo;
 - (2) Cómo se desarrollaría la actividad financiera pública en cada caso (ingresos, gastos).

Como puede inferirse, la actuación del Estado se traduce de esta forma en la gestión de un conjunto de gastos y en la consecución de ingresos suficientes para financiar los primeros; esta gestión de ingresos y gastos en el sector público, que se realiza con la finalidad de que éste pueda cumplir con su función en la sociedad, es lo que se conoce con el nombre de **actividad financiera**, denominada también por algunos autores como **fenómeno financiero** (Fariñas,

1986: 12), o **hecho financiero** (Laya, 1989: 50). "Tanto cuando el Estado efectúa gastos públicos como cuando por distintos procedimientos obtiene ingresos públicos provenientes de sus recursos, desarrolla un tipo especial de actividad que se denomina 'actividad financiera'" (Villegas, 1992: 9).

A este respecto, puede compararse la posición de diferentes autores al esbozar una definición de actividad financiera. Luis Tamayo la define simplemente como "la acción que desarrolla el Estado para procurarse los recursos necesarios e invertirlos en la satisfacción de las necesidades públicas" (Laya, 1989: 50), mientras que Héctor Villegas señala que:

"... la actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas en favor de los organismos públicos... Merced a estas transferencias, las entidades estatales pueden disponer de los medios de pago necesarios para realizar las funciones encomendadas... A su vez, la ejecución de estas funciones trae como consecuencia una serie de transferencias monetarias de signo inverso, ya que suponen salidas de dinero de las cajas públicas que constituyen los gastos públicos" (Villegas, 1992: 9).

Por su parte Guillermo Fariñas establece que la actividad financiera consiste en:

"... la gestión que realiza el Estado y los demás entes públicos secundarios, para proveerse de los medios económicos suficientes para cubrir los gastos de los servicios públicos y también la ejecución de esos mismos gastos. La relación de esta actividad con las demás funciones del Estado es obvia, desde el momento en que éste no puede llevar adelante ninguna de sus funciones, de mover ninguna rueda de la compleja maquinaria de la Administración Pública si no está alimentada por los medios económicos que logra a través de la función recaudatoria de la actividad financiera. Es, pues, esta última, una gestión fundamental del Estado, sin la cual no pueden desarrollarse sus demás funciones ni, por tanto, lograrse sus fines" (Fariñas, 1986: 12).

En el mismo orden de ideas, e incluyendo el elemento político como factor determinante dentro de la actividad financiera, Gangemi la define como: "... la acción del Estado y de las entidades menores, dirigida a procurar según los deseos de los grupos dotados de poder, los medios necesarios para la producción de bienes y servicios aptos para consentir el cumplimiento de los fines,

económicos o extraeconómicos, señalados por la clase política responsable del gobierno de la Nación" (Citado por Laya, 1989: 50).

Como puede observarse, coinciden en conceptuar a la actividad financiera como la gestión de gastos e ingresos que ocurre en los diferentes niveles del sector público en su lucha por cumplir con sus diferentes objetivos y funciones, gestión en la que la participación de los grupos políticos es determinante, como se estudiará posteriormente.

Es importante destacar la **instrumentalidad** de la actividad financiera, en cuanto a que ella no constituye uno de los fines del Estado, sino que representa un *instrumento, medio o función* de la que se vale el sector público y le permite ejecutar las actividades que le han sido asignadas en la sociedad (educación, salud, servicios, seguridad, etc).

"... la actividad financiera se distingue de todas las otras que ejecuta el Estado **en que no constituye un fin en sí misma**, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Esto es así, porque ninguna actuación del Estado sería posible, si no hubiese obtenido previamente los fondos necesarios para solventar su actividad en procura de satisfacer necesidades públicas" (Villegas, 1992: 10).

Si bien es cierto que la actividad financiera constituye un medio para lograr diferentes los fines que se proponga el Estado, no puede negarse el hecho de que las variables que la constituyen pueden ser utilizadas activamente por las instancias gubernamentales para alcanzar objetivos de política económica, y no sólo para financiar la satisfacción de necesidades sociales. Es el caso de la fijación de un impuesto arancelario elevado para la importación de vehículos, por ejemplo, donde el objetivo perseguido sea el desestímulo a este tipo de importaciones y no la recaudación de mayores ingresos. Ya sea que las variables de la actividad financiera (ingresos, gastos) se utilicen con un fin recaudatorio, o con objetivos de política económica, en ambos casos estas variables constituyen un instrumento o medio del que se vale el Estado.

1.2. Ciencia de las finanzas públicas

Es una disciplina conformada por el conjunto de conocimientos ordenados y sistematizados, obtenidos mediante el uso de métodos de estudio, que admiten comprobación, cuyo objeto o fenómeno de estudio es la actividad financiera, en su grado de complejidad propio, esto es, desde el punto de vista social, económico, político y jurídico indivisiblemente considerados.

Es entendida como una ciencia social autónoma que tiene como objeto de estudio la actividad financiera del Estado, cuyo contenido estriba en el estudio valorativo de los métodos que utiliza el Estado para obtener sus ingresos, así como también de los métodos mediante los cuales hace sus gastos (erogaciones), dirigidos a la satisfacción de las necesidades colectivas básicas y relativas.

Si bien es cierto que es una ciencia de medios, también lo es que éstos son de naturaleza eminentemente económica (recursos pecuniarios escasos) que están dirigidos a satisfacer las necesidades absolutas y relativas de la sociedad. Por tanto, en síntesis, los estudios de la ciencia de las finanzas públicas radican en aplicar un criterio político a una realidad económica determinada, dando paso a la configuración del objeto de estudio de la Ciencia de las Finanzas Públicas (Martín, 1987).

Resulta imperioso señalar que en España y en otros países anglosajones, lo que se denomina Ciencia de las Finanzas Públicas, es designado como Ciencia de la Hacienda Pública; sin embargo, en Venezuela, este criterio hacendístico, fue superado a inicios del siglo XXI, cuando al Ministerio se le cambió el nombre de Ministerio de Hacienda a Ministerio de Finanzas, específicamente en el año 2000. Este órgano de la administración pública nacional obtiene su nuevo nombre e imagen para convertirse en Ministerio de Finanzas (MF), mediante decreto presidencial de reforma a la Ley Orgánica de la Administración Central, el 30 de agosto de 1999.

La tendencia por una u otra denominación se asocia con las raíces de cada región, puesto que los países más influenciados por la doctrina francesa e italiana, se inclinan por la denominación Ciencias de las Finanzas Públicas,

mientras que los influenciados por la corriente española y anglosajona, se inclinan hacia la denominación Ciencia de la Hacienda Pública; pero en definitiva, ambos son sinónimos del mismo fenómeno de estudio, esto es la actividad financiera del Estado.

Esta ciencia social estudia y analiza el conjunto de operaciones que involucran las operaciones de recaudación y gasto, así como el conjunto de criterios implementados en la maximización de la utilización de esos escasos recursos en el mayor numero de operaciones de gastos requeridas en el cumplimiento de las funciones de estabilización, asignación y redistribución.

Relación Con Otras Ciencias.

Como quiera que forma parte integrante de las ciencias sociales, la ciencia de las finanzas publicas no está aislada de la realidad circundante, y mucho más con su acentuada transdisciplinariedad, en virtud del conjunto de aspectos que conjugados, configuran su objeto de estudio, esto es: el fenómeno financiero, impregnado del conjunto de aspecto sociales, políticos, económicos, jurídicos. Por tanto, su relación con otras ciencias es estrecha, principalmente con:

- 1) La Economía.
- 2) La Política.
- 3) El Derecho.
- 4) La Sociología.
- 5) La Contabilidad.

1.3. Conceptos Básicos: Hacienda Pública, Fisco y Tesoro Público. Operaciones financieras: gastos, e ingresos públicos (fases).

Ya se ha mencionado que una de las denominaciones que recibe la ciencia de las Finanzas Públicas es la de Ciencia de Hacienda Pública, pero en esta oportunidad no será ese el significado que se discutirá.

El término **Hacienda** viene a representar, en términos generales, el conjunto de bienes que son propiedad de una persona (natural, jurídica) y las obligaciones que tiene pendientes por cumplir; "este puede ser activo y pasivo; esto es, puede estar formado por bienes y rentas (activo) por un lado, y por

deudas y obligaciones (pasivo), por el otro lado” (Fariñas, 1986: 9). Este concepto, aplicado a la actividad financiera del Estado, da origen a la Hacienda Pública, es decir, al conjunto de bienes, rentas, deudas y obligaciones que pertenecen a un ente del sector público, ya sea que se trate del nivel nacional, estatal, municipal o de organismos descentralizados.

Un concepto ya en desuso es el de **Fisco**; en teoría, mientras la hacienda comprende todo el conjunto de bienes y deudas de un ente público, el fisco constituye la persona jurídica que la representa legalmente; es el fisco el encargado de la administración y defensa de esa Hacienda Pública. Para el caso venezolano, la administración y representación de la Hacienda Pública Nacional recae sobre el Ministerio de Finanzas, el cual, de acuerdo con lo establecido por la Ley orgánica de la administración financiera del sector público (LOAFSP)¹ en su artículo 4, “.... coordina la administración financiera del sector público nacional y dirige y supervisa la implantación y mantenimiento de los sistemas que la integran...”.

Por su parte el **Tesoro Público** representa los fondos financieros (ingresos) originados por la administración de la Hacienda Pública y por la actividad recaudatoria del Estado, y la erogación de estos fondos para hacer frente a los compromisos de gasto público; constituye la materialización de las entradas y salidas de dinero que caracterizan a la actividad financiera pública. El artículo 106 de la LOAFSP hace referencia a los elementos que conforman el Tesoro Nacional: “el conjunto de los fondos nacionales, los valores de la República y las obligaciones a cargo de ésta...”. La administración del Tesoro Público (ya sea en el poder nacional, estatal o municipal) corresponde a la Tesorería Pública; para el nivel nacional, las funciones de tesorería recaen sobre la Oficina Nacional del Tesoro (véase el título IV de la LOAFSP).

Los siguientes ejemplos permiten visualizar las diferencias y relaciones que existen entre las variables mencionadas:

- Suponga el caso de un inmueble que pertenece a la Nación (forma parte de la Hacienda Pública Nacional), que es vendido al sector privado; los ingresos generados por esta venta ingresan al Tesoro Nacional, y podrán ser utilizados

¹ Ley orgánica de la administración financiera del sector público. Gaceta Oficial Nro. 39.147 de fecha 26 de marzo de 2009

para financiar aquellos gastos que hayan sido autorizados previamente por el presupuesto.

- Otro ejemplo válido es el caso de la propiedad de los yacimientos minerales que pertenecen a la Nación, y por lo tanto forman parte de su hacienda; la explotación de estos yacimientos generan ingresos por concepto de regalías, que son recaudados y administrados por la Tesorería.

- Un tercer caso se relaciona con la deuda que compromete al Estado, deuda que forma parte de sus pasivos, es decir, de su hacienda; los pagos que deban realizarse para honrar esa obligación son erogaciones que salen del Tesoro, de acuerdo a los montos que se hayan aprobado en el presupuesto correspondiente.

Operaciones financieras: gastos, e ingresos públicos (fases de la actividad financiera).

Como ya se mencionó, la actividad financiera se encuentra conformada fundamentalmente por dos variables, también denominadas **fases**: gastos públicos e ingresos públicos.

En cuanto al gasto público, el punto de partida es la estimación de los recursos que se requerirán para satisfacer un conjunto determinado de necesidades en la colectividad. Una vez cuantificado el nivel de gasto requerido, el Estado decide las fuentes de ingreso público que le permitirán financiarlo adecuadamente. Luego de recaudar los ingresos planificados, se procede a utilizarlos en la satisfacción de las necesidades seleccionadas en la ejecución del respectivo gasto público. En palabras de Fariñas:

“La actividad financiera comienza desde el momento en que el Estado logra ingresos públicos, ya de la renta que producen los bienes que él posee como un particular (renta de la tierra, renta petrolera o minera, de las industrias o empresas públicas) o de las rentas que él obtiene de los entes privados (impuestos, tasas, crédito público). Continúa la actividad financiera, cuando tales recursos, así obtenidos, los invierte o gasta el Estado en las necesidades colectivas, a través de los servicios públicos... De lo expuesto se deduce que la actividad financiera tiene dos fases principales: la **fase de los ingresos públicos**, fase recaudatoria, de adquisición de medios económicos... y la fase de la inversión de los recursos obtenidos en la fase recaudatoria, para satisfacción de las necesidades públicas, o sea, **la fase del gasto público**” (Fariñas, 1986: 12).

En vista de que los ingresos recaudados no siempre son destinados inmediatamente al gasto, y pueden permanecer en las arcas de la tesorería del Estado mientras llegan a su destino final. Por esto, hay autores que sostienen como tesis la existencia de una tercera fase en la actividad financiera, a la que denominan **administración de los ingresos**, y que se ocupa de garantizar el buen manejo y conservación de los recursos disponibles antes de que se ejecute el gasto público al que puedan estar asignados (Fariñas, 1986: 13).

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA 5.2: explique, mediante ejemplos, el funcionamiento de cada una de las fases que conforman la actividad financiera pública.

1.4. Necesidad del sector público: funciones del Estado.

En los inicios de la Ciencia de las Finanzas Públicas durante los siglos XVIII y XIX, la actividad financiera se inspiraba en el llamado “Estado liberal”, donde se limitaba al mínimo las actividades públicas, fundamentándose en la política de no intervención en la economía y limitándola a las tradicionales funciones de defensa exterior, orden interno y administración de justicia, reservándole el resto de las actividades la iniciativa privada.

Si bien es cierto que la política de Estado liberal (**laissez faire**) provocó un rápido desarrollo económico, también acarreó males descritos en Inglaterra por Charles Dickens y en los Estados Unidos de América por Upton Sinclair como: la explotación del obrero no especializado, las espantosas condiciones de vivienda, la desigual distribución de la renta, generando grandes fortunas reunidas por la explotación monopolista y la especulación en las tierras, entre otras.

Con el tiempo, los males del *laissez faire* eran cada vez más claros y los graves acontecimientos de la primera mitad del siglo XX (dos guerras mundiales y las consecuencias sociales de la crisis de 1929) precipitaron la declinación de esta doctrina, dando origen a una mayor intervención del Estado en la economía, alcanzando la contribución del gasto público a cifras sin precedentes. En nuestros días, el nivel de participación cuantitativo del Estado en la actividad económica, se equivalen a un tercio y el 50 % del

producto interno bruto total, configurando un patrón repetitivo en todos los países industriales de economía de mercado.

La clasificación de las funciones públicas que parece la más apropiada es la propuesta por el profesor Richard Musgrave, por cuanto tiene la enorme ventaja de hacer coincidir las grandes funciones del sector público con los dominios relativamente bien delimitados del análisis económico¹. La clasificación de Musgrave (1992) propone tres grandes funciones o ramas del presupuesto del Estado: Asignación, Distribución y Estabilización.

Estas funciones son separadas una de la otra, pero estrechamente interrelacionadas. La **asignación** de bienes y servicios públicos (como por ejemplo la educación) y sus fuentes de financiamiento (tributos), producen variados efectos en la **distribución** de la renta real. Puede provocar: cambios en el ingreso real de los propietarios y en la disponibilidad de los factores, pérdida de la eficiencia en consumo (al modificar las pautas de consumo y por ende de la producción), reducción del nivel de satisfacción de los consumidores, y por último, alteraciones en la eficiencia técnica de la empresa, al ocasionar modificaciones de la organización y métodos de la producción (Musgrave, 1982).

Lo anterior puede generar desequilibrios económicos en los precios, empleo y producción, que provocarían mayor malestar social, motivando la intervención del Estado con el diseño de políticas económicas gubernamentales reguladoras con fines **estabilizadores** y **redistributivos** de la riqueza (Musgrave, 1982).

Es así como el arsenal de instrumentos de naturaleza financiera (trátase de los ingresos y/o gastos públicos) que pueden servir a objetivos muy variados, responden a la redefinición de la función pública, desempeñada por la actividad financiera del sector público hoy, en situaciones particulares que alejan al mercado del paradigma teórico de la competencia perfecta (situación esta última donde debería existir gran concurrencia de oferentes y demandantes completamente informados, no hay trabas al ingreso y egreso de participantes,

¹ Al respecto puede consultar nuevamente el contenido del Objetivo No. 4 de la cátedra, donde se estudió lo referido a la Intervención estatal sobre el sistema socio-económico.

el producto comercializado es homogéneo o no diferenciado, los costos y los beneficios son individualizables y asignables a cada sujeto¹).

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA 5.3: realice la lectura, análisis e interpretación del material bibliográfico anexo, correspondiente a **“EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA SOCIEDAD”**, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT 39^a. Asamblea General Secretaría de Ingresos Federales Brasil, Buenos Aires, Argentina 18-21 abril, 2005.

Analice y relaciónelo con el contenido teórico ya estudiado; procurando dar respuesta a las siguientes interrogantes:

- ¿Cuáles son las funciones de las finanzas públicas en una economía moderna?
- ¿Son las finanzas públicas una materia de estudio sólo para economistas?

OBSERVACIÓN: El término fiscal, se utiliza como sinónimo de la misma materia financiera.

2. Derecho financiero.

Con esta denominación se hace referencia a la rama del Derecho que contiene un conjunto de normas reguladoras de la actividad financiera del Estado, vale decir, contiene el conjunto de normas jurídicas regulatorias de la actividad financiera (recaudación, administración, gasto), por tanto norman la actuación del Estado en el ámbito financiero.

Características del derecho financiero:

- 1) Sujeto activo el Estado *“lato sensu”* (nacional, estatal, municipal).
- 2) Su contenido está enmarcado en el derecho público, por cuanto regula los mecanismos de obtención de ingresos y utilización de los recursos necesarios para que el Estado cumpla con sus fines, esto es, velar por el interés colectivo, como dimensión superior a los intereses individuales.
- 3) Contempla el marco jurídico de regulación, que tiene como objeto el diseño, estructuración, ejecución y control del gasto y los ingresos públicos.
- 4) Su contenido es autónomo a la Ciencia de las Finanzas, aún cuando su objeto radique en el estudio de las normas jurídicas relativas al complejo fenómeno financiero del sector público.

¹ Al respecto puede consultar nuevamente el contenido del Objetivo No. 2 de la cátedra, donde se estudió lo referido al funcionamiento del mercado y su tipología.

En definitiva, es una rama del derecho público, contentiva de un conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención, gestión y erogación de operaciones financieras, y las relaciones intersubjetivas que de ellas se desprenden entre unos organismos del Estado con otros, y/o entre organismos del Estado con los particulares.

Bases constitucionales y Legales del Derecho Financiero venezolano.

El campo de las finanzas públicas en cualquier país se encuentra regulado desarticuladamente por diferentes textos jurídicos que intentan normalizar los procesos que se desarrollan en esta materia; en atención a la jerarquización de las normas del ordenamiento, es imperioso analizar como marco regulatorio venezolano los siguientes:

- 1) Regulación Jurídica del Presupuesto Público (Titulo VI; Capitulo II; Art. 311 y ss CN y LOAFSP).
- 2) Regulación Jurídica de Tesorería (LOAFSP).
- 3) Regulación Jurídica del Control de la administración Financiera (Titulo VI; Capitulo II; Art. 311 y ss CN; LOAFSP).
- 4) Regulación Jurídica del Crédito Publico (Titulo VI; Capitulo II; Art. 311 y ss CN y LOAFSP).
- 5) Regulación jurídica del gasto público (Titulo VI; Capitulo II; Art. 311 y ss CN y LOAFSP).
- 6) Regulación Jurídica de los Tributos [Mecanismo de Recaudación de ingresos públicos] (Titulo VI; Capitulo II; Art. 316 y ss CN y Código Orgánico Tributario).
- 7) Regulación Jurídica del Sistema Monetario Nacional (Titulo VI; Capitulo II; Art. 318 y ss CN, Ley del Banco Central de Venezuela - LBCV).
- 8) Regulación Jurídica de la Coordinación Macroeconómica (Titulo VI; Capitulo II; Art. 320 y ss CN; LBCV; LOAFSP)

Adicionalmente, existe un conjunto de leyes especiales, leyes que establecen tributos (impuestos, tasas, contribuciones), reglamentos y normas; que regulan la materia financiera, e inclusive en los niveles políticos territoriales de gobierno

estadal y municipal, donde también se han diseñado regulaciones para su actividad financiera en particular.

De allí, que en el resto de los objetivos que conforman la segunda unidad de esta asignatura se estudiará parte de la legislación señalada, especialmente aquella relacionada directamente con los temas a analizar en cada caso.

3. El fenómeno financiero público: aspectos políticos, sociales, económicos, jurídicos.

Ya se ha mencionado con anterioridad que la actividad financiera del sector público involucra aspectos de distinta índole, y no sólo se relaciona con la simple estimación, recaudación y administración de las variables que la componen. Además de su carácter financiero influyen en ella aspectos de tipo político, social, económico, jurídico y administrativo.

- Aspecto político: tratándose del sector público, la toma de decisiones asociada a la actividad financiera (necesidades a satisfacer, planificación del gasto, fuentes de ingresos que serán utilizadas en su financiamiento) es tarea de la clase política y dirigente del gobierno de turno, la cual pone énfasis en los fines que a su criterio debe perseguir la actividad financiera, que sectores serán beneficiados, y que grupos deben realizar los aportes necesarios. "...El estudio de la elección de gastos y recursos se hace en función de una orientación política determinada y variable según los objetivos perseguidos por la acción estatal" (Villegas, 1992: 20), y por esto, la actividad financiera está sujeta a los cambios que sucedan en la estructura de esa clase política dominante, y sus relaciones con el resto de la sociedad.

- En cuanto al aspecto social, se reconoce que uno de los fines perseguidos por la actuación financiera del Estado es la satisfacción de necesidades en la colectividad, pero en la mayoría de los casos resulta imposible atenderlas en su totalidad. Es por ello que la infinidad de necesidades existentes deben ser analizadas, valoradas, elegidas, *jerarquizadas*, para seleccionar aquellas que en determinado momento podrán ser atendidas a través del gasto público. La valoración y jerarquización de estas necesidades responderá muchas veces al criterio que apliquen los grupos sociales dominantes, o a las presiones que reciban del resto de la sociedad, por lo que no puede desvincularse el aspecto

social de la actividad financiera del aspecto político, ni éstos del resto de los aspectos por mencionar. Al referirse al aspecto social, Laya afirma que:

“Se trata, pues, de establecer una jerarquización de las necesidades, no solamente básicas o fundamentales, como se hacía dentro del concepto del Estado liberal, del cual se pensaba que únicamente debía preservar el orden público interno, defender la soberanía y aplicar justicia, sino que ahora, tiene que atender las llamadas necesidades relativas, donde necesariamente deberá dársele prioridad a las relacionadas con educación, cultura, salubridad, protección social, desarrollo económico y otros gastos reproductivos en materia de investigación, tecnología, etc., que le permitan al país romper viejas estructuras y salir del llamado círculo vicioso de la pobreza” (Laya, 1989: 57).

- Al referirse al aspecto económico, este autor señala que:

“... el Estado a través de su actividad financiera deberá elegir los medios menos onerosos, de tal manera... de obtener el **mayor rendimiento, al menor costo y en el menor tiempo posible**. Deberá igualmente precisar la carga impositiva que deba ser repartida entre las distintas categorías sociales, determinando el modo más idóneo de hacerlo, al mismo tiempo que debe considerar el peso de tales tributos sobre las economías que grava, ya que puede darse el caso de que un bajo rendimiento en la imposición se deba a una baja presión tributaria, o que un ingreso muy alto, obedezca a una carga excesiva” (Laya, 1989: 57,58).

En otras palabras, el criterio económico de la eficiencia debe estar presente tanto en la asignación y ejecución de los gastos (para garantizar el mayor rendimiento), como en la recaudación de los ingresos, tratando de lograr una justa distribución de los aportes que cada miembro de la sociedad realiza con el fin de financiar la actividad gubernamental.

- Un aspecto de importancia significativa para la actividad financiera del sector público es el aspecto jurídico, ya que toda actuación del Estado contemporáneo debe estar fundamentada en la legislación vigente en cada país (Villegas, 1992: 21).

En materia financiera, deben considerarse las normas existentes en áreas como la tributaria, administrativa, presupuestaria, contralora, entre otras, que establecen las obligaciones tanto del Estado como de los particulares, así como también limitan el alcance del poder que pueda tener el ente público al momento

de tomar las decisiones relacionadas con su actividad financiera. Es importante destacar que, si bien la legislación existente establece las pautas que pueden regir esta actividad, no se descarta la posibilidad de que esa legislación pueda ser modificada para ponerla a tono con el contexto en el que se desenvuelven las finanzas del Estado en un momento dado, modificaciones que, una vez más, caen dentro del ámbito de acción del poder político (en este caso, legislativo).

Cabe destacar que el aspecto jurídico de la actividad financiera es objeto de estudio del ***Derecho Financiero***, evaluando dicha actividad desde el punto de vista de las normas jurídicas que la regulan. Al respecto, Villegas compara el campo de acción de la ciencia de las Finanzas Públicas y del Derecho Financiero señalando que:

“... la ciencia de las finanzas, al estudiar la naturaleza o esencia de las finanzas públicas y al efectuar su exacta clasificación y el cuadro de su ordenamiento, explicando cuáles son sus funciones, poniendo de relieve los efectos de los recursos y gastos en relación con aquellos que ingresan los primeros y reciben los beneficios de los segundos, ofrece conocimientos útiles para la formación de las leyes financieras y también para su interpretación y aplicación. Por otra parte, el derecho financiero, con el estudio de la estructura jurídica de los gastos y recursos, complementa a la ciencia de las finanzas en el aspecto jurídico para el conocimiento de sus fenómenos. Además, mediante el examen de la jurisprudencia, el derecho financiero pone de relieve las cuestiones que surgen de la aplicación de la ley en el caso concreto, y qué pueden también interesar a la ciencia de las finanzas para la elaboración más profundizada y completa de sus principios e instituciones...”

Adviértase que el derecho financiero es una disciplina jurídica y que la ciencia de las finanzas públicas es una disciplina económico-política. De allí que ambas ramas del saber estudien objetos totalmente diversos: el derecho financiero se refiere a determinada actividad de la administración pública (la actividad financiera), pero contemplándola exclusivamente en cuanto a las normas jurídicas que la regulan (aun cuando los fenómenos jurídicos sean provocados con propósitos económico-políticos); la ciencia de las finanzas públicas presenta como campo de estudios el de los fenómenos económicos provocados con designios políticos. Si bien ambas disciplinas examinan el mismo hecho (la obtención y el empleo de los medios económicos necesarios para que

el Estado cumpla sus fines), lo consideran desde dos puntos de vista totalmente diferentes." (Villegas, 1992: 21, 22).

- Finalmente, el aspecto administrativo se relaciona con "... la debida organización administrativa de la actividad financiera, a la contabilidad financiera, a las medidas de control y fiscalización del correcto desempeño de la administración fiscal, a los procedimientos tributarios de liquidación, a la mecanización de la función financiera, etc." (Villegas, 1992: 21).

En resumen los aspectos involucrados, se pueden resumir en el cuadro 5-1

Cuadro 5-1.
Aspectos de la actividad financiera pública.

ASPECTO	CONTENIDO
Social	Priorizar y jerarquizar las múltiples e infinitas necesidades sociales de la población.
Económico	Seleccionar los medios y recursos escasos, utilizarlos con eficiencia.
Jurídico	Normas que regulan la actividad financiera del Estado y las Instituciones llamadas a cumplir con los fines del Estado.
Político	Es el criterio de organización y toma de decisiones relacionadas con la hacienda pública, las tendencias de los gobernantes, impulsos o directrices que definen las funciones (distribución, asignación y estabilización).
Administrativo	Procedimientos, gestión, herramientas utilizados en la gestión de la actividad financiera.

Fuente: Elaboración propia.

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA 5.4: Desarrolle un ejemplo donde se evidencie la presencia de los aspectos políticos, jurídicos, económicos, sociales y administrativos de la actividad financiera pública.

4. Diferencias de la actividad financiera del Estado con la actividad financiera privada.

Se ha explicado suficientemente que la actividad financiera se relaciona con la gestión de dos variables fundamentales (ingresos y gastos), variables que se encuentran presentes no sólo en la actividad del sector público, sino también en la esfera privada de la sociedad. Aún cuando ambos sectores dirijan sus esfuerzos a la obtención de medios que les permitan satisfacer múltiples necesidades, su actividad financiera difiere en uno y otro caso; entre las

diferencias que existen entre ellos pueden mencionarse las siguientes (Laya, 1989: 19,20):

a) El Estado, como sujeto activo de la actividad financiera pública, y de acuerdo al ordenamiento jurídico y político imperante en la sociedad, constituye un ente que se encuentra en situación dominante con respecto al sector privado, lo que le permite extraer buena parte de sus ingresos de las exigencias que le impone a los agentes económicos que actúan en este sector (por ejemplo, tributos). Por su parte, los sujetos que conforman el sector privado (individuos, familias, unidades empresariales) suelen operar de manera independiente, sin ocupar posiciones de dominación diferentes a las que obtengan como consecuencia de su actividad económica (una empresa monopólica puede tener mayor poder que sus consumidores, o que empresas más pequeñas); el poder de dominio que puedan alcanzar los agentes privados no se deriva del ordenamiento jurídico y político de la sociedad.

b) En cuanto a la obtención de los ingresos, el sector privado se vale de transacciones de tipo voluntario (contratos, convenios) para comercializar sus bienes y servicios y generar ingresos que le permitan financiar sus actividades. En el sector público también pueden generarse ingresos por esta vía voluntaria (por ejemplo, empresas públicas), pero comúnmente sus entradas de dinero provienen de fuentes que implican la coacción o la exigencia de tributos al sector privado (impuestos, contribuciones, etc.), valiéndose de las normas jurídicas vigentes que le permiten ejercer este tipo de obligaciones.

c) Las necesidades que intenta satisfacer la actividad privada corresponden a un número limitado de sujetos, mientras que el Estado, a través del gasto público, dirige sus esfuerzos a atender necesidades que afectan a toda (o la mayor parte de) la colectividad (ya se trate de todo un país, región, estado, municipio, parroquia). En este mismo orden de ideas, las necesidades que satisface la actividad privada suelen relacionarse con el futuro inmediato de un individuo o grupo, mientras que el Estado no se limita a esta satisfacción inmediata, sino que su accionar va más allá y los efectos de su actividad financiera pueden perdurar por períodos prolongados de tiempo (como ejemplos pueden citarse los casos de la construcción de infraestructura, el endeudamiento a largo plazo, entre otros).

d) El sector privado persigue un afán lucrativo con su actividad financiera, la obtención de beneficios o utilidades, por lo que los ingresos que percibe en sus transacciones suelen superar los costos que han sido erogados. Para el Estado puede estar presente este afán de lucro (empresas públicas rentables), pero éste no es el motivo que origina su actividad financiera; el cumplimiento de los fines sociales es prioritario antes que la obtención de una utilidad. Al respecto, Ramírez (1998: 8,9) afirma que:

La economía del sector privado basa sus finanzas en el principio del **mínimo costo con el máximo de beneficio o ganancia**... La economía del sector público se basa en el principio del **mejor costo con el máximo de bienestar colectivo**. El ente público no persigue obtener ganancias en la satisfacción de necesidades colectivas debido a la índole misma de estas, que proporciona valores colectivos de uso o utilidad social... En contraposición con las finanzas privadas, las finanzas públicas no se fundan en el **mínimo medio**, sino en el **mejor medio**. El mejor costo de las finanzas públicas no excluye el mínimo costo, pero sacrifica este en beneficio de una mejor y más eficiente prestación de los servicios públicos. El criterio de la economía y finanzas privadas es el de la **rentabilidad** y el de la economía y finanzas públicas es el de la **racionalidad**... El criterio de la racionalidad, colocado frente al criterio de la rentabilidad, no supone exclusión del principio de la economicidad de los medios. Tan solo que tal economicidad no va dirigida a la obtención de rentabilidad, sino de un mejor servicio.

Continúa el mismo autor, refiriéndose a la actividad empresarial del sector público, señalando que:

Respecto de ciertas necesidades individuales o colectivas indirectas que también satisface como privadas mediante empresas industriales y comerciales, el principio financiero es el mismo de las finanzas privadas: **mínimo medio con el máximo de ganancia o beneficio** para la empresa pública, que por ello se califica de rentable. No obstante, como tales empresas son de propiedad estatal, aquel principio se puede sacrificar con fines de política reguladora, pero en forma relativa. De lo contrario, si desaparece la rentabilidad de manera absoluta y permanente, la empresa industrial o comercial se transforma en un verdadero servicio público. El Estado no es orientado hacia actividades lucrativas con fines de enriquecimiento como cualquier particular. Solo en determinadas circunstancias se lo coloca en posibilidad de emprender y gestionar empresas rentables que, haciendo parte del sector público, funcionan dentro de la órbita de la

economía privada; pero no para sustituir la iniciativa de los particulares o hacerles la competencia sin más, lo que sería desleal, sino para reforzarla en sus puntos débiles... (Ramírez, 1998: 9).

e) Si bien puede resultar fácil estimar la ganancia o pérdida que resulta de la actividad financiera privada, este cálculo es más complicado y menos preciso en el sector público por el tipo de funciones que éste cumple. En un período determinado los ingresos públicos pueden ser inferiores al gasto, generando una situación de déficit, el cual no puede catalogarse necesariamente como una pérdida si se analiza el destino que han tenido los recursos: salud, educación, seguridad, etc. Lo mismo ocurre en el caso de una situación de superávit (exceso de ingresos sobre gastos), la cual podría no ser tan favorable si han quedado insatisfechas necesidades prioritarias en la colectividad.

f) Otro principio importante en la actividad privada es el que se refiere a que los gastos deben ajustarse a los ingresos disponibles, estimándose en primer lugar la cuantía de ingresos que pueden generarse para poder establecer un plan de gastos que responda a esas entradas (la estimación del ingreso precede al gasto).

En el sector público no se aplica literalmente este principio, ya que trata de obtener los ingresos que se requieren para financiar un determinado nivel de gasto, que a su vez se destinan al cumplimiento de los fines del Estado; la actividad financiera, como proceso, inicia con la estimación del gasto requerido en un período para la función gubernamental, y continúa con la búsqueda de las fuentes de ingreso que permitirían ejecutar tal gasto (la estimación del gasto precede al ingreso). Esto no significa que el gasto público puede crecer infinitamente sin que los ingresos disponibles lo limiten, ya que las necesidades por satisfacer siempre superarán los recursos que la sociedad puede destinar al mantenimiento del aparato estatal; por lo tanto, la estimación de gastos e ingresos en el sector público se constituye en un continuo proceso de retroalimentación que intenta seleccionar (jerarquizar) el tipo de necesidades que podrán ser satisfechas en cada período.

Se han mencionado un resumen de algunas de las diferencias más relevantes que se observan en la actividad financiera que realizan ambos

sectores, sin descartar la existencia de otros puntos discordantes entre ellos. En todo caso no debe olvidarse que estos sectores no realizan actividades contrapuestas, sino más bien complementarias, partiendo de principios distintos.

Al respecto, pueden ser apreciados, algunos criterios de diferenciación entre las finanzas privadas y del sector público, como a continuación se evidencia (Cuadro 5-2):

Cuadro 5-2
Diferencias entre la actividad financiera pública y privada.

Criterio.	Sector privado.	Sector público.
Los sujetos regulados	Los agentes económicos privados actúan por libre albedrío (contrato).	La Investidura del poder de imperio del Estado (actúa de forma coercitiva).
Por el origen de los recursos económicos escasos:	Contratos de carácter voluntario	Creación de tributos mediante la coacción.
Por la finalidad perseguida	Lucro particular.	Bienestar Social.
Cuantificación financiera de logro de objetivos.	Cuantifican ganancias o pérdidas.	Puede cuantificarse excedentes o déficits, pero esto no refleja la función social del Estado.
La satisfacción de las necesidades básicas	Inmediata.	Prospectiva a largo plazo.
Equilibrio Financiero:	Las cuentas cuadran (ingresos-gastos) o tiende a generar un excedente (superávit)	Con frecuencia no hay equilibrio (déficit).

Fuente: Elaboración propia.

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA 5.5: Desarrolle ejemplos donde se evidencien diferencias entre la actividad financiera pública y la privada.

5. Evolución Conceptual: Hacienda Pública - Finanzas Públicas - Administración Financiera - Economía Pública - Economía del Sector Público.

El tratamiento que le ha otorgado la literatura a la actividad de naturaleza financiera que desarrolla el Estado ha pasado por diferentes etapas. Tradicionalmente se reconoce como sinónimos de un mismo concepto ***hacienda pública y finanzas públicas***, haciendo énfasis en los aspectos macroeconómicos, administrativos y jurídicos de los diferentes instrumentos con que cuenta el Estado (sujeto activo) para intervenir en la actividad

económica, sobre las decisiones de los distintos agentes económicos, y en evaluar qué tipo de efectos ocasionan los diferentes instrumentos financieros sobre ellos: impuestos, tasas, crédito público, gasto público, presupuesto, entre otros.

Esta denominación tiene una muy larga vigencia, probablemente desde la época romana misma, pero con sus limitaciones. *Finanzas* alude a la significación corriente de problemas de dinero, habitualmente por financiación de empresas, por consiguiente finanzas públicas consistiría en aspectos relacionados con la financiación del sector público en el cumplimiento de sus funciones, es decir, de la materia tributaria, endeudamiento público, equilibrio presupuestario, entre otras. Pero, la realidad actual de la función que desempeña el Estado dista mucho de esta concepción tradicional.

Ese era el contenido de la actividad financiera, hasta la década de 1950 (Macón, 2002). A partir de mediados de los años cincuenta, como consecuencia del aporte de Samuelson (1983) y de otros, la ciencia de las finanzas públicas amplió su ámbito de estudio, y hoy también está referida a bienes y servicios provistos por el sector público, vale decir, la función de *asignación* de bienes públicos, antes discutida. Y tampoco solo a tributos como alternativas de financiamiento, sino también al cumplimiento de la función de inversión del gasto público. En fin, no solo a operaciones de financiamiento (fiscales), sino también a instrumentos de ordenamiento de naturaleza financiera, con fines de intervención o de estabilización (extrafiscales).

Ya en 1959, Musgrave sugirió el término de Economía Pública, que al parecer, por la sencillez de la propuesta, no prosperó, prefiriendo la utilización del término **finanzas públicas** para identificar al conjunto de instrumentos de naturaleza financiera que implementa el Estado en ejercicio de su actividad financiera.

En este último siglo hizo su aparición **La Economía del Sector Público** para conceptualizar esta materia. Con la introducción de este nuevo término no se ha desnaturalizado la acepción finanzas públicas, sino que por el contrario se ha reforzado con el análisis microeconómico, parte poco tratada en la mayoría de los textos sobre finanzas públicas que existen en

español. En esta perspectiva, la función del especialista en finanzas públicas, además de analizar los aspectos relacionados con la actividad financiera, involucra también la evaluación de los efectos de esta actuación del Estado sobre las decisiones de los distintos agentes económicos, es decir, evaluar las consecuencias ocasionadas por la aplicación de los diferentes instrumentos financieros: impuestos, tasas, crédito público, gasto público, presupuesto, en el comportamiento de la actividad económica.

En Venezuela, con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana sancionada y aprobada en 1999, se introdujeron importantes transformaciones a la hacienda pública venezolana. Es así como la legislación financiera del sector público, dispersa en diversos instrumentos legales, se consolidó en la nueva *Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público*. Por otro lado, el uso, avance y disponibilidad de las tecnologías de la información, ponen al alcance de todos, casi inmediatamente, cualquiera cambio legislativo de las leyes de naturaleza financiera, así como cualquier otro tipo de información económica y financiera inherente a los asuntos del Estado. Indudablemente este ha sido un gran salto que llena el vacío existente del pasado, personificado por la precariedad de las estadísticas y la divulgación de las decisiones públicas.

ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA 5.5: Elabore un cuadro comparativo donde se destaquen las semejanzas y diferencias entre las disciplinas:

- Ciencia de las Finanzas Públicas.
- Economía del sector público.
- Derecho financiero.

ACTIVIDAD DE AUTOEVALUACION PARA EL OBJETIVO No. 5

Una vez completado el aprendizaje de los contenidos para este objetivo, responda cada uno de los siguientes planteamientos. Entre las cinco (5) alternativas que se le presentan como respuesta a cada pregunta, seleccione la que usted considere como correcta (trate de razonar su respuesta a cada pregunta). Si selecciona la alternativa "Ninguna de las anteriores", escriba la respuesta correcta en la línea.

1. El objeto de estudio de la Ciencia de las Finanzas Públicas es el siguiente:
 - ☐ La actividad política del Estado.
 - ☐ Los gastos que ejecuta el Estado.
 - ☐ La actividad financiera del Estado.
 - ☐ El presupuesto del Estado.
 - ☐ Todas las anteriores.

2. Cuando la actividad financiera del Estado toma en cuenta la selección de los medios menos onerosos, que generan el mayor rendimiento, al menor costo y en el menor tiempo posible, es porque se considera el siguiente aspecto:
- ☐ Político. ☐ Social.
☐ Público. ☐ Económico.
☐ Ninguna de las anteriores _____.
3. Si al momento de planificar la actividad financiera se toma en cuenta la normativa vigente en materia tributaria y financiera, es porque se considera el siguiente aspecto:
- ☐ Administrativo. ☐ Económico.
☐ Social. ☐ Político.
☐ Todas las anteriores.
4. ¿Cuál de las siguientes características corresponde a la actividad financiera del sector público, y no se encuentra presente en la actividad del sector privado? :
- ☐ El gasto se ajusta a los ingresos ☐ Sus ingresos se generan por medio de la coacción.
☐ Satisface necesidades particulares. ☐ Todas las anteriores.
☐ Ninguna de las anteriores _____
5. ¿Cuál de las siguientes variables constituye una fase de la actividad financiera?
- ☐ Los impuestos. ☐ La deuda pública.
☐ Los ingresos públicos. ☐ Todas las anteriores.
☐ Ninguna de las anteriores _____
6. En la actividad financiera del Estado, a diferencia de la actividad privada, ocurre lo siguiente:
- ☐ Se persigue un fin de lucro. ☐ Es difícil precisar pérdidas y ganancias.
☐ Satisface sólo las necesidades inmediatas. ☐ Todas las anteriores.
☐ Ninguna de las anteriores _____
7. El principio de la eficiencia que rige la administración financiera del sector público se refiere a:
- ☐ El marco jurídico que la regula. ☐ Logro de mayores y mejores resultados con el mínimo uso de recursos.
☐ La asignación de ingresos para financiar la satisfacción de necesidades. ☐ Todas las anteriores.
☐ Ninguna de las anteriores _____

IMPORTANTE: Si se le presentan dificultades para responder correctamente este tipo de preguntas:

- Revise nuevamente los contenidos evaluados e intente completar el aprendizaje.
- Solicite asesoramiento con el profesor en relación a aquellos aspectos que no hayan quedado suficientemente claros.
- Intente discutir con otros compañeros de estudio los contenidos del objetivo.

LECTURA ANEXA PARA EL OBJETIVO 5

EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA SOCIEDAD

VER ACTIVIDAD COMPLEMENTARIA 5.3

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**

LA FINALIDAD DE LA TRIBUTACIÓN Y SU DIFUSIÓN EN LA SOCIEDAD

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 pasaran 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

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".

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 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, escribiendo en los *Federalist Papers* y colaborando para acuñar la Constitución Americana, “*Money is, with propriety, considered as the vital principle of the body politic; as that which sustains its life and motion, and enables it to perform its most essential functions. A complete power, therefore, to procure a regular and adequate supply of it, as far as the resources of the community will permit, may be regarded as an indispensable ingredient in every constitution. From a deficiency in this particular, one of two evils must ensue; either the people must be subjected to continual plunder, as a substitute for a more eligible mode of supplying the public wants, or the government must sink into a fatal atrophy, and, in a short course of time, perish.*”²

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 autosustentables 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, cómo hoy sucede³? La pregunta es interesante porque parece no habría dudas de que tributar su propio pueblo ha sido una fuente tradicional de desgaste político y de caídas de regímenes. Por lo tanto, sería natural esperar que los gobiernos

² Nota de Traducción: “Dinero es, apropiadamente, considerado como el principio vital del ente político, por ser lo que sustenta su vida y movimiento, y permite que él lleve a cabo sus funciones más esenciales. Un poder completo, por consiguiente, para adquirirlo de una manera regular y apropiada, dentro de lo que los recursos de la comunidad permiten, puede verse como un ingrediente indispensable en toda constitución. 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.”

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

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 nacionales⁴. Cada una de esas fuentes, así como la propia tributación, tienen 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 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, pero, al contrario, la aumenta; sólo gastar lo tuyo es que lo que te perjudica."*⁵

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

⁴ Países más pobres aún tienen como fuente de financiamiento relevante la ayuda internacional, sea en dinero, sea en donaciones directas de bienes y servicios.

⁵ Traducción de la versión inglesa de Harvey Mansfield (p. 64): "either the prince spends from what is his own and his subjects' or from what belongs to someone else. In the first case he should be sparing; in the other, he should not leave out any part of liberality. And for the prince who goes out with his armies, who feed on booty, pillage, and ransom and manages on what belongs to someone else, this liberality is necessary; otherwise he would not be followed by this soldiers. And of what is not yours or your subjects' one can be a bigger giver, as were Cyrus, Caesar, and Alexander, because spending what is someone else's does not take reputation from you but adds it to you; only spending your own is what harms you".

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 Acuñaación 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 seudotributo - 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 Bird⁶, en una interpretación diferente de la finalidad de los impuestos, *"taxes are needed not to provide governments with money but to take money away from the public"*.

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 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 qué transferir el pago de los impuestos actuales para las generaciones futuras⁷. 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

⁶ A Primer on Taxation and Development, p. 4

⁷ Para mayores detalles, vea el teorema de la Equivalencia Ricardiana, que atesta que la financiación Estatal con base en el endeudamiento tiene efectos económicos idénticos a la financiación Estatal con base en tributación.

la característica de imponer la obligación de la financiación a otros – sea en términos jurisdiccionales o temporales⁸.

⁸ 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.

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 tienen una percepción mucho más positiva del sistema de precios, aun cuando él excluye parte de la población de la posibilidad de consumo, incluso de bienes considerados básicos, de que del sistema tributario. 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 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 él mismo produzca y distribuya todo. 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 externas⁹.

3. La Finalidad Política: La Relación Gobernante-Gobernado y el 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 tributar aquellos que no se someten a su poder, sea él ejercido por la legitimidad 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

⁹ 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 está llamando de *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.

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 esclavocratas 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 desarrollados¹⁰. 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 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 propiedad¹¹) 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

¹⁰ Hasta entonces, el voto era privilegio de grupos restringidos, seleccionado por criterios tan variados como la raza, sexo, posesión de propiedad y alfabetización.

¹¹ Note que el impuesto sobre la renta todavía no había sido instituido. Este impuesto fue adoptado en los Estados Unidos en 1862.

el voto a los contribuyentes paso a ser entendido como incentivo a la anarquía y a la evasión tributaria. Como observa Keyssar¹², por consiguiente *"la lógica del 'no taxation without representation' 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 de voto (conquistado en los EE.UU. 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 de para a pagar los tributos debidos. 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 de manos dadas¹³.

En el otro lado de Océano Atlántico, en 1789, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano atestaba, 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."*

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 mientras 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. Goode¹⁴, 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

¹² Keyssar, p. 13

¹³ Keyssar, p. 182

¹⁴ Goode, Richard, *Taxation: A General Discussion in Government Finance in Developing Countries*, p. 75, The Brookings Institution, 1984

distribución del ingreso y riqueza. Así, la tributación tiene una clara finalidad asignativa, redistributiva y de estabilización¹⁵.

¹⁵ La función redistributiva, pese a también influenciar 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.

Asignación de Recursos

No restan 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 recursos¹⁶. En segundo lugar, sus reglas, por no ser neutras en la práctica, generan distorsiones en la asignación de 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,

¹⁶ 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: “*In private decisions the decision maker knows his own preferences. In public decisions the decision maker has to ascertain the preferences of those on whose behalf he is making the decision.*” e “*Collective decision-making is difficult because different individuals have different views, for instance, about how much should be spent on public goods.*” Sobre el problema del principal-agente (p. 202): “*The principal-agent problem is simply the familiar problem of how one person gets another to do what he wants. Here, the problem is, how do citizens (the principals) get their employees, public servants (the agents), to act in their interests?*”

necesariamente, en estancamiento del crecimiento económico. Como menciona Brooks¹⁷, "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 las 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 como la tributación influye en la conducta de los agentes privados son: *lock-in 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 de Islam pagaban impuestos más bajos. Millones se volvieron verdaderos súbditos"¹⁸

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

¹⁷ P.50

¹⁸ Thorpe, p. 85.

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.¹⁹

Estabilización

Los impuestos tienen la finalidad estabilizadora macroeconómico de largo plazo, porque ayudan 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 “calentada”, reduciendo presiones inflacionarias resultantes del hecho de la economía estar operando a plena capacidad. En las recesiones, la reducción de la tributación puede favorecer la retomada 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 para las limitaciones de la tributación para alcanzar la redistribución del ingreso, la tributación trae en sí propia la finalidad distributiva por definir, desde su origen, quien debe sostener la financiación del Estado y en cuanto debe colaborar. La noción de justicia – por más variable que sea de sociedad para 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 cuales deben ser los principios guías del sistema tributario, la justicia estará seguramente entre ellos, y muy probablemente en primer lugar. Llevada al extremo esta noción, significa que una tributación que sea socialmente percibida como injusta implica la quiebra del contrato social y se vuelve, con esto, saqueo o confiscación ilegítima por parte del poder soberano.

Hay varios ejemplos de como 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 Margareth Thatcher - lo que, incluso, colaboró para su derrota política. *Poll taxes*, o impuestos *per capita*, son económicamente considerados los más eficientes porque no son distorsivos de la asignación económica. Sin

¹⁹ 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.

embargo, son percibidos como injustos, precisamente por hacer a los ricos y pobres pagar la misma cantidad de tributos. No es necesario hacer una amplia investigación para percibir que la mayoría de los sistemas tributarios no adopta impuesto 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 una 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 no puede asegurar solo. 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 equalización del ingreso y de la riqueza²⁰.

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 porque la tributación debe ser el instrumento por el que el Estado irá a cumplir su finalidad redistributiva. Recientemente, se ha mucho recomendando, sobre todo a los países en desarrollo dónde 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 como 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 ricas²¹. Pero eso no implica que la tributación debe ser

²⁰ 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.

²¹ 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

necesariamente neutra o regresiva, y la distribución del ingreso totalmente cumplido o compensado 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, *“even libertarians have traditionally preferred that redistribution be achieved through the tax system as opposed to other forms of government intervention because the tax system preserves the basic processes of free exchange”*. 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 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 cual es el concepto de justicia. Aunque esos valores subjetivos sean relativos de sociedad para 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 el sea, es quebrar uno de los principios básicos de que 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 explicitada 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

mayoría a hijos de las clases ricas, porque los pobres no reciben educación básica de calidad para tener acceso a enseñanza superior.

equidad vertical - donde los individuos en situaciones diferentes deben tributarse diferentemente. Puede cuestionarse cual 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, en cuanto más los que ganan más deben contribuir? ¿Hasta que nivel de progresividad sería justo tributar sin desestimular a los más ricos a trabajar más, a que envíen su ingreso para fuera del país, o simplemente a evadir impuestos por, en su noción peculiar de justicia, estar sosteniendo más que proporcionalmente el Estado? Como menciona Stiglitz (pág. 479), *“Although economists (or philosophers) have not resolved the basic issues involved in the choice of bases for judging fairness, still much can be said”*. Lo que no se debe es apenas centrarse en la finalidad recaudatorio 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 disociarse de la moralidad, de los valores que la sociedad respeta y que dan origen a sus costumbres y cultura²². 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): *“a tax*

²² 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."

culture specific to a particular country emerges – coined by the tradition of taxation (e.g. an accentuation of [in]-direct taxes) on the one hand and by the interaction of the actors and the cultural values like honesty, justice, or sense of duty on the other hand. En ese sentido, Nerré propone una definición de cultura tributaria: “*A country-specific tax culture is the entirety of all interacting formal and informal institutions connected with the national tax system and its practical execution, which are historically embedded within the country’s culture, including the dependencies and ties caused by their ongoing interaction*”. 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 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 él es degradado en sus valores morales y se reduce a ser un instrumento de privilegios individuales.

Hay países dónde 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 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 es bien sintetizado por Tanzi:

“ The policy implications of tax evasion would be quite different depending on whether evasion is an individual or a social phenomenon. A single tax evader in a country of honest taxpayers typifies the behavior of just that individual. However, a tax evader in a country where tax evasion is a national sport is a somewhat different phenomenon. Tax evasion has implications for the efficiency of the tax system, for both its horizontal and its vertical equity. It has implications for the efficiency of the tax system and even for the competitive market framework. For example, it is impossible to have pure competition when some of the sellers can evade taxes, while others cannot. In this case the former will be able to undersell the latter. Tax evasion affects the productivity of the tax system reducing the amount of revenue that could be raised given the statutory system. It affects the general attitude of citizens vis-à-vis the government, often building cynicism about the role of the public sector. Often it affects even the statutory system in the sense that the tax laws begin to anticipate the tax evasion by particular groups and try to penalize tax evasion by increasing the tax rates for those particular groups. This often results in increased horizontal inequity since not all the taxpayers in those groups behave like the average.”

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 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. *“Debates about the levels and incidence of taxation are part of the staple diet of political discourse in our society. They are issues on which our political parties will often hold sharply differing views. What is it, then, that a Church might have to add to the debate? The answer is a moral context. What is often missing from debates about taxation is a realisation of what taxation represents in terms of a shared commitment as citizens to building up a society that serves the common good. [...] Rather, it aims to call attention to something that is recognised by all but rarely articulated - that taxation is a sign of social health, and a moral good. Our willingness to pay it is a sign of our solidarity with one another, and of our humanity”.*

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 impuesto en demasía: por eso el tiene hambre", frase que refleja el desorden causado cuando la tributación pasa a ser apropiada por los "fuertes y poderosos" para su propia ostentación.

7. ¿ Cómo Favorecer la Aceptación de la Tributación por Parte de la Sociedad?

A partir de la estructura teórica construida en las secciones anteriores, es posible partir para una reflexión sobre cuales 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 como 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 quiebra 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 cierto forma, cual es su objetivo de largo plazo, por qué ciertos sectores pagan más que otros, cual es la razón para las exenciones y beneficios en vigencia, o la razón porque están aboliéndose, y como 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 que el fue diseñado para

influir en la asignación económica original (neutral en la ausencia de la tributación), en cierto sentido y como el tiene, de hecho, alcanzado sus objetivos. Sin duda, por más que cualquier sistema tributario sea hoy algo complejo y sus variables e impactos económicos difíciles de aislarse, 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 del 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 como 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 de porque el costo tributario debe ser socialmente distribuido de una determinada manera, y que 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 extravasar 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 voto y voz 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 aun actualmente, 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. Mencionando Brautigam (p.11), *“Taxation has to bite directly to stimulate calls for political change”*. 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 cuales tributos pagan y cuanto 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 ley y respetarla, incluso en lo qué 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 montado 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 permite al Estado que pueda reducir el ahorro, el consumo y la acumulación de riqueza de los individuos. Por ser tan amplio, el debe restringirse por la ley, para dar a los individuos seguridad de hasta donde el Estado puede ir en el uso de su poder.

- Transparencia y Prestación 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 presentación 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 cuanto 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 los recursos recaudados se aplicaron, en qué proyecto, en qué región, cuantos se beneficiaron, quienes 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 malo, mal aplicado y mal manejado, la población no ve frutos a partir del impuesto 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 él paga está efectivamente comprometido con la construcción del bien común²³.

- 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, *"every tax ideal has got its historical, economic and sociological boundaries"*²⁴. En ese sentido, es fundamental que el gobierno este 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

²³ 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 aquellas 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.

²⁴ Citado por Nerré, p. 288

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 este atento a ellas, la percepción de injusticia y la inadecuación tributaria colaborarán para que los tributos no sean aceptados por la sociedad.

- 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 por trás 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 la Administración Tributaria puede 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 fue a él conferido. Siendo la tributación el eslabón básico entre gobernante y gobernados, la administración tributaria es una institución con la atribución clara 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 sensible como los recursos financieros que están extrayéndose de la población, deben 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): *“Studies of governance repeatedly point to revenue raising as the foundation of state capacity. Kaldor’s 1963 analysis*

threw a spotlight on the link between state capacity and taxation: 'No underdeveloped country has the manpower resources or the money to create a high-grade civil service overnight. But it is not sufficiently recognized that the revenue service is the point of entry; if they concentrate on this, they would secure the means for the rest'.

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 más variadas áreas de la sociedad, la administración tributaria no debe actuar apenas con la finalidad de recaudación de corto plazo, sino de sustentabilidad del financiamiento de 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 de Estado ejemplar en el cumplimiento de sus atribuciones y acepte la tributación por confiar en esta institución:

- 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 criterio 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 aquellos 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, explicitando las acciones realizadas y los resultados alcanzados.

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

- 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 por el gasto, donde los tributos están siendo aplicados, quiénes están siendo los mayores beneficiarios de la inversión pública, y cual 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 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 del finalidad y uso de la tributación. En otros términos, para 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 proativa, 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 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 está.”*²⁵

²⁵ “Through its key role as the tie that binds the ruler and the ruled, taxation supports representation, accountability, and state capacity. Yet taxation and revenue are rarely mentioned as democracy and

Por consiguiente, es el papel de la administración tributaria, sobre todo en los países menos avanzados, elevar su misión de recaudación de recursos para 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 celar, 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), “*Nothing shows so clearly the character of a society and of a civilization as does the fiscal policy that its political sector adopts.*”²⁶

governance issues in developing countries. A concern with taxation should be at the core of development efforts, yet it is not.”

²⁶ Nota de Traducción: “Nada demuestra tan claramente el carácter de una sociedad y de una civilización cuanto la política fiscal que su sector público adopta”.

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