

Alfonso Velásquez Trejo

Ingresos públicos y el principio de la sincronía social y cultural de los impuestos



Dirección General Editorial

**Biblioteca Digital de Humanidades
Resultados de Investigación 7**

**Dirección General del Área Académica de Humanidades
Universidad Veracruzana**



Universidad Veracruzana

Dr. Raúl Arias Lovillo
Rector

Dr. Porfirio Carrillo Castilla
Secretario Académico

C. P. Ma. Antonieta Salvatori Bronca
Secretaria de Administración y Finanzas

Mtro. Agustín del Moral Tejeda
Director Editorial

Dirección General del Área Académica de Humanidades

Dr. Miguel Casillas Alvarado
Director

Mtro. Faustino Velázquez Ramírez
Coordinación Editorial

Alfonso Velásquez Trejo

Ingresos públicos y el principio de la sincronía social y cultural de los impuestos

7

Biblioteca Digital de Humanidades

Resultados de Investigación

Universidad Veracruzana

Dirección General del Área Académica de Humanidades

Biblioteca Digital de Humanidades

Sitio web **www.uv.mx/bdh**

ISBN: 978-607-502-291-8

© 2010 Universidad Veracruzana

Dirección General del Área Académica de Humanidades

Edificio "A" de Rectoría, 2º piso
Lomas del Estadio s/n, Zona Universitaria
Xalapa, Veracruz, México
CP 91000
dgah@uv.mx
Tel./Fax: (228) 8 12 47 85 | 8 12 20 97

Dirección General Editorial

Hidalgo 9, Centro
Xalapa, Veracruz, México
Apartado postal 97, CP 91000
diredit@uv.mx
Tel/fax: (228) 8 18 59 80 | 8 18 13 88

Este libro ha sido publicado con recursos del
Programa Integral de Fortalecimiento Institucional

Diseño (portada e interiores) y formación Héctor Hugo Merino Sánchez
Alma Delia Cortés Sol
surcodeletras@gmail.com

ÍNDICE

PRÓLOGO	9
--------------------------	----------

INTRODUCCIÓN	.13
-------------------------------	------------

1

LOS INGRESOS PÚBLICOS: ANÁLISIS JURÍDICO Y LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS E INGRESOS PÚBLICOS.	.23
1.1. PRESENTACIÓN	.23
1.2. LOS INGRESOS PÚBLICOS.	24
1.3. LOS IMPUESTOS.	.31
1.4. LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO	.33
1.5. LOS TIPOS DE IMPUESTOS	39
1.6. EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO. . .	44
1.7. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL	48
1.8. NIVELES DE GOBIERNO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO	.51
1.9. LA EVASIÓN, ELUSIÓN Y FRAUDE FISCALES	.53
1.10. LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN	59
1.10.1. EL ENFOQUE JURÍDICO DE LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS	60

1.10.2. EL ENFOQUE ECONÓMICO DE LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS	69
1.10.3. EL ENFOQUE SOCIAL DE LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS	77
1.11. EL PRINCIPIO DE SINCRONÍA SOCIAL Y CULTURAL DE LOS IMPUESTOS	80

2

INGRESOS PÚBLICOS Y SOCIEDAD: HACIA LA CONSTRUCCIÓN DE UNA SOCIOLOGÍA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS	.83
2.1. PRESENTACIÓN.	.83
2.2. LA FILOSOFÍA POLÍTICA Y LOS INGRESOS PÚBLICOS	84
2.2.1. HOBBS Y LOS INGRESOS PÚBLICOS.	84
2.2.2. ROUSSEAU Y LOS INGRESOS PÚBLICOS	87
2.3. LA ESCUELA FRANCESA DE FINANZAS PÚBLICAS.	92
2.3.1. EL MÉTODO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS.	94
2.3.2. LAS OPERACIONES DE DINERO PÚBLICO	96
2.3.3. OPERACIONES SOBRE EL DINERO PÚBLICO.	97
2.3.4. CLASIFICACIÓN DEL GASTO PÚBLICO.	98
2.3.5. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS	100
2.3.6. LA INFLUENCIA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN LA SOCIEDAD.	101
2.4. EL ROL DE LAS OPERACIONES CON DINERO PÚBLICO EN LA VIDA ECONÓMICA.	102
2.4.1. LA SUAVIDAD DE LAS INTERVENCIONES FINANCIERAS.	103
2.4.2. LA INTERVENCIÓN POR MEDIO DE LAS OPERACIONES DE GASTO PÚBLICO	105
2.4.3. LA OPERACIÓN DEL DINERO PÚBLICO EN LA VIDA POLÍTICA	106
2.4.4. LAS OPERACIONES ADMINISTRATIVAS CON DINERO PÚBLICO	108
2.4.5. LA INFLUENCIA DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS SOBRE LAS INSTITUCIONES ADMINISTRATIVAS	109

2.4.6. LA INFLUENCIA DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS SOBRE LA POLÍTICA ADMINISTRATIVA.	111
2.4.7. INFLUENCIA DE LA VIDA PÚBLICA SOBRE LAS OPERACIONES FINANCIERAS	112
2.5. EL ÁMBITO DE LA SOCIOLOGÍA FISCAL	117
2.6. LA SOCIOLOGÍA FISCAL.	120
2.6.1. EL OBJETO DE ESTUDIO DE LA SOCIOLOGÍA FISCAL.	121
2.6.2. ESQUEMA BÁSICO PARA DELIMITAR EL OBJETO DE ESTUDIO DE LA SOCIOLOGÍA FISCAL.	122
2.6.3. LOS MÉTODOS DE LA SOCIOLOGÍA FISCAL	124
2.7. ¿POR QUÉ LOS CIUDADANOS PAGAN SUS IMPUESTOS?.	125

3

EL ENFOQUE SOCIAL DE LOS INGRESOS PÚBLICOS: LA SOCIOLOGÍA HISTÓRICA FISCAL O SOCIOLOGÍA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS	129
---	------------

3.1. PRESENTACIÓN	129
3.2. EL DESARROLLO DEL CAPITALISMO Y LOS IMPUESTOS	130
3.3. ERIC HOBSBAWM Y LOS INGRESOS PÚBLICOS	131
3.4. MAURICE DOBB, EL DESARROLLO DEL CAPITALISMO Y LOS INGRESOS PÚBLICOS	136
3.5. EL SISTEMA MUNDO Y LAS FINANZAS PÚBLICAS	139
3.6. EL ENFOQUE HISTÓRICO (PERRY ANDERSON).	144
3.7. GABRIEL ARDANT Y LA TEORÍA SOCIOLÓGICA DE LOS IMPUESTOS	148
3.7.1. ARDANT Y LA <i>THEORIE SOCIOLOGIQUE DE L'IMPÔT</i>	149
3.7.2. ARDANT, EL ORIGEN Y LA RESPUESTA SOCIAL FRENTE A LOS IMPUESTOS	152
3.7.3. <i>HISTOIRE DE L'IMPÔT</i> Y LA <i>HISTOIRE FINANCIÈRE DE L'ANTIQUITÉ À NOS JOURS</i>	155
3.8. LA INTEGRACIÓN MACRO Y MICRO SOCIAL	157
3.8.1. LA SOCIOLOGÍA DE NORBERT ELIAS.	158
3.8.2. LA ESTRUCTURA DEL PENSAMIENTO DE NORBERT ELIAS	161
3.8.3. CULTURA Y CIVILIZACIÓN	163

3.8.4. LOS IMPUESTOS Y NORBERT ELIAS	166
3.9. LA SOCIOLOGÍA DE PIERRE BOURDIEU	171
3.9.1. PIERRE BOURDIEU Y EL HABITUS	172
3.9.2. LOS CAPITALES SOCIALES.	177
3.9.3. EL CAMPO Y LOS CAPITALES SOCIALES	179
3.9.4. PIERRE BOURDIEU, LOS IMPUESTOS Y LA CULTURA FISCAL . . .	180
CONCLUSIONES	185
ANEXO ESTADÍSTICO 1	197
ANEXO ESTADÍSTICO 2	199
BIBLIOGRAFÍA	201

PRÓLOGO

Hablar de finanzas públicas implica, en un primer término, hacer referencia a los ingresos y a los egresos del Estado. En ese sentido, el interés de los gobernantes se dirige, por un lado, a contar con recursos suficientes para garantizar el desarrollo de sus funciones y, por otro, a la posibilidad de tener elementos que posibiliten el desempeño de sus actividades para fortalecer su vínculo de influencia o de legitimidad, según sea el caso, frente a la ciudadanía. En estos dos aspectos puede analizarse el amplio espectro de la acción del Estado.

Para los gobernados, el enfoque es sustancialmente diferente. La óptica desde la cual perciben las finanzas públicas se centra, tanto en la manera como participan en el sostenimiento del Estado, como en la forma en que la sociedad es impactada, de manera positiva o negativa, por el trabajo público. En los dos ámbitos es donde se percibe la efectividad o el fracaso de las políticas públicas.

El trabajo que presenta Alfonso Velásquez Trejo, y que el lector tiene en sus manos, analiza la relación entre gobernantes y gobernados desde la perspectiva de los ingresos públicos. Velásquez Trejo estudia los problemas que enfrenta el Estado moderno para recaudar recursos suficientes que permitan su funcionamiento y las dificultades de la ciudadanía para sostener, con su esfuerzo, el desempeño de una institución que le parece cada vez más lejana. Para ello, parte de un cuestionamiento a todas luces extraño para este tipo de análisis: ¿por qué la gente paga impuestos? Cuando lo más generalizado en este campo debería ser el planteamiento contrario: ¿por qué la gente no paga impuestos?, o ¿cómo incrementar la base impositiva?

Presentar así la interrogante de la investigación hace del trabajo del autor un documento raro. Y es precisamente en este punto donde se encuentra, desde nuestro punto de vista, la riqueza de sus planteamientos, ya que, de manera natural, lo raro se convierte en primer lugar en apreciado, en segundo lugar en un planteamiento profundamente original y, por último, y lo más importante, en una propuesta totalmente positiva.

No es común percibir los impuestos como algo positivo, sobre todo por parte de la ciudadanía. Cuando era pequeño y colaboraba, de manera marginal, en el trabajo del comercio de mi padre, recuerdo que de manera regular él nos decía: “tengo que reunir el monto de mis contribuciones” o “voy a entregar mis contribuciones”; hoy de forma general todos decimos: “tengo que pagar impuestos”. El cambio del empleo del concepto “contribución” por el de “impuesto” por parte de la sociedad quizá ayude a explicar la visión poco positiva, sino es que totalmente negativa, de los ingresos públicos. El ser humano rechaza de manera natural lo impuesto.

Este enfoque es lo que proporciona al trabajo del autor su sencilla riqueza y, de manera paradójica, su gran complejidad. Porque al enfocar el problema no desde el plano jurídico y económico sino desde el plano de lo social y cultural, éste adquiere una dimensión profundamente política, entendiendo ésta como el arte de vivir en comunidad.

Lo anterior permite que el trabajo inicie con una gran sencillez, que no simplicidad, ya que toda relación entre el gobierno y la ciudadanía es compleja. Al estar basado en un cuestionamiento tan básico como ¿qué factores explican que los ciudadanos paguen sus impuestos?, el trabajo del investigador se facilita. Es muy común que las investigaciones sean originadas a partir de planteamientos complejos que dificultan su desarrollo; en contraste, las grandes investigaciones se han iniciado con cuestionamientos sencillos.

Por ejemplo, Albert Einstein empleó como interrogante de su trabajo una propuesta sencilla: ¿cómo se puede medir la energía?, y el resultado de varias décadas de trabajo se sintetiza en una simple relación entre tres factores: energía, masa y velocidad; este resultado cambió radicalmente la ciencia, la sociedad y el mundo. De igual forma, Tomas Kuhn inició su investigación con la pregunta ¿por qué avanza la ciencia? Y descubrió el funcionamiento de los paradigmas, con lo que contribuyó a modificar de manera sustancial el análisis científico, social y organizacional.

Este estudio representa un importante aporte al fortalecimiento del desarrollo comunitario. Si a partir de la lectura de este documento el lector considera que

los ciudadanos pagan gustosamente sus impuestos, puede que su apreciación no sea del todo correcta. Lo que aquí se propone es que las personas tenemos la necesidad de vivir en comunidad, y en la medida en que somos más conscientes de esa necesidad las resistencias y las dificultades para participar en el desarrollo social y comunitario se reducen. Con ello se impulsa la concientización de la importancia de nuestras contribuciones para las actividades del Estado.

Es evidente la necesidad que hoy día se tiene de investigaciones serias, profundas y sobre todo positivas, que aporten al trabajo del investigador, en particular, de marcos de referencia para aplicar los conocimientos en beneficio de la sociedad y que permitan a la misma, en general, contar con instrumentos concretos que coadyuven con su desarrollo. Estamos seguros que propuestas como la presentada por Alfonso Velásquez son valiosas tanto para el ámbito académico como para el social.

Dr. Luis Ignacio Arbesú Verduzco.

INTRODUCCIÓN

Durante el año 2000 desempeñé el cargo de subdirector de Recaudación y Administración de Oficinas de Hacienda en la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas y Planeación del estado de Veracruz, área que recauda los ingresos que por derecho le corresponden a la entidad, y recibe mensualmente las participaciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF).

En tal medio surgió un inquietante caso que dio pauta a este proyecto de investigación. Sucedió en una ocasión que el jefe de una oficina de hacienda del norte del estado me expuso la situación de un contribuyente que se empeñaba en pagar el impuesto –por esas fechas aún estatal– sobre eventos y espectáculos públicos. Por este impuesto se cobraba una contribución del 10% de los ingresos brutos obtenidos en la ventanilla que se contabilizaban mediante el recuento del boletaje, esta era la forma de comprobar los ingresos obtenidos en la ventanilla por el organizador del evento.

Un día, se presentó un contribuyente de una comunidad tan lejana que el jefe de la oficina ni siquiera tenía conocimiento de dónde se ubicaba el poblado ni tenía noticia del evento, este contribuyente se empeñaba en pagar el impuesto no sobre el boletaje sino por un distintivo que se había prendido de la vestimenta de quienes habían participado en el evento. El funcionario solicitó el talonario de los boletos para poder cobrar el impuesto mientras que el ciudadano argumentó que debía creer en su palabra y que deseaba pagar el 10% de los ingresos obtenidos la noche anterior, pues tenía la intención de cumplir con su obligación fiscal. Evidentemente, el jefe de la oficina no pudo resolver el problema en los términos

solicitados por el contribuyente, porque, como comentó, en el caso de una auditoría a él le exigirían el talonario.

Expuse este conflicto entre la realidad social y cultural de nuestra sociedad y las formalidades jurídicas en una de las múltiples reuniones que celebrábamos los funcionarios de la Subsecretaría de Ingresos. Se consultó con el área jurídica, con Auditoría Fiscal y la Contraloría Interna. Al final, no se encontró una respuesta para el contribuyente y se le exigió nuevamente el pago correspondiente a un talonario que no poseía. La respuesta del cumplido ciudadano fue desaparecer.

En el transcurso de las consultas realizadas entre los funcionarios, alguien afirmó que éste no era un asunto de derecho fiscal sino de la sociología o antropología fiscal. No existía una solución formal. Posteriormente reflexioné sobre la situación de este ciudadano que, según sus valores personales y su estructura sociocultural, quiso cumplir con sus obligaciones fiscales pero se enfrentó a una estructura jurídica que no reconoce otra forma de pagar sus contribuciones que no sea presentando un talonario y el correspondiente efectivo. Este es uno de los millones de casos que cotidianamente se presentan en el país y que han establecido una muralla entre quienes tienen la obligación de participar en el gasto público mediante el pago de las contribuciones, y quienes tienen la facultad de recaudarlo. Al impacto inicial que me provocó un asunto aparentemente marginal, se sumó un conjunto de hechos, datos e información que, en conjunto, lograron convencerme de la necesidad de analizar las finanzas públicas, en general, y los ingresos públicos, en particular, desde una perspectiva sociocultural.

Establecer una conexión entre los ingresos públicos y la cultura de una sociedad no sólo es un ejercicio teórico, sino también práctico. La imposibilidad de recaudar ingresos públicos no surge sólo de los aspectos administrativos, contables y financieros, también sucede porque estas esferas de la actividad fiscal no reconocen la diversidad de una sociedad que, como la mexicana, es multicultural.

Hoy en día, los ingresos públicos en México son insuficientes para atender los graves rezagos sociales e impulsar acciones gubernamentales que promuevan el empleo y el desarrollo. Vivimos una situación inestable en la que las remesas de los migrantes, la favorable coyuntura de los precios del petróleo y las divisas provenientes de la inversión extranjera directa han causado un frágil equilibrio macroeconómico; sin embargo, si alguna de las variables clave de la economía cambiara, por ejemplo, si hubiese una caída drástica de los precios internacionales del crudo, un alza en las tasas internacionales de interés o un cambio en las expectativas de los agentes económicos, el equilibrio terminaría.

Frente a este entorno, las finanzas públicas mexicanas tienen un margen reducido de maniobra, pues los compromisos derivados del endeudamiento externo e interno, el agotamiento de las reservas petroleras, la creciente presión de los sistemas de pensiones, y la demanda de la sociedad por mejores condiciones de seguridad y vida harán insuficientes los ingresos públicos. La pregunta que surge en estas condiciones estructurales es ¿cómo transformar las estructuras tributarias para recaudar los ingresos públicos que permitan financiar programas y proyectos que generen un desarrollo sustentable a mediano y largo plazo?

Esta investigación pretende aportar elementos teóricos que permitan construir una propuesta para el diseño de una política de ingresos alternativa, afín a las características socioculturales de México. Además, en ella hay una crítica general al sistema tributario mexicano, en dos sentidos: se critica su incapacidad estructural para generar los ingresos públicos que requiere el desarrollo del país, y su vocación de copiar formas de tributación que suelen ser eficientes en otras latitudes, pero que, al aplicarse en México, no han podido, del todo, resolver esta problemática. Observo que en el fondo existe una distancia entre el sistema tributario y los ciudadanos; es decir, no hay una sincronía sociocultural entre ellos, esto, entre otras causas, motiva la evasión del pago de impuestos.

Así las cosas, el nivel de recaudación fiscal (ingresos tributarios) en México es uno de los más bajos de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sólo el 12% del PIB se recauda anualmente. Ello obedece a factores como los siguientes: un desarrollo económico limitado, la desigual distribución del ingreso, la inadecuada estructura jurídica y administrativa, la complejidad y falta de claridad para el pago de los impuestos, una legislación fiscal inestable, etc. La combinación de estos factores explica por qué, históricamente, los ingresos públicos han sido insuficientes para sufragar los compromisos del gasto público.

Ante este panorama, en los años venideros el país tendrá que rediseñar y poner en operación una profunda reforma fiscal que permita a las finanzas públicas reducir la dependencia de los ingresos obtenidos por el petróleo, recurso no renovable que ha sustentado las finanzas públicas desde principios de los años ochenta. Esta estrategia fiscal no podrá soportarse más allá del 2030, año en que, se estima, las reservas y la producción petrolera experimentarán una caída drástica por el agotamiento del recurso. Entonces deberán buscarse otras fuentes de ingreso.

La construcción social de una reforma fiscal no solamente deberá estructurarse a partir de las condiciones de la economía mexicana, también exigirá la definición colectiva de qué tipo de Estado integraremos los mexicanos, esto es, hasta

dónde deseamos que ese Estado tenga responsabilidades con los ciudadanos. ¿Deseamos un Estado que nos acompañe de la cuna a la tumba o bien uno que nos atienda sólo de manera subsidiaria en algunos aspectos de nuestra existencia social y privada?

La estructura tributaria en México contiene un conjunto de características que son propias de un sistema capitalista desarrollado. Sin embargo, el 70% de su población no está en condiciones de contribuir con el gasto público porque su nivel de ingresos lo excluye del desarrollo del capitalismo; visto así, la funcionalidad de dicha estructura es dudosa. A lo anterior se agrega una política económica que pretende, mediante exenciones fiscales y la permisibilidad de un conjunto de deducibles, promover la inversión y el empleo; esto imposibilita el incremento de los ingresos públicos como una estrategia para el desarrollo.

Los niveles de evasión y elusión fiscales en México no permiten incrementar la recaudación; además, la estructura del sistema es una fuente de ganancias extraordinarias para aquéllos que tienen la posibilidad de pagar a profesionales que aprovechen los resquicios de la legislación fiscal. Se estima que durante el 2003 el Servicio de Administración Tributaria (SAT) perdió 160,605 millones de pesos por una inadecuada fiscalización; sin embargo, las estimaciones más conservadoras señalan que la evasión fiscal rebasa los 300 mil millones de pesos anuales.

Estos datos contrastan con la anécdota del hombre que deseaba pagar el impuesto sobre espectáculos. Por eso propongo generar una línea de investigación que considere que los ingresos públicos dependen de diversos factores como las condiciones económicas, políticas y socioculturales de una comunidad.

La cultura es un concepto amplio cuyo ámbito abarca desde los aspectos religiosos hasta los referidos a la vida cotidiana. Definir un concepto operativo de estructura sociocultural para este estudio exige analizarlo desde diferentes perspectivas, entre ellas la filosofía política y la sociología. Éstas permiten establecer un panorama teórico y conceptual sobre las finanzas públicas modernas.

Mi análisis me ha conducido a ensayar explicaciones que van desde el análisis de la estructura económica, la evaluación del desarrollo del capitalismo mexicano e, incluso, pretendí realizar un análisis de la psicología del mexicano con el propósito de identificar si como sociedad somos proclives al incumplimiento de las obligaciones fiscales. Asimismo, los fines de mi trabajo requieren una revisión de la historia de los ingresos públicos en México.

En términos generales, esta investigación es una crítica general al sistema tributario mexicano, cuya incapacidad histórica para generar los ingresos que requiere el desarrollo de este país debería ser resuelta, pero a partir de una relación renovada

entre el Estado y la sociedad civil. En ella, el Estado debería partir de la premisa de que los ciudadanos participan de sus responsabilidades públicas siempre y cuando identifiquen el pago de sus contribuciones con el bien colectivo.

Al final, ¿qué es lo que determina el nivel de ingresos públicos?, ¿dependerá de la estructura económica?, ¿de la distribución del ingreso?, ¿de la psicología e idiosincrasia del mexicano?, ¿acaso se trata de la dificultad administrativa para pagar los impuestos?, ¿será la respuesta ciudadana a un régimen autoritario?, ¿la baja legitimidad del Estado y sus instituciones?, ¿la corrupción e incompetencia de quienes laboran en el SAT? En fin, las preguntas nos enfrentan a una realidad indiscutible: el nivel de ingresos públicos en México no es suficiente para financiar las responsabilidades del Estado y, al parecer, la actual estructura tributaria no tiene capacidad para incrementar los ingresos públicos en el corto y mediano plazos.

En resumen, esta investigación pretende responder a una sola pregunta: ¿qué factores explican que los ciudadanos paguen sus impuestos? Esta cuestión pretende desarticular la percepción de que los mexicanos no pagamos impuestos o que no tenemos conciencia de contribuir al desarrollo mediante el pago de nuestras contribuciones. También busca explicar por qué existen ciudadanos que sí desean pagar sus impuestos pero que no tienen una respuesta de las instituciones existentes para cumplir tal propósito.

Una pregunta de esta naturaleza busca romper la lógica de quienes explican el no pago de los impuestos. Existen diversos estudios que indagan alrededor de esta pregunta, pero son nulos los que tratan de explicar el por qué las personas sí pagan. Cotidianamente esta perspectiva se confirma, pues son muchos más quienes sí cumplen con sus obligaciones fiscales que aquellos que no lo hacen o simplemente defraudan o eluden su pago.

Es claro que si la pregunta central fuera el por qué las personas no pagan impuestos, ello conduciría, casi de manera natural, al terreno del derecho o de la economía. Al primero porque en el terreno del derecho se evalúan los aspectos jurídicos que subyacen al complejo proceso de recaudación, y en él tienen lugar los laberintos jurídicos que permiten la evasión y elusión fiscal. En el ámbito de la economía se evalúan los efectos de sustitución y las externalidades que surgen de una estructura tributaria como la mexicana. En cambio, al preguntar por qué las personas pagan sus contribuciones puedo cambiar el sentido del análisis del plano jurídico y económico, al plano de lo social y cultural.

Cuando propongo un análisis social o sociológico de los impuestos, pienso en las personas que el día 2 de enero de cada año se presentan a pagar el impuesto predial en los municipios o en las incontables filas frente a las oficinas de hacienda

federal, estatal y municipal, cumpliendo con sus compromisos fiscales. El reto para los diseñadores de la política tributaria está en qué hacer para que sean más los contribuyentes comprometidos.

Por lo anterior, el objetivo general de este trabajo de investigación es identificar cuál es la relación entre los ingresos públicos, los impuestos y la cultura fiscal, y analizar cómo dichos factores explican la respuesta social de los contribuyentes frente al fisco.

La cultura entendida como la forma en que las sociedades interactúan con el medio ambiente, permite derivar de esta definición amplia una definición específica para la esfera fiscal. De tal modo, la cultura fiscal se integra por tres elementos: la relación del Estado y los contribuyentes, el conocimiento del que disponen los ciudadanos en materia fiscal, y la respuesta de éstos frente a los temas fiscales. Este es el hilo conductor que orientará mi análisis.

Para lograr este objetivo general, se han establecido objetivos particulares, entre los cuales destacan:

- Desarrollar un marco teórico a partir de la teoría social, que permita comprender la relación entre ingresos públicos, impuestos y cultura fiscal, como factores que explican la respuesta social de los contribuyentes frente al fisco.
- Analizar la estructura jurídica fiscal para disponer de un panorama formal de cómo está integrada la estructura tributaria en el país.
- Desarrollar un diálogo entre diferentes teorías sociales, de manera que sea posible integrar una explicación de por qué las personas pagan sus impuestos.
- Exponer una teoría general de la sociología fiscal con el propósito de consolidar una línea de conocimiento relacionada con esta reciente disciplina.
- Proponer el principio de sincronía social y cultural del impuesto como un elemento importante para el diseño de la política tributaria.

En mi investigación, me propongo responder qué factores explican que los ciudadanos paguen sus impuestos. Si bien es cierto que, en general, los mexicanos son poco comprometidos a pagar sus impuestos, también lo es que son millones de personas las que, de manera cotidiana, sí cumplen con esta obligación y con ello contribuyen al desarrollo de la comunidad.

Mi hipótesis central es: que los contribuyentes paguen sus impuestos se explica por un conjunto de factores económicos, políticos, sociales y educativos, éstos interactúan de tal forma que conducen a los contribuyentes a cumplir con

sus compromisos fiscales. De esta manera, el nivel de ingresos públicos depende de factores que incluyen, entre otros elementos, la estructura política y económica, las particularidades históricas del desarrollo del capitalismo en México, las características de la distribución del ingreso, la estructura jurídica, la eficiencia de las autoridades tributarias, y la respuesta social frente a los impuestos. La eficiencia recaudatoria de los impuestos no depende estrictamente de su diseño jurídico y económico, sino de la respuesta social frente a ellos. Trataré de comprobar dicha hipótesis en los tres capítulos que integran este trabajo, mismos que a continuación se detallan.

En el primer capítulo se desarrolla una introducción general sobre el tema de los ingresos públicos. Con este fin se proporcionan ciertas definiciones básicas que construyen un marco de comprensión de lo que son los ingresos públicos. Éstos se definen jurídica y económicamente para conformar un panorama acerca de la actual estructura fiscal en México. Asimismo, se realiza una exposición de los principios necesarios para el establecimiento de un impuesto y el diseño de una política de ingresos. Al final, se plantea el problema central de la investigación, mismo que tiene como eje la desatención del principio de sincronía social y cultural de los impuestos.

Este principio es una necesidad práctica y teórica para analizar el proceso fiscal desde una perspectiva social y cultural, más allá del análisis jurídico y económico del tema. De acuerdo con él, el diseño del(los) impuesto(s) debe atender a las características socioculturales de la población; los contribuyentes deberían identificarse mayoritariamente con la pertinencia social del mismo. Al incorporar este principio, podemos darle un sentido “sociológico” a la investigación y al análisis de los impuestos.

En el segundo capítulo se desarrolla un debate amplio que permitirá acotar los elementos centrales para integrar un marco analítico en el terreno de los ingresos públicos. Este marco se integrará con elementos de distintas disciplinas: la filosofía política, la sociología, la historia y el enfoque de finanzas públicas modernas. Cabe recordar que este último retoma los elementos jurídicos, económicos y sociales que actúan sobre los individuos y los sujetos participantes en el proceso de recaudación fiscal.

Dada la importancia que la escuela francesa de finanzas públicas tiene para el programa de Doctorado en Finanzas Públicas de la Universidad Veracruzana, no pueden omitirse sus postulados teóricos. Cabe destacar el enfoque multidisciplinario de dicha escuela, pues se integra con la sociología fiscal, aunque dicha vertiente de análisis ha sido poco desarrollada, de ahí la relevancia de incorporar

y desarrollar el análisis sociológico en el estudio de las finanzas públicas. Considero que al delimitar el objeto de investigación en el ámbito de la sociología fiscal, este capítulo nos acerca a la respuesta de la pregunta central: por qué las personas pagan sus impuestos.

El capítulo tercero integra los elementos teóricos propuestos por la teoría social a la pregunta central de esta investigación. De esta manera se expondrán las explicaciones que la historia económica proporciona al tema, los trabajos de Gabriel Ardant y las propuestas teóricas y metodológicas sugeridas por Norbert Elias y Pierre Bourdieu. Por último, se presentan los resultados y las conclusiones.

El carácter teórico de esta investigación se mantiene en este capítulo, el cual tomará muy en cuenta la propuesta de Elias y Bourdieu para el análisis social. No está por demás señalar que la teoría social cuenta con una amplia gama de opciones teóricas que pueden contribuir al análisis social de los impuestos. La selección de estos autores obedece al carácter integrador de los planos micro y macro sociales que, en mi opinión, es recomendable para desarrollar una línea de investigación asociada a las finanzas públicas. La elección de autores como Elias y Bourdieu se debe a que sus propuestas nos proporcionan un marco analítico útil para la comprensión y el desarrollo de investigaciones, cuantitativas y cualitativas, sobre la sociología fiscal y las finanzas públicas.

Finalmente, la metodología de esta investigación propone establecer un diálogo entre tres elementos: la realidad, el proceso de construcción del conocimiento y el esfuerzo de contrastar la teoría social. La contrastación de estos elementos permitirá gradualmente generar conocimientos nuevos en esta materia.

Este método implica hacer el esfuerzo racional de enfrentar una teoría con otra para encontrar los elementos que los puedan hacer diferentes. El análisis de los elementos residuales de las teorías permite obtener información y elementos para el desarrollo de la sociología de las finanzas públicas. Esto es claro, por ejemplo, cuando se delinea el principio de la sincronía social y cultural de los impuestos; lo cual sólo es posible a partir de la contrastación de los elementos que proporciona la ciencia jurídica y económica.

El método de contrastación podría semejar la labor de un arqueólogo, quien con pico y pala obtiene cientos de kilogramos de tierra para pasarlos por un tamiz donde habrán de surgir pequeños trozos de vasijas, piedras y huesos que permitirán construir o reconstruir e interpretar la sociedad. La contrastación como método de investigación equivale a lo que Maurice Duverger denomina método comparativo. Al respecto, opina:

Augusto Comte y Durkheim consideran que la comparación constituye el método fundamental de las ciencias sociales, en las que desempeña análogo papel al de la experimentación [...] El estudio de las variaciones concomitantes se conceptúa en las *Règles de la méthode sociologique*, como “el instrumento por excelencia de la investigación sociológica” y se estima que el análisis de las semejanzas y diferencias entre las sociedades y las instituciones constituye el método más apropiado para el descubrimiento de leyes sociológicas. (Duverger, 1983: 411-412)

Por supuesto, este método de investigación cuenta con sus defensores y sus detractores; sin embargo, partiendo del hecho de que no existe un método único y universal, válido para hacer cualquier tipo de estudio, considero que cada proyecto debe tomar, de los diversos métodos de investigación existentes, aquél que sea más adecuado para desarrollar una investigación específica.

Es clara, en mi trabajo, la intención de explorar la sociología fiscal o de las finanzas públicas en nuestro país. Tal exploración es necesaria para replantear las características de la estructura tributaria, y constituir los elementos de una política contributiva, no tributaria, en el marco de una política fiscal activa donde el Estado retome la conducción del desarrollo económico y social del país, en contraste con el actual Estado contemplativo que apuesta, casi totalmente, a la inversión extranjera como condición para el desarrollo de la nación.

LOS INGRESOS PÚBLICOS: ANÁLISIS JURÍDICO Y LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS E INGRESOS PÚBLICOS

1.1. PRESENTACIÓN

Los enfoques a partir de los cuales es posible analizar el tema de los ingresos públicos son múltiples. Su naturaleza compleja obliga a evaluarlos desde distintos campos de las ciencias sociales y económico-administrativas. Éstos contemplan aspectos jurídicos, técnico-económicos y administrativos e, incluso, procesos histórico-sociales y culturales relacionados con su proceso de recaudación.

Los factores que determinan cada una de las fuentes de recaudación son igualmente complejos y en ocasiones actúan unos contra otros, lo que provoca que la definición de una política de ingresos sea un asunto complicado. Por ejemplo, el alza de un impuesto que incrementaría los ingresos públicos puede provocar, entre otras cosas, una respuesta social que neutralice la intención recaudadora.

Sin embargo, la intensidad, las formas y la extensión de la respuesta social cambian de acuerdo con cada sociedad y momento histórico. Un incremento del impuesto sobre la renta en dos países no experimentará la misma respuesta social, pues mientras en un país el impuesto puede ser bien aceptado, en otro la respuesta social puede transformarse en el factor que propicie una revolución social. Asimismo, la eficiencia recaudatoria está determinada por las características de la sociedad donde actúa el impuesto, no necesariamente del diseño jurídico y económico del mismo. De esta manera, si bien es cierto que factores como la estructura económica y jurídica determinan de manera directa la definición de

la política tributaria, también inciden los factores sociales y culturales además del comportamiento histórico observado.

Esta respuesta social diferenciada permite observar que la recaudación fiscal está determinada, además de los factores formales que dan forma jurídica a las estructuras tributarias contemporáneas, por procesos sociales y culturales definidos a través de procesos históricos, los cuales deben evaluarse para disponer de una perspectiva general que arroje nueva luz sobre las características de los sistemas tributarios.

Una vez aclarado lo anterior cabe señalar que el presente capítulo tiene como objetivo exponer los elementos formales de los ingresos públicos partiendo de la estructura jurídica del sistema tributario mexicano. Considero que así contaremos con un marco conceptual básico, un lenguaje inicial, que nos permitirá, en los capítulos siguientes, tratar la relación entre las finanzas públicas y los procesos histórico-sociales.

1.2. LOS INGRESOS PÚBLICOS

Es posible identificar entre los tratadistas de las finanzas públicas dos enfoques sobre los ingresos públicos. Los primeros establecen una definición general vinculada a la facultad del Estado de obtener de la sociedad recursos para el desarrollo de sus actividades sociales, económicas y políticas; los segundos definen los ingresos públicos a partir de los elementos que los integran.

De esta manera, para Narciso Sánchez Gómez (1999) el ingreso público es “la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado” (:193). Asimismo, para Jacinto Faya Viesca (1986), los tributos que “de acuerdo con las diversas legislaciones pueden ser en especie o dinero, aunque en las economías modernas de los países más avanzados del mundo, comúnmente es en dinero, constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio dentro de los más estrictos cánones de la juricidad, y que tiene como finalidades supremas la atención de los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado” (:87).

Para Ernesto Flores Zavala (2004), los ingresos públicos son un conjunto de percepciones económicas que el Estado obtiene, de acuerdo con dos grupos: los ingresos ordinarios y extraordinarios: “ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal. Extraordinarios son aquellos

que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias”(21).

Emilio Margain Manatou (1981) define los ingresos públicos a partir de una diferencia entre ingresos fiscales y administrativos: “podemos clasificar en dos grandes grupos los ingresos que percibe el fisco federal: uno, en el que queden comprendidas las fuentes impositivas y, otro, en el que queden comprendidas las restantes fuentes de ingresos. Estos dos grupos se denominan, respectivamente: contribuciones y otros ingresos” (:68). Las “contribuciones” son los ingresos por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales e incluye las multas y los recargos moratorios por falta de pago oportuno de los impuestos. En los “otros ingresos” se incluyen los productos que son los ingresos derivados de la explotación de los bienes del dominio público.

La economía enfrenta problemas para definir los ingresos públicos, pues es frecuente la identificación de éstos con los impuestos; de esta manera, autores como Joseph E. Stiglitz (2000) y Harvey S. Rosen (2002) se concentran en evaluar cómo afectan el comportamiento de los agentes económicos, por lo que el análisis de los ingresos públicos se circunscribe a la evaluación de los efectos micro y macroeconómicos de los impuestos. Es importante señalar que dicho análisis es importante, pues permite hacer una evaluación técnica de los impuestos aunque en este proceso se pierde la perspectiva de conjunto y la complejidad implícita en el tema.

En resumen, se puede definir los ingresos públicos como las exacciones que el Estado impone y obtiene de la sociedad civil, sean éstos en dinero o en especie. Su propósito es financiar las actividades sustantivas y los compromisos sociales de los Estados modernos.

Existen clasificaciones de los ingresos públicos de acuerdo con su naturaleza, la voluntad de los particulares, el beneficio de los particulares, la fuente económica y la periodicidad, entre otros (Ayala, 2000: 155). Por su naturaleza, los ingresos provienen del capital o de la renta; por la voluntad de los particulares se dividen en ingresos de derechos privados u originarios (productos) e ingresos de derecho público o derivados (impuestos y derechos); por el beneficio de los particulares se clasifican en precios públicos, impuestos, tasas especiales y contribuciones especiales; por su fuente económica, en ingresos provenientes de la economía pública e ingresos provenientes de la economía privada por contraprestación (precios y tarifas de los bienes públicos); por su periodicidad se clasifican en ingresos ordinarios (los que se perciben a lo largo de un año fiscal) e ingresos extraordinarios (que se perciben una sola ocasión).

Existen otras clasificaciones como la propuesta por las Naciones Unidas que divide los ingresos en tributarios y no tributarios. Los primeros corresponden a

los impuestos y los segundos a aquellos que no son impuestos: productos, aprovechamientos y otros. Por su procedencia se identifican cuatro tipos de impuestos: ordinarios, extraordinarios, virtuales y efectivos. Los primeros son aquellos que el Estado percibe normalmente como resultado de sus facultades tributarias (impuestos, derechos, productos y aprovechamientos); los extraordinarios son los que se obtienen de eventos especiales para cubrir gastos de la misma índole (contribuciones, contratación de créditos externos e internos, emisión de moneda, expropiación, servicios personales e ingresos destinados a partidas de reconstrucción); los virtuales son los que provienen de la reevaluación de activos físicos y financieros y, por último, los efectivos son los que se destinan a atender los compromisos del gasto público.

En México existen diferentes criterios de clasificación, entre ellos los contenidos en la Ley de Ingresos; la Institucional; petroleros y no petroleros y tributarios y no tributarios. La Ley de Ingresos clasifica a los mismos en: impuestos, contribuciones para mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, ingresos de organismos y empresas públicas e ingresos derivados de financiamientos. En esta clasificación se incluye los ingresos percibidos por el Estado como resultado de la prestación de servicios públicos, y el financiamiento obtenido por los empréstitos externos e internos. Esta taxonomía permite dividir a los ingresos en ordinarios y extraordinarios. Los primeros son los que el Estado recauda de fuentes normales y permanentes y que están debidamente establecidos en el marco jurídico. Los ingresos extraordinarios son aquéllos que el Estado obtiene de los empréstitos, la emisión de dinero y los excedentes provenientes del sobreprecio de los bienes y servicios de exportación (Véase cuadro 1).

La clasificación institucional de los ingresos establece la distinción entre los ingresos tributarios y no tributarios, a los cuales se adicionan los ingresos de organismos y empresas públicas. En esta clasificación se agrupan los ingresos de acuerdo con las entidades que los recaudan: las del gobierno federal y de los organismos y empresas bajo control gubernamental.

La producción de petróleo en México ha sido un factor fundamental para el desarrollo económico contemporáneo del país y el comportamiento de las finanzas públicas en particular. Esta condición estructural de la economía mexicana ha motivado una clasificación de los ingresos en petroleros y no petroleros. Los primeros son los ingresos que el gobierno mexicano obtiene por la extracción, producción y refinación de petróleo. Entre los ingresos no petroleros se cuenta, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, el valor agregado, etc., además de los derechos, productos y aprovechamientos.

Cuadro 1. Clasificación de los ingresos públicos.

Ley De Ingresos	Institucional	Petroleros y No Petroleros	Tributarios y No Tributarios
Gobierno Federal	Gobierno Federal	Petroleros	Tributarios
Impuestos ISR. IVA. IEPS. Importaciones. Tenencia. Otros impuestos. Derechos. Productos. Aprovechamientos. Contribuciones de mejoras. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes, causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.	Tributarios ISR. IVA. IEPS. Importaciones. Tenencia. Otros impuestos. No tributarios. Derechos. Productos. Aprovechamientos. Contribuciones de mejoras.	IEPS (gasolina y Diesel) Derechos sobre hidrocarburos. Sobre extracción de petróleo. Extraordinario sobre extracción. Adicional sobre extracción. Propios de PEMEX. Aprov. rendimientos excedentes.	ISR. IVA. IEPS. Importaciones. Tenencia. Automóviles nuevos. Otros impuestos.
Organismos y Empresas	Organismos y Empresas	No Petroleros	No Tributarios
Ingresos de organismos y empresas públicas. Aportaciones de seguridad social. Ingresos Derivados de Financiamientos	PEMEX. CFE. IMSS. ISSSTE. Otros organismos y empresas.	Gobierno Federal. Tributarios. ISR. IVA. IEPS. Importaciones. Tenencia. Otros impuestos. No tributarios. Derechos. Productos. Aprovechamientos. Contribución de mejoras. Organismos y empresas distintos de PEMEX	Gobierno Federal. Derechos. Productos. Aprovechamientos. Contribuciones de mejoras. Organismos y Empresas. PEMEX. CFE. IMSS. ISSSTE. Otros organismos y empresas.

Fuente: Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Ingresos del sector público presupuestarios*, CEFP/032/2004.

Por último, la clasificación de los ingresos en tributarios y no tributarios pretende identificar la fuente de los ingresos públicos entre los que son estrictamente tributarios y los que provienen, principalmente, de la actuación del Estado como sujeto de derecho privado.

Adolfo Arriola Vizcaíno (2005) propone una definición que contempla un conjunto de elementos no reconocidos por las clasificaciones anteriores. Ésta retoma la definición que propone Giulanni Fonrouge, quien delimita los ingresos públicos a partir de dos grupos: “los provenientes de bienes y actividades del Estado; y los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado” (:81). De esta manera, mientras que los ingresos tributarios provienen de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto; los ingresos financieros son el resultado de un conjunto de factores tales como el desarrollo del crédito, la explotación de bienes y servicios públicos, el manejo de la política monetaria y el establecimiento de una política de nacionalizaciones –o, al contrario, de privatizaciones–, entre otras. El autor propone un cuadro esquemático para definir los ingresos del Estado (Véase cuadro 2).

Cuadro 2. Clasificación de los ingresos del Estado.

I. Ingresos tributarios.	a) Impuestos. b) Aportaciones de Seguridad Social. c) Derechos. d) Contribuciones especiales. e) Tributos o contribuciones accesorias.
II. Ingresos financieros.	a) Empréstitos. b) Emisión monetaria. c) Emisión de bonos de deuda pública. d) Amortización y conversión de la deuda. e) Moratorias y renegociaciones. f) Devaluaciones. g) Revaluaciones. h) Productos y derechos. i) Expropiaciones. j) Decomisos. k) Nacionalizaciones. l) Privatizaciones.

Fuente: Arriola, 2005: 82.

Duverger (1960) propone una clasificación de los ingresos públicos a partir del debate entre hacendistas clásicos y modernos. En el Estado moderno –señala el autor– los medios por los cuales el Estado obtiene recursos son: rentas de su patrimonio y de sus servicios, impuestos, tasas, parafiscalidad, empréstitos, operaciones de tesorería y medidas monetarias. Los hacendistas clásicos no consideran los empréstitos, la tesorería y las medidas monetarias como fuente de ingresos públicos, pues éstos sólo son considerados ingresos adelantados (:80-89).

Esta diferencia de perspectiva es el resultado de las crecientes responsabilidades de los Estados modernos, los cuales, además de sus funciones tradicionales en materia de seguridad e impartición de justicia, están comprometidos en la producción de bienes y servicios destinados al desarrollo socioeconómico. Dicho activismo gubernamental obliga al Estado moderno a ampliar las fuentes de financiamiento del gasto público.

Duverger propone una clasificación distinta de los ingresos públicos, señala que los recursos patrimoniales y de servicios son de dos tipos: las rentas de la propiedad inmobiliaria y las rentas de las participaciones financieras. Las primeras provienen de la renta de los bienes inmuebles propiedad del Estado; las segundas se originan cuando el Estado comparte la propiedad o tenencia, acciones u obligaciones, con empresas privadas. Son los dividendos e intereses que obtiene el Estado cuando actúa como un particular o un socio capitalista. En este apartado también se incluyen, por ejemplo, los derechos que cobra el Estado por la tala de la madera de los bosques o los permisos de caza y pesca. Asimismo, se consideran parte de este rubro los recursos provenientes de las empresas industriales y comerciales pertenecientes al Estado, las cuales se dividen, a su vez, en tres tipos: monopolios fiscales, servicios públicos industriales y empresas nacionales.

Los monopolios fiscales son empresas industriales que surgen del monopolio del Estado sobre una rama o actividad económica. En México, las empresas más importantes de esta categoría son: Petróleos Mexicanos (Pemex) y la Comisión Federal de Electricidad (CFE). Su objetivo es obtener ingresos superiores a sus costos de producción, de manera que ello permita obtener un beneficio económico y fiscal para el Estado.

A diferencia de los anteriores, el objetivo de los servicios públicos industriales no es obtener beneficios, aunque los puedan tener. Su propósito es suministrar servicios públicos al conjunto de la sociedad para apoyar y facilitar el desarrollo de las actividades productivas o garantizar los servicios públicos de la ciudadanía. Sus costos de operación son cubiertos por el cobro de los servicios y se considera que un superávit en la operación debía manejarse como un impuesto. Un

ejemplo de esto son las comisiones municipales de agua y saneamiento en los municipios.

Las empresas nacionales pertenecieron algún tiempo a los particulares, y pasaron a manos del Estado por medio de nacionalizaciones. Su dirección y operación tiene el propósito comercial de obtener ganancias y beneficios, las cuales son administradas por el Estado. En México tenemos (o teníamos) como ejemplo los ingenios azucareros.

Según Duverger, otros medios por los cuales el Estado obtiene recursos son a través de las tasas y las parafiscales. Él mismo establece una distinción entre tasas y recursos parafiscales y señala que la palabra tasa es imprecisa. En estricto sentido una tasa es el precio que paga un usuario por un servicio público del cual obtiene una contraprestación; por ejemplo, el pago por la expedición de un certificado de estudios o la inscripción a una escuela.

Esta definición se aclara cuando establecemos una distinción entre tasas y precios de los servicios industriales. Mientras que las primeras equivalen a los “precios administrativos”, los segundos se refieren a una contraprestación voluntaria. El no pago de una tasa es sancionado unilateralmente por la autoridad mediante la suspensión del bien o servicio, si bien cabe señalar que muchos de los precios administrativos son gratuitos.

En cambio, los precios de los servicios industriales nunca son gratuitos y están regulados por la competencia prevaleciente en los mercados. La operación de las empresas públicas es semejante a las empresas privadas y la relación entre los sujetos que participan en la compra-venta es voluntaria; en caso de conflicto entre las partes, la solución del diferendo es a través de la esfera judicial. Las empresas públicas son una faceta de la actividad del Estado como sujeto de derecho privado.

Asimismo, es relevante establecer la diferencia entre tasa e impuesto. La tasa se distingue del impuesto por dos criterios: la tasa implica una contraprestación y no es obligatoria; en tanto que un impuesto no implica una contraprestación, es obligatoria y el Estado tiene la capacidad jurídica para hacer efectivo el cobro coactivo a través de las instancias administrativas.

Estas definiciones son necesarias para comprender la parafiscalidad, un concepto intermedio entre tasa e impuesto. Los ingresos parafiscales se han desarrollado paralelamente a la expansión de las obligaciones del Estado en el ámbito social y económico. Su objetivo es garantizar el financiamiento de instituciones públicas, o de participación pública, que tienen como finalidad producir un bien o servicio público. Un ejemplo son las cuotas que pagan los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS). Las cuotas del IMSS no son impuestos ni tasas

en sentido estricto, aunque contienen elementos de ambas, pues su pago es obligatorio (como si fuera un impuesto), pero al mismo tiempo adquiere el derecho de una contraprestación (como si fuera una tasa). El cobro de la cuota se puede realizar mediante un procedimiento administrativo especial (como si fuera un impuesto); mientras que el no pago de la cuota se traduce en la suspensión del servicio de atención médica (como si fuera una tasa).

La hacienda pública moderna ha incorporado los empréstitos (deuda pública), las operaciones de tesorería y las medidas de política monetaria como fuentes para el financiamiento del gasto público. Pero éste es un tema en el que no ahondaré porque excede los objetivos de la investigación.

1.3. LOS IMPUESTOS

El Código Fiscal de la Federación (CFF) (2000) define los impuestos como “las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma” (:2) y los distingue de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y accesorios de las contribuciones.

Para los tratadistas del derecho existen diferentes definiciones. Entre ellas la propuesta por Sánchez Gómez (1999), quien considera que las contribuciones son “las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas” (:207). Este autor sostiene que por el solo hecho de ser miembros de una nación, o por percibir ingresos en un territorio, las personas físicas y morales adquieren la obligación de aportar recursos pecuniarios.

Jacinto Faya Viesca (1986) retoma la definición de impuesto propuesta por Gaston Jeze (quien inspiró la doctrina moderna de las finanzas públicas), y que han seguido otros autores como Lucien Mehl y Pierre Beltrame (1984),¹ para Faya el impuesto “es la prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas” (:129). Para Rodríguez Lobato (1998), el impuesto es “la

¹ Según Lucien y Beltrame, el impuesto “est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d’autorité, a titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques”. La cita es traducida literalmente por Faya Viesca, véase ésta en el cuerpo del texto.

prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato” (:61).

Paul Marie Gaudemet y Joël Moliner (1996) señalan que los impuestos son “una deducción operada por la vía obligatoria por el poder público, a causa del objetivo esencial de cubrir los gastos públicos y distribuir en función las facultades contributivas de los ciudadanos” (:90).² En su libro *Derecho fiscal*, Arturo de la Cueva (2003) define los impuestos como “el gravamen fiscal establecido por la Ley al que se encuentran obligados los sujetos de derecho ubicados en la correspondiente circunstancia generadora del crédito fiscal” (:121). Por su parte, José Ayala (2000) define los impuestos como:

Cantidades de dinero que el poder público percibe de las personas físicas y morales, en su calidad de causantes, en los términos establecidos en las distintas leyes impositivas de los Estados o los municipios, tales como las aplicadas a los ingresos personales, sobre capitales y sus rendimientos, y adicionales por construcción de obras públicas. (:148)

Emilio Albi (2000) sostiene que los impuestos son:

aquellas cantidades que el sector público detrae del sector privado en forma coactiva como medio de contribuir a la financiación general de la actividad pública [...] la característica que define a un ingreso público como impuesto es la coactividad. Esto es, el sector público determina unilateralmente la cantidad a pagar y los agentes privados están obligados a pagar esta cantidad sin contrapartida directa. (:4)

En las anteriores definiciones de los impuestos se identifican tres elementos fundamentales: el acto de poder del Estado, que establece el impuesto sin contraprestación; el aspecto económico del hecho fiscal, pues éste opera una deducción

² “Un prélèvement, opéré par voie de contrainte par la puissance publique, et ayant pour objectif essentiel de couvrir les charges publiques et de les répartir en fonction des facultés contributives des citoyens”. Salvo que se indique lo contrario, las traducciones del francés al español son mías; consignamos el texto en francés para que el lector aprecie el discurso de los autores comentados en su idioma original.

pecuniaria y una transferencia de riqueza de un patrimonio a otro y, por último, la finalidad pública del impuesto.

1.4. LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO

Para los autores franceses Lucien Mehl y Pierre Beltrame (1997), los elementos de los impuestos se dividen en cualitativos y cuantitativos, los primeros tres: “materia imponible, persona imponible, el hecho generador son de naturaleza cualitativa. Ellos definen el dominio o campo de aplicación del impuesto [...] Los elementos cuantitativos son la base del impuesto (o base de la imposición), la tarifa y el monto del impuesto” (:46).³ Los autores mencionados influyen notoriamente en el trabajo de Faya Viesca (1986), quien también divide los elementos de los impuestos en cualitativos y cuantitativos. Para Faya los elementos cualitativos o esenciales son: “a) la materia imponible; b) el sujeto pasivo del impuesto; c) el objeto del impuesto” (:137). El primer elemento corresponde al gravamen que recae sobre la renta o patrimonio del contribuyente, esta materia considera la riqueza como elemento económico y constituye una manifestación clara de la capacidad contributiva; el objeto del impuesto es marcado por el contenido de la Ley Fiscal, la cual delinea los procesos del crédito fiscal; el sujeto pasivo del impuesto es la persona física o moral a la que la Ley fiscal imputa la realización de determinados actos que generan un crédito fiscal. Los elementos cuantitativos de los impuestos son la base del impuesto y la tarifa. La primera es la traducción cuantitativa, en dinero, del objeto del impuesto, mientras que la tarifa corresponde al tipo o escala de tipos impositivos, de cuya aplicación a la base imponible surgirá la cuota tributaria.

Sánchez Gómez (1999) señala, con una precisión mayor a la de Faya, que los elementos de los impuestos son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto de las contribuciones, la base de la contribución, cuota o tarifa de las contribuciones, el padrón o registro tributario, las exenciones de las contribuciones, la forma y el periodo de pago (:218-221).

El sujeto activo es el acreedor de la obligación contributiva, el que tiene la obligación o facultad de exigir el pago del tributo, en esas condiciones compete

3 “Ces trois éléments, matière imposable, personne imposables, fait générateur son nature qualitative. Ils définissent le domaine ou champ d’application de l’impôt [...] Les éléments quantitatifs sont la base de l’impôt (ou base d’imposition), le tarif et le montant de l’impôt”.

a la Federación, a las entidades federativas, al Distrito Federal y a los municipios como entidades jurídicas de derecho público. El sujeto pasivo es la persona física y moral, mexicana o extranjera, que, de acuerdo con la ley, está obligada a pagar una contribución, cuando su situación jurídica concuerde con la hipótesis legal que lo obligue a ese deber.

El objeto de las contribuciones es la materia, actividad o acto sobre el cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo. La base de la contribución es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado a una riqueza sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo o del responsable solidario.

La cuota o tarifa de las contribuciones es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo, ésta es llamada gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento, un tanto al millar, por salario mínimo general o una cantidad de dinero en concreto. El padrón o registro tributario es la reunión de datos oficiales que le sirven al fisco para determinar y controlar las obligaciones fiscales del sujeto pasivo y de los responsables solidarios, así como para concretizar el monto de la contribución generada en un periodo determinado.

Cuando se libera de la obligación tributaria a personas físicas y morales, por razones económicas, sociales, políticas y jurídicas, se considera que éstos son casos de exención de contribuciones. Respecto de la forma y periodo de pago Sánchez Gómez señala que las contribuciones pueden pagarse en dinero o en especie según la legislación aplicable para cada caso. En México el pago de los impuestos se hace en efectivo, y recientemente a través de medios electrónicos, en moneda nacional; aunque algunas exenciones permiten el pago en especie, a través de formatos autorizados por la autoridad fiscal en los tiempos establecidos para tal propósito.

Para Emilio Albi (2000), los elementos de los impuestos son: el hecho imponible, el sujeto activo, la base imponible, el tipo de gravamen, la cuota tributaria, la deuda tributaria y los elementos temporales. El hecho imponible es:

aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria. Son hechos imponibles la obtención o imputación de renta en los impuestos sobre la renta; la propiedad de bienes y la titularidad de derechos económicos en los impuestos de patrimonio; la adquisición de bienes y derechos por herencia o donación en los impuestos de sucesiones y donaciones, los impuestos sobre ventas, etcétera. (:8-10)

El sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. La base imponible es la cuantificación y valoración del hecho imponible. Se trata de una cantidad de dinero pero también puede tratarse de otros signos, como el número de personas viviendo en una casa, un litro de cerveza o de gasolina. El tipo de gravamen es la proporción o cantidad que se aplica sobre la base imponible con el propósito de calcularlo. Esta proporción puede ser fija o variable. La cuota tributaria es la cantidad que representa el gravamen, y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible o liquidable. Por último, la deuda tributaria es el resultado de reducir la cuota con posibles deducciones (incentivos, bonificaciones, subsidios) y de incrementarla con posibles recargos (intereses, de demora y sanciones); los elementos temporales corresponden a las fechas en que se originan o en que deben declararse los impuestos.

Ernesto Flores Zavala (2004) reconoce al sujeto como uno de los elementos más importantes de los impuestos. Según él, existen dos clases de sujeto, el activo y el pasivo; respecto del primero señala: “los sujetos activos son aquellos que tienen el derecho de exigir el pago de tributos” (:65). Para el caso mexicano se identifican como sujetos activos al Gobierno Federal, al Distrito Federal, a los gobiernos estatales y a los municipios; cada uno de ellos, en diferente grado, ha dado origen al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. En el caso de los municipios, los impuestos son establecidos por las legislaturas de los estados; mientras que los ingresos del Distrito Federal son impuestos por la Cámara de Diputados.

Como contraparte, el “sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto” (Flores Zavala, 2004: 69). Flores Zavala sugiere establecer una distinción entre el sujeto pasivo del impuesto y el pagador del impuesto, pues, mientras que el primero es establecido por el marco jurídico, el segundo es quien efectivamente, en términos económicos, paga la contribución –quien hace el esfuerzo real de pagar el impuesto.

De la relación tributaria se derivan tres obligaciones para tres categorías de personas: el sujeto activo, el sujeto pasivo y los terceros. Las obligaciones fiscales del sujeto activo pueden ser principales y secundarias, las principales consisten en la percepción o cobro de los impuestos. Es importante señalar que la autoridad tributaria no tiene la opción de cobrar o no los impuestos, pues está obligado al cobro por mandato de la legislación fiscal; el no cobro de los impuestos se traduce en daños patrimoniales para el Estado y la distorsión de las actividades económicas –con el consecuente deslinde de responsabilidades para los responsables de

las áreas de recaudación—. Las obligaciones secundarias del sujeto activo son de dos tipos. En primer lugar están las obligaciones de “hacer”, éstas son actividades asociadas con el proceso de recaudación y fiscalización, tales como el cálculo del crédito fiscal, practicar visitas domiciliarias o hacer una revisión de gabinete. En segundo lugar están las obligaciones de “no hacer”, en ellas el sujeto activo se abstiene de realizar determinadas acciones cuando no comprueba el pago de un impuesto. La no acción de la autoridad fiscal deriva del análisis de la rentabilidad del acto de fiscalización; así, aunque se cuente con pruebas sobre la evasión o elusión fiscal, la autoridad tiene la opción de “no hacer” si el crédito no es “rentable”, si el cobro del crédito fiscal resulta más cuantioso que la deuda.

El sujeto pasivo tiene dos tipos de obligaciones fiscales: principales y secundarias. Las primeras comprenden el pago de impuestos; las segundas pueden dividirse en “de hacer” –por ejemplo, el cumplimiento del pago del impuesto o darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes como una persona física o moral–; en “de no hacer” –las cuales consisten en atender las prohibiciones de la legislación tributaria–, y las de “tolerar” –que consisten en permitir la realización de actos de fiscalización por las correspondientes autoridades tributarias. Cabe señalar que las obligaciones secundarias se mantienen a pesar de que el contribuyente, por alguna causa, deje de tener obligaciones fiscales; por ejemplo, si una persona física o moral dejase de percibir ingresos suficientes que generen utilidades gravables, no por ello desaparece la obligación del pago de impuestos.

En su artículo primero, la Comisión Fiscal Federal establece quiénes son los sujetos pasivos del pago de los impuestos:

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte. (*Código fiscal de la federación*, 2000: 1)

Para la legislación fiscal mexicana, los sujetos obligados al pago de los impuestos son las personas físicas, las personas morales y la Federación cuando la Ley lo

señale explícitamente, lo que incluye a los gobiernos de los estados y los municipios, a los organismos públicos y empresas paraestatales y, por último, a los obligados solidarios.

Flores Zavala sostiene que el carácter del sujeto pasivo puede estar determinado por otros elementos, como son su capacidad, el estado civil, el sexo, la edad, la religión, la nacionalidad, la ocupación, arte u oficio, y el domicilio.

Es claro que la capacidad de los sujetos pasivos dependerá de la suficiencia de las personas físicas para adquirir y atender compromisos económicos, sociales y personales. Una persona afectada de sus facultades mentales, discapacitada mental o psicológicamente, no es susceptible de contraer obligaciones de carácter fiscal. Las incapacidades mentales y cierta clase de estados físicos, como la inconciencia, hacen que las personas pierdan la facultad de conducirse por su voluntad y albedrío, de ahí que este tipo de sujetos no pueda adquirir ni atender compromisos fiscales.

Si bien es cierto que el estado civil ha dejado de tener importancia en materia fiscal, ello no significa que en el pasado no la haya tenido o que en el futuro no la pueda adquirir nuevamente. Al respecto Johannes Overbeek (1984) consigna que en la antigua Roma “se castigaba fiscalmente a los solteros y a quienes no tuviesen hijos, restringiendo sus derechos hereditarios. Además debían pagar ciertos impuestos. Quienes se casaban y tenían hijos disfrutaban privilegios tales como la prioridad para ciertos puestos altos y la exención de ciertos impuestos tales como el que gravaba la soltería”. (:42)

Para el caso mexicano no existe un régimen especial de tributación que dependa del género del contribuyente; sin embargo, la historia de los impuestos consigna distintas obligaciones fiscales para los hombres y mujeres. Por ejemplo, Flores Zavala señala que el artículo 8º, fracción I, de la Ley del impuesto sobre herencias y legados del 7 de septiembre de 1940, concede una reducción del 10% a la *cónyuge* o *concubina*. La edad es otro elemento que determina la capacidad del sujeto pasivo del impuesto; por ejemplo, un menor de edad no tiene la capacidad de tributar y no puede ser sujeto de la aplicación de impuestos.

En el pasado, la pertenencia a la religión católica también pudo originar una especial situación tributaria. Hay que recordar que entre las facultades de la iglesia estaba la recaudación de impuestos, lo que posibilitó que las instituciones eclesásticas tuviesen un conjunto de exenciones fiscales. En la actualidad, la Iglesia participa en una serie de organizaciones de servicio social (orfanatos, escuelas y asilos), las cuales, dado su carácter no lucrativo, están exentas del pago de algunos impuestos.

Actualmente, la nacionalidad es un elemento preponderante para definir a los sujetos pasivos del impuesto, un ejemplo claro de esto es el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece como exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) a:

XII.- Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros en los siguientes casos.

a).- Los agentes diplomáticos.

b).- Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.

c).- Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.

d).- Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros.

e).- Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.

f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficial en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.

g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.
(*Código fiscal de la federación*, 2000: 77)

Hasta 1964 el ISR fue cédular, esto es, cada tipo de actividad gravaba a diferentes sujetos pasivos. La clásica cédula IV correspondía a los empleados y asalariados; con ella se establecía una diferenciación entre diversas ocupaciones, artes y oficios. La actual diferenciación de regímenes tributarios en el ISR es el resultado de reconocer que las distintas actividades económicas de los contribuyentes tienen características específicas.

Por último, el domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo. El domicilio permite direccionar al sujeto pasivo deudor de un crédito fiscal; establece el espacio de competencia entre diferentes entidades federativas; indica al contribuyente en qué oficina recaudadora le corresponde pagar sus impuestos; indica a la oficina recaudadora dónde le corresponde intervenir para la determinación, percepción y cobro de los impuestos y accesorios; finalmente, el domicilio es el lugar al que la autoridad debe acudir para notificar el adeudo fiscal, realizar las diligencias para una auditoría o cualquier otro proceso necesario para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La Comisión Fiscal Federal define el domicilio fiscal dependiendo de si se trata de una persona física o moral:

I.- Tratándose de personas físicas:

- a).- Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b).- Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c).- En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen. (*Código fiscal de la federación*, 2000: 6)

De esta manera, el domicilio del contribuyente se establece donde se ubican las personas físicas o morales. Si la autoridad fiscal no tiene correctamente registrado el domicilio fiscal del contribuyente, su éxito en el acopio de los impuestos es improbable.

1.5. LOS TIPOS DE IMPUESTOS

Existen impuestos directos e indirectos. Los primeros se aplican a la riqueza de las personas, principalmente a los ingresos o patrimonio –propiedad de vehículos, casas y terrenos–; ejemplos de impuestos directos son el ISR y el impuesto predial. Los impuestos indirectos son aquellos que gravan el consumo. Sin embargo, para Maurice Duverger (1988), esta diferenciación no es simple de establecer:

No existe una sola distinción científica del impuesto directo y el impuesto indirecto, pues algunos no coinciden absolutamente.

- 1.- La distinción de la existencia del impuesto (del ingreso o del capital) es la

primera base de la clasificación del impuesto directo y del impuesto indirecto. El impuesto directo pesa sobre el hecho de que un ingreso o un capital existe: *on le doit*, si ese ingreso es percibido; si es propietario de ese capital. Al contrario, el impuesto indirecto pesa sobre el empleo hecho del ingreso o el capital. El caso más frecuente a esta consideración es el impuesto sobre el gasto, que afecta al ingreso (o capital) en la ocasión de gastos que el contribuyente efectúa gracias a ellos. Se pueden citar también los derechos de sucesión o la donación.

2. La clasificación después de la incidencia y la repercusión del impuesto [...] la incidencia del impuesto es su punto de caída. Hay una incidencia directa cuando aquella cae entre las manos del fisco y también aquella que soporta el peso sobre el capital o su ingreso. Hay un incidente indirecto si aquél sobre el que cae el impuesto al Estado no es aquél que soporta realmente el peso; por ejemplo, si el comerciante que paga un impuesto sobre un producto incorpora el monto de tal impuesto en el precio, él lo recupera así sobre el comprador.⁴ (146-147)

El mismo autor propone otras clasificaciones de impuestos directos e indirectos, entre ellas una que tiene como origen la división de funciones entre las cuatro grandes administraciones tributarias: “serían considerados impuestos directos todos los percibidos por la Administración de Contribuciones directas; como impuestos indirectos quedarían los percibidos por las otras tres Administraciones Tributarias: la de Contribuciones indirectas, la de Aduanas y la de Derechos de Registro” (Duverger, 1988: 147). A todas luces esta clasificación es insuficiente,

4 “Il n’existe pas une seule distinction scientifique de l’impôt direct et de l’impôt indirect, mais plusieurs, qui ne coïncident pas absolument.

10.- La distinction de l’existence et de l’impôt (du revenu ou du capital) est la première base de la classification de l’impôt direct et de l’impôt indirect. L’impôt direct pèse sur le seul fait qu’un revenu ou un capital existe: on le doit, si on perçoit ce revenu, si on est propriétaire de ce capital. Au contraire, l’impôt indirect pèse sur l’emploi fait du revenu ou du capital. Le cas le plus fréquent à cet égard est l’impôt sur la dépense, qui frappe revenu (ou capital) à l’occasion des dépenses que le contribuable effectue grâce à eux. On peut citer aussi les droits de succession ou de donation.

20.- La classification d’après l’incidence et la répercussion de l’impôt [...] L’incidence de l’impôt, c’est son point de chute. Il y a incidence directe, quand celui qui verse l’impôt entre les mains du fisc est aussi celui qui en supporte le poids sur son capital ou son revenu. Il y a incidence indirecte si celui qui verse l’impôt à l’Etat n’est pas celui que en supporte réellement le poids: par exemple, si la marchand qui paie un impôt sur un produit incorpore le montant de cet impôt. Dans le prix du produit, et le récupère ainsi sur l’acheteur”.

por lo que Duverger propone una clasificación financiera y económica a partir de la distinción entre la traslación y la incidencia del impuesto. De esta manera, el impuesto directo sería el soportado realmente por quien lo paga; en cambio, el impuesto indirecto sería aquél que el pagador puede trasladar a un tercero.

Mehl y Beltrame (1997) proponen diferenciar los impuestos directos e indirectos a partir de tres criterios: la incidencia, el hecho generador y la función del impuesto. Respecto a la incidencia señalan que “el impuesto directo es aquél que es soportado por el deudor legal mientras que el impuesto indirecto, en principio incorporado en el precio, es finalmente cargado al consumidor” (:186).⁵ Los impuestos directos son los que recaen en el contribuyente sin que tenga la posibilidad de trasladarlo a terceras personas; por ejemplo, el impuesto predial, que grava la propiedad inmobiliaria, relaciona directamente un predio o inmueble con un sujeto pasivo específico; éste no tiene posibilidad de transferirlo a otras personas, salvo en el caso de que las propiedades se destinen a la renta. En contraste, un impuesto indirecto es o puede ser trasladado a terceras personas, principalmente a través del incremento de los precios, por lo cual la contribución termina siendo pagada por el usuario final del bien o servicio.

El criterio del hecho generador sugiere que los impuestos directos son los que provienen de actividades que son gravadas periódica y permanentemente, dicha estabilidad temporal permite integrar padrones de contribuyentes que regularmente contribuyen al fisco; este sería el caso del impuesto sobre la renta o el predial. En contraste, los impuestos indirectos gravan eventos accidentales y transitorios, por lo cual no es posible construir padrones de contribuyentes; tal es el caso del impuesto al valor agregado que grava el intercambio comercial (Mehl & Beltrame, 1997: 186-187).⁶

Los anteriores son criterios jurídicos y administrativos que no permiten incluir al conjunto de transacciones económicas realizadas en la sociedad. Con el criterio

5 “Sans doute en première approximation, l’impôt direct est-il supporté par le redevable légal alors que l’impôt indirect, en principe incorporé dans le prix, est finalement à la charge du consommateur”.

6 “L’impôt direct atteint périodiquement, en général annuellement des situations ayant un certain caractère de permanence, comme la possession de certains biens productifs de revenu ou pris comme signe du revenu lui-même, ou l’exercice d’une activité lucrative. Le fait générateur d certains impôts directs est bien on l’a vu, l’existence de telles situations à une date déterminée. L’impôt indirect vise au contraire des événements: mutations de propriété ou de jouissance en matière d’enregistrement transactions commerciales en matière de taxes sur le chiffre d’affaires, mise en circulation d’un produit pur divers impôts indirects”.

de la función del impuesto se pretende solventar las insuficiencias de los primeros. A partir del cual, Mehl y Beltrame establecen una distinción entre los impuestos reales y los personales. Los primeros corresponden a los gravámenes que se aplican a los bienes y servicios, éstos, prescindiendo de las condiciones socioeconómicas de las personas, atienden sólo a las expresiones externas de riqueza. Un ejemplo de ellos son el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial sobre Productos y Servicios (IEPS). En contraste, los impuestos personales atienden las características propias de los sujetos que los pagarán, puesto que toman en consideración la procedencia de los ingresos de los contribuyentes.

Existe también una distinción entre impuestos especiales e impuestos generales. Los primeros establecen gravámenes sobre una determinada actividad económica o acto jurídico específico; por ejemplo, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN) o los impuestos sobre minería; en cambio, los impuestos generales son los que la autoridad establece a los contribuyentes de manera universal, sin distinciones particulares.

Las definiciones anteriores son importantes para evaluar y analizar las características de los sistemas fiscales modernos. Un sistema fiscal se define y entiende como el conjunto de impuestos establecidos por el Estado (Mehl & Beltrame, 1997: 187). El sistema fiscal está limitado por un marco jurídico que sustenta formalmente la actividad recaudadora del Estado, además está integrado por códigos, leyes, reglamentos, jurisprudencia y otras disposiciones jurídicas que se materializan y hacen efectivas por una red de recaudación integrada por áreas normativas y operativas; éstas tienen la facultad y función de cobrar impuestos a los sujetos pasivos, los cuales están obligados a ello, en proporción de su ingreso o riqueza, por la norma jurídica. José Ayala (2000) señala que el sistema fiscal o impositivo

consiste en la fijación, cobro y administración de los ingresos que percibe el Estado por medio de los impuestos. Puede caracterizarse por ser progresivo o regresivo. Un sistema progresivo es aquél en el que el cociente entre pagos del impuesto y el ingreso aumenta y un sistema regresivo se refiere a aquél en el que el cociente entre pagos de impuesto y el ingreso se reduce. (:162)

Gaudemet y Moliner (1996) definen el sistema fiscal como “el conjunto de impuestos aplicados en un momento dado dentro de un país determinado” (:90).⁷ Para

⁷ “Le système fiscal est l’ensemble des impôts appliqués à un moment donné dans un pays déterminé”.

Duverger (1988), “los sistemas fiscales son las constelaciones donde los impuestos son las estrellas” (:462).⁸ Podemos ver que una definición estricta de sistema fiscal se limita al marco jurídico, en tanto que una amplia alude a la relación del primero con el aparato administrativo dedicado a la recaudación de los impuestos –más otros elementos susceptibles de ser incorporados.

Los sistemas fiscales no son absolutamente regresivos o progresivos. Ambos casos son extremos y sólo podrían materializarse mediante el establecimiento de un impuesto que fuera, a su vez, progresivo o regresivo. Esto es imposible en el mundo real, pues una constante de los sistemas fiscales contemporáneos es que se integran con una combinación de impuestos directos e indirectos, exenciones y subsidios fiscales que permiten hablar de experiencias específicas en materia fiscal.

Un elemento adicional para evaluar si los sistemas fiscales son regresivos o progresivos es analizar quién, efectivamente, paga los impuestos. A esto se le denomina incidencia fiscal. Los impuestos son establecidos para aplicarse al conjunto de la sociedad o segmentos específicos de la misma, éstos ayudan a cubrir las contribuciones con una parte de sus ingresos. El esfuerzo que hace la sociedad para cubrir el costo de los impuestos se denomina carga fiscal.

Joseph Stiglitz (2000) sostiene que la carga fiscal es “el verdadero peso económico del impuesto. Es la diferencia entre la renta real de una persona antes y después de que se establezca el impuesto, teniendo en cuenta la totalidad de los ajustes de precios y salarios” (:511). Por su parte, Ayala (2000) define la carga fiscal como la “cantidad total de impuestos sobre los residentes de un país, que pueden presentarse en todas las formas de impuestos: sobre la renta, a las corporaciones, a las ventas, entre otros” (:140). Tales elementos deben ser considerados en el análisis de los sistemas fiscales, pues aunque un impuesto puede concebirse como progresivo, cuando se aplica a una sociedad específica podría funcionar de modo inverso, ello se debe a que quien soporta el peso de la carga fiscal es la clase o segmento de la sociedad menos favorecida en términos políticos y económicos.

Los sistemas fiscales no son homogéneos. En cada país sus particularidades responden a factores sociales, económicos y políticos configurados a través de amplios procesos históricos. Por ello, los sistemas fiscales no pueden ser establecidos arbitraria o técnicamente, pues son el reflejo de las características de una sociedad, las cuales definen social y políticamente sus sistemas tributarios.

8 “Lés systèmes fiscaux sont des constellations dont les impôts son les étoiles”.

Además, el sistema fiscal mexicano está configurado por un marco jurídico y una estructura administrativa que permite el cobro de los impuestos, así como por un sistema de compensaciones, exenciones y subsidios fiscales.

1.6. EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO

Jurídicamente el sistema fiscal mexicano está contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), donde se establece la obligación de los ciudadanos mexicanos de contribuir al gasto público de los gobiernos federal, estatal y municipal. Dicha obligación está plasmada en un conjunto de artículos de la Constitución, los cuales se complementan unos a otros y establecen las facultades del Estado respecto a los diferentes tipos de ingresos públicos e impuestos.

En el artículo 49 de la CPEUM correspondiente al título tercero, que trata de la división de poderes, se establece que el Supremo poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Esto significa que el sistema tributario requiere para su ejercicio de la participación, en mayor o menor grado, de los poderes de la Unión.

El artículo 27 de la CPEUM establece que la propiedad de las tierras y aguas comprendidas en el territorio nacional corresponden originariamente a la nación, la cual tiene la posibilidad de imponer a la propiedad privada y social las modalidades que convengan al interés nacional.

El artículo 26 de la CPEUM señala que corresponde al Estado mexicano establecer un sistema de planeación democrático que conduzca el desarrollo nacional, y hace referencia a la participación de los diversos sectores sociales, los cuales expresarán en diversos planes y programas de desarrollo sus aspiraciones; asimismo, establece que las acciones para la elaboración y ejecución de la planeación democrática habrán de fortalecerse mediante la coordinación con las entidades federativas y concertación con los particulares.

El artículo 28 indica que en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El artículo 31, fracción IV, establece que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que

dispongan las leyes” (*Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*, 2004: 93).

Del mismo modo, el artículo 36, fracción I, De los ciudadanos mexicanos, señala que son obligaciones de los mismos “inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista” (*Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*, 2004: 95). Estas disposiciones jurídicas establecen el deber de los ciudadanos mexicanos de contribuir con los gastos de los diferentes niveles de gobierno. Los artículos del 42 al 48 definen las partes integrantes de la federación y el territorio nacional; el espacio geográfico de competencia de las leyes tributarias mexicanas y su jurisdicción.

Dentro del marco constitucional del sistema fiscal mexicano debe tomarse en cuenta el artículo 73, fracciones VII, X, XVII, XIX y XXIX; el cual, en su fracción XXIX-A, establece que son facultades exclusivas del Congreso establecer contribuciones:

- 1º. Sobre el comercio exterior;
- 2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del Artículo 27;
- 3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación;
- 5º. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal; y
 - g) Producción y consumo de cerveza. (*Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*, 2004: 118)

Dicho artículo también establece que las entidades federativas participarán de los rendimientos de estas contribuciones especiales, atendiendo a las leyes federales secundarias establecidas para ese propósito.

El artículo 74, fracción IV, señala las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, entre las cuales está examinar, discutir y aprobar anualmente el pre-

supuesto de egresos de la federación. Los diputados deberán discutir primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrir el egreso, así como revisar la cuenta pública del año anterior. El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación el día 15 del mes de noviembre o hasta el 15 de diciembre, cuando inicie su encargo en la fecha prevista en el artículo 83 (*Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*, 2004: 121).

El artículo 90 establece que la Administración Pública Federal, tendrá una modalidad centralizada y otra paraestatal. La primera despachará los asuntos administrativos a través de secretarías de estado y departamentos administrativos; la segunda corresponde a las entidades y empresas públicas y organismos descentralizados.

El artículo 115, fracción IV, establece las potestades tributarias de los municipios, los cuales administrarán libremente su hacienda. Ésta se conformará por los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor. Además, los municipios:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

b) La participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados; y

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (*Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*, 2004: 165).

El artículo 117, en sus fracciones III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, señala la prohibición expresa para establecer alcabalas a las entidades federativas; del mismo modo, les está prohibida la emisión de papel moneda, estampillas o papel sellado. Tampoco pueden gravar, directa o indirectamente, por la entrada o salida de su territorio

ninguna mercancía nacional o extranjera; la circulación o el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exención se efectúe en aduanas locales. No pueden mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras ni contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros y, por último, no pueden gravar el acopio o la venta del tabaco en rama.

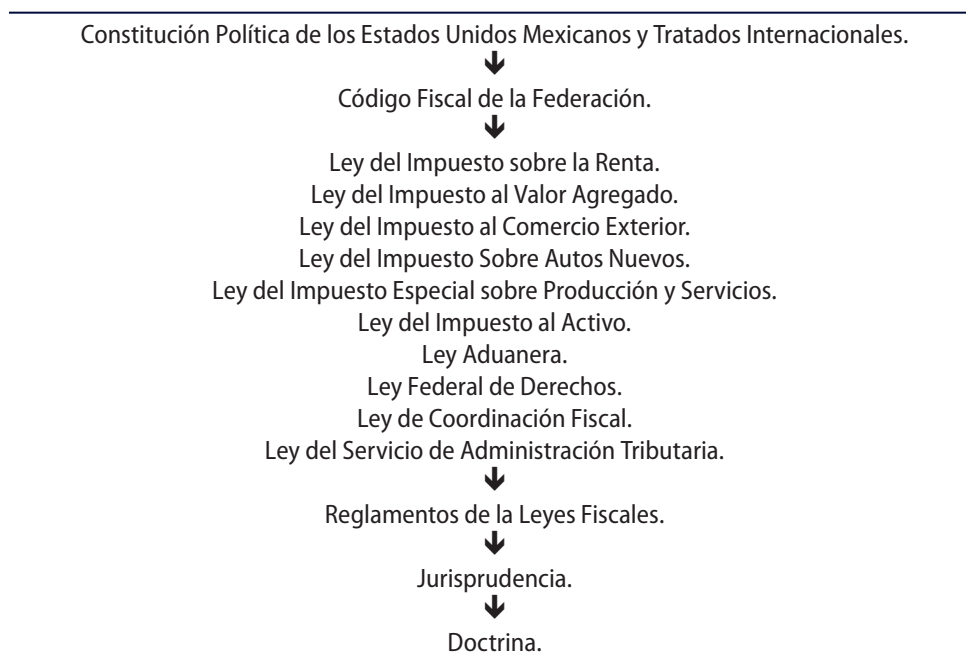
El artículo 118, fracción 1, complementa el 117, pues ordena que las entidades federativas no pueden, sin autorización del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje ni de puertos ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

En el artículo 124 se señala que los estados no pueden aplicar ningún gravamen a las actividades relacionadas con las materias reservadas o exclusivas para la Federación, las cuales, como ya se expuso, se encuentran definidas en el artículo 73 de la Constitución. En el artículo 126 se establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior. El artículo 131 establece la facultad exclusiva de la Federación para gravar las exportaciones y las importaciones, o lo que transite por el territorio nacional.

El anterior marco constitucional ha originado diversos ordenamientos jurídicos que, en conjunto, integran la estructura jurídica del sistema fiscal mexicano. Ésta se arregla a partir de un ordenamiento jerárquico de normas jurídicas que forman una red que permite al Estado obtener exacciones de la sociedad.

La estructura de disposiciones jurídicas observa un arreglo piramidal. En la cúspide encontramos disposiciones constitucionales y tratados internacionales que originan leyes generales; enseguida, leyes anuales de ingresos y leyes particulares que regulan cada tipo de impuesto; y, por último, hallamos la jurisprudencia y los estudios doctrinales. Dicha estructura se representa en el cuadro 3.

Cuadro 3. México: Estructura jurídica fiscal.



Fuente: Elaboración propia.

1.7. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

La CPEUM reconoce a los tres niveles de gobierno –federal, estatal y municipal– su capacidad de establecer impuestos. En ella se definen los principios del federalismo fiscal, y se sientan las bases a las que deben acudir tanto la Federación como las entidades federativas. El fin de éstas, por supuesto, es atender las necesidades colectivas de la población y los compromisos del gasto público.

Dicha situación origina en la práctica el problema de la doble tributación, “conurrencia impositiva” o doble, incluso múltiple, tributación; es decir, que dos o más poderes tributarios tienen competencia para gravar la misma fuente de ingresos. Sin embargo, la legislación reserva al Gobierno Federal el cobro de impuestos y derechos específicos, los cuales no pueden ser recaudados por las entidades federativas; por ello la Federación está obligada a dar una participación del cobro de éstos a las mencionadas entidades.

Flores Zavala (2004) señala que el problema de la doble tributación se puede presentar por las causas siguientes:

- 1º Cuando una misma entidad impositiva (Federación, Estado o Municipio) establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto.
- 2º Cuando concurren en una misma fuente dos Estados soberanos.
- 3º Cuando en los Estados Federales gravan la misma fuente la Federación y los Estados que la integran.
- 4º Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la Federación y los Municipios que los integran. (:371)

La doble o múltiple tributación representa una violación al principio de equidad y proporcionalidad de los ciudadanos, establecido en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM. Éstos, si bien tienen la obligación de contribuir con los gastos de los diferentes niveles de gobierno, también cuentan con la garantía de que las contribuciones atiendan a los principios de proporcionalidad y equidad defendidos por las leyes.

La propia CPEUM establece una serie de garantías a los ciudadanos entre las cuales podemos citar el artículo 4º, que reconoce la igualdad ante la ley del varón y la mujer. Las leyes de carácter fiscal, atendiendo a este principio constitucional, no hacen diferencias de género en el cobro o exención de impuestos.

El artículo 14 señala que ninguna ley puede ser aplicada de manera retroactiva en perjuicio de persona alguna. Las personas no pueden ser privadas de la vida, la libertad, sus propiedades, posesiones o derechos si no es mediante un juicio establecido ante tribunales competentes. El anterior artículo se complementa con el 16, el cual consigna que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, si no es virtud de un mandamiento escrito por una autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Asimismo, el artículo 16, en sus párrafos 9º y 10º, indica que la autoridad competente

deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, *fiscal*, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor [...] La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, únicamente para cerciorarse de que

se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. (*Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*, 2004: 70. Las cursivas son mías)

El artículo 22, párrafo 2º, establece que no se considera confiscación de bienes la aplicación, total o parcial, de los bienes de una persona al pago de responsabilidades civiles, de impuestos o multas –previa resolución de una autoridad judicial.

Dichos elementos constitucionales establecen que los ciudadanos están obligados al pago de impuestos, siempre y cuando estén establecidos por leyes que eviten la doble o múltiple tributación. Una persona no puede pagar el impuesto sobre la renta a los tres niveles de gobierno, pues ello representaría una carga tributaria excesiva.

La concurrencia impositiva ha promovido, a lo largo de la historia, la celebración de diversos acuerdos de coordinación fiscal que eviten la doble tributación al contribuyente. Puede mencionarse como ejemplo la Ley de coordinación fiscal de 1975, la cual fue punto de partida para el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.⁹

El mencionado sistema se basa en los Convenios de Coordinación Fiscal. En ellos se establece que cada entidad federativa, de manera voluntaria, habrá de adherirse al sistema, permitiendo que sea el Gobierno Federal el que concentre y distribuya, vía el concepto de participaciones federales, algunos impuestos que anteriormente eran de orden estatal o municipal. Las localidades se encargarán de su recaudación y posterior administración. En resumen, la coordinación fiscal es la relación establecida entre los diferentes niveles de gobierno; mediante ella se busca evitar la concurrencia impositiva entre el gobierno federal, entidades federativas y municipios, y con ello, la doble tributación.

El mecanismo de coordinación vigente consiste en la cesión del ejercicio de la facultad fiscal de los gobiernos estatales y municipales al gobierno federal. A cambio, aquéllos reciben la parte correspondiente por la vía de las participaciones. Dicha coordinación se establece mediante la firma, de cada uno de los gobiernos estatales, de un convenio de adhesión voluntaria. Los impuestos y derechos originales de las entidades federativas, incluidos en el convenio de coordinación

9 Para una revisión ágil de la historia del sistema de coordinación fiscal, véase Martínez, 1996: 143-169.

fiscal, se ponen en suspenso mientras los gobiernos estatales decidan continuar adheridos a éste.

La ley establece que las autoridades federales y estatales tengan un foro permanente de diálogo y negociaciones a través de cuatro organismos, los cuales se encargan de la vigilancia y perfeccionamiento del Sistema de Coordinación Fiscal. Éstos son:

1. La reunión nacional de funcionarios fiscales, a la cual asisten el Secretario de Hacienda y Crédito Público, el Director General de Coordinación con las Entidades Federativas y el titular del órgano hacendario de cada entidad. Celebrada anualmente, en ella se revisan los estudios y trabajos realizados durante el año; también se toman decisiones que definen los cambios en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y se realiza la evaluación del funcionamiento del mismo.
2. La comisión permanente de funcionarios fiscales está formada por ocho tesoreros de gobiernos estatales y por el Secretario de Hacienda y Crédito Público (aunque el último puede sustituirse por el Subsecretario de Ingresos). Éstos se reúnen bimestralmente, o bien de acuerdo a las necesidades y urgencias de las tareas en materia de coordinación fiscal.
3. El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC). Se trata de un organismo encargado de orientar y capacitar técnicamente a las haciendas públicas locales.
4. La Junta de Coordinación Fiscal compuesta por representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las ocho entidades federativas que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales. Su función es emitir los dictámenes técnicos que la propia Secretaría solicite en relación con los recursos de inconformidad interpuestos por personas afectadas por los requerimientos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

1.8. NIVELES DE GOBIERNO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO

Como hemos visto, el sistema tributario mexicano reconoce tres niveles de gobierno, los cuales, atendiendo a un conjunto de factores y procesos históricos, han establecido un conjunto de potestades tributarias, por lo que existen impuestos federales, estatales y municipales. Entre los impuestos federales podemos citar los siguientes: Ley de ingresos de la Federación, Ley del impuesto sobre la renta

y su reglamento, Ley del impuesto al activo y su reglamento, Ley del impuesto al valor agregado y su reglamento, Ley del impuesto especial sobre producción y servicios y su reglamento, Ley federal del impuesto sobre automóviles nuevos, Ley federal del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, Ley aduanera y su reglamento, Ley del comercio exterior y su reglamento, Ley federal de derechos, Ley de coordinación fiscal, Ley de contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica, Ley del servicio de administración tributaria y su reglamento, y el Código fiscal de la federación y su reglamento.

Asimismo, existen otros ordenamientos jurídicos que directa o indirectamente inciden sobre las leyes tributarias, como son la Ley Orgánica de la administración pública federal, Ley federal de entidades paraestatales y su reglamento, Ley federal de responsabilidades de los servidores públicos, Ley de adquisiciones y obras públicas y su reglamento, Ley de planeación, Ley general de deuda pública, Ley de presupuesto, contabilidad y gasto público y su reglamento, Ley federal del trabajo, Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, Ley de los sistemas de ahorro para el retiro, Ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, y el Decreto de presupuesto del egresos de la federación.

Cuando se trata de los impuestos estatales no existe un ordenamiento jurídico aplicable a todas las entidades federativas, pues cada uno de los estados es soberano y libre de establecer las contribuciones que consideren pertinentes las correspondientes legislaturas. Sin embargo, podemos destacar, entre otras, las siguientes contribuciones: Ley del impuesto sobre hospedaje, Ley del impuesto sobre nóminas, Ley del impuesto sobre loterías y rifas, Ley de la tenencia local, Ley de la venta de bebidas alcohólicas y, finalmente, Ley del impuesto sobre anuncios comerciales.

Respecto a los impuestos municipales tampoco existe un ordenamiento jurídico universal, pues cada legislatura estatal establece las correspondientes estructuras fiscales municipales, atendiendo las condiciones locales. Entre los impuestos contemplados en las leyes de ingresos municipales tenemos los siguientes: predial; transmisiones patrimoniales; traslación de dominio de bienes inmuebles; traslación de dominio y otras operaciones con bienes inmuebles; adquisición de bienes inmuebles; división y notificación de inmuebles; lotes o solares baldíos, sin barda o con falta de banquetas; fraccionamientos; incremento al valor y mejoría específica de la propiedad; diversiones y espectáculos públicos; rifas, sorteos, loterías y concursos; asistencia a juegos permitidos y espectáculos públicos; espectáculos públicos; juegos permitidos, rifas y loterías; loterías, rifas

y sorteos; hospedaje; honorarios; tenencia o uso de vehículos que no consuman gasolina; anuncios y propaganda en la vía pública; ingresos de establecimientos; establecimientos de enseñanza de organismos descentralizados y particulares; transporte público en zonas urbanas, suburbanas y foráneas; instrumentos públicos y operaciones contractuales; actividades comerciales y oficios ambulantes; y, por último, adquisición de vehículos de motor usados que se realicen entre particulares. (INDETEC, 2001: 103)

1.9. LA EVASIÓN, ELUSIÓN Y FRAUDE FISCALES

Si bien es cierto que el país cuenta con un complejo y desarrollado sistema jurídico en materia fiscal, ello no garantiza el cumplimiento de los ciudadanos con sus compromisos en la materia. Las violaciones al marco jurídico fiscal se expresan en diferentes formas que de manera intencional o no, consciente o inconscientemente, han moldeado las características del sistema fiscal mexicano a lo largo de su historia. La respuesta social a los impuestos es diversa y una de sus facetas es el proceso de evasión y elusión fiscales.

Duverger (1960) identifica dos tipos de no pago de los impuestos: la evasión fiscal y la evasión por lagunas de la ley. Él mismo señala que “hay evasión fiscal, en el sentido exacto de la expresión, cuando el que debiera pagar un impuesto no lo paga sin que la carga de éste sea trasladado a un tercero (evasión absoluta) [...] el fraude es un caso especial de evasión” (:114). Por otra parte, en el caso de evasión por lagunas de la ley, la evasión fiscal no resulta de la voluntad del evasor sino de la negligencia del legislador, en ella “el evasor no conculca ningún texto legal ni viola ninguna disposición legal; no es culpable de ninguna infracción y por lo tanto no puede ser sancionado” (Duvenger, 1960: 115).

Flores Zavala (2004) señala que la evasión fiscal consiste en “eludir el pago del impuesto; no se trata, como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague el impuesto por el sujeto pasivo, se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto” (:348). Asimismo identifica dos posibilidades de evasión, la legal y la ilegal. La primera consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales; la segunda es cuando, para eludir el pago de los impuestos, se realizan actos que violan las normas legales, por ejemplo, el contrabando o la simulación de actos o contratos que reducen artificialmente las utilidades sobre las cuales se paga impuestos.

En su opinión, la evasión o fraude fiscal suele presentarse en dos circunstancias: la primera ocurre cuando los capitales pueden transitar de un territorio donde existen obligaciones fiscales a otro donde las mismas obligaciones son menores o no existen; la segunda ocurre cuando se establece un impuesto sobre un determinado producto o rentas, si los (o las) demás no están gravadas o lo están en menor proporción, surge una propensión de los capitales para trasladarse hacia las actividades económicas menos gravadas.

Flores Zavala (2004) observa que los evasores fiscales no son sancionados socialmente con severidad, incluso se llega al extremo de reconocerlos como personas hábiles y audaces. La evasión fiscal por parte de los contribuyentes puede explicarse:

- A. Por la ignorancia sobre los fines de los impuestos.
- B. Por la falta de contraprestación a cambio de cantidades que se pagan por concepto de impuesto, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado.
- C. Cuando la mala administración pública da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, ineficientes o nulos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto, y
- D. Por último, los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar los impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos. (:350)

Margain Manautou sostiene que el legislador al establecer un impuesto debe estudiar sus efectos sobre el sujeto señalado como causante, pues él mismo puede dar origen a la migración de capitales de una actividad menos gravada o bien promover el no pago. Este último puede clasificarse como evasión ilegal al pago y remoción.

La evasión ilegal del pago se presenta en dos casos: el contrabando y el fraude fiscal. El contrabando consiste en la entrada o salida de mercancías por las cuales no se cubren los impuestos aduanales, lo cual origina utilidades al contrabandista. El establecimiento de cuotas de exportación o importación orientadas a la protección de la industria promueve la corrupción de las estructuras burocráticas y, con ello, el florecimiento del contrabando.

Por otra parte, en el fraude fiscal “el causante trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos mediante el engaño o, aprovechamiento de errores de la Administración Pública, siendo el aliciente para cometer el fraude fiscal [...] las altas cuotas, tasas o tarifas aprobadas” (Margain, 1981: 97).

Con un método mayéutico, Margain Manautou explica que entre las causas de la evasión fiscal en México están el afán de los industriales y comerciantes de ganar el cien por ciento de cada peso; el deseo de hacerse ricos a corto plazo; la carencia de escrúpulos; la inexistencia o baja calidad de los servicios públicos; el costo del dinero y el crédito; la presión por cubrir los gastos familiares y de nómina; la complejidad administrativa para pagar los impuestos; el desconocimiento de la materia fiscal, y la inmoralidad administrativa de la Administración Pública.

La remoción o evasión legal del pago se presenta cuando el gravamen vuelve incosteable la actividad gravada, entonces el industrial o comerciante toma la decisión de trasladar su negocio de una región a otra, o bien deja de realizar los actos generadores del impuesto con el propósito de no pagarlo. Las causas de la remoción se encuentran en las altas tasas impositivas, la mala política hacendaria y la insuficiencia de capitales de inversión.

Arrijo Vizcaíno señala que no es fácil establecer una frontera entre la evasión y la elusión fiscales, pues, finalmente, ambas son una respuesta individual y colectiva del contribuyente frente al fisco, en ella aquél escoge el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, el mismo autor señala que es posible distinguir entre evasión y fraude fiscal. La evasión opera como un caso de omisión, el contribuyente, de forma pasiva, deja de pagar los impuestos por ignorancia o incapacidad material; en cambio, el fraude fiscal “se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias, con el deliberado propósito de eludir las prestaciones fiscales. Se trata de un caso de dolo y mala fe, en el que se persigue causar perjuicio al Erario, a través del tortuoso camino del engaño” (Arrijo, 2005: 527). El ejemplo clásico de fraude fiscal es el contrabando, entre cuyas causas, como hemos visto, están las importaciones prohibidas, las elevadas tarifas aduanales y la necesidad de permisos previos de importación difíciles de obtener.

Para Beltrame y Mehl (1997), el fraude es resultado de una aplicación defectuosa de la ley fiscal que se traduce en desigualdad en su aplicación; ambos definen al fraude fiscal como “una infracción a la ley fiscal cuyo objetivo es evitar los impuestos o reducir la bases” (:587).¹⁰ Además, sostienen que en el acto fraudulento existe un elemento material y otro intencional. El primero es esencial, pues sin él no puede existir el fraude fiscal.

¹⁰ “La fraude fiscale est une infraction à la loi fiscale ayant pour but d’échapper à l’imposition ou d’en réduire les bases”.

Según ellos, la evasión fiscal puede ser legal e ilegal. La primera surge cuando las personas físicas o morales aprovechan las disposiciones jurídicas para evitar el pago de los impuestos; por ejemplo, las formas jurídicas de organización de las empresas que permiten pasar legalmente de un régimen tributario a otro. La insuficiencia de información, la omisión, los errores de cálculo no pueden ser interpretados como actitudes con intención de provocar un fraude fiscal. Además, los autores proponen distinguir el fraude fiscal de los actos de resistencia individual o colectiva, que se manifiestan en una oposición abierta y organizada contra el impuesto.

La intención de defraudar al fisco está vinculada a la naturaleza de cada impuesto; por ejemplo, la venta sin factura para evitar el pago del IVA. Para el caso del impuesto sobre utilidades, el fraude consiste en “disimular los ingresos y más generalmente los elementos de activos, y aumentar ficticiamente las compras” (Mehl & Beltrame, 1977: 588).¹¹ Podemos considerar dentro de este tipo de fraude la subfacturación de bienes y servicios, sean en precio o cantidad. El desarrollo de la informática, aplicada a la contabilidad y la administración, y de la ingeniería financiera moderna son también fuentes de defraudación fiscal. Este complejo panorama hace prácticamente imposible contar con un registro exacto del nivel de la defraudación fiscal.

Gaudemet y Moliner (1996) establecen la diferencia entre la evasión fiscal y el fraude fiscal. El último lo definen como una violación directa y voluntaria de la ley fiscal” (:236)¹² y puede ser de cuatro tipos: la disimulación material, contable, jurídica y la presunción de fraude. La disimulación material es la forma más simple y consiste en la no declaración de actos de comercio para evitar el pago de impuestos; ocurre, por ejemplo, en el caso de intermediarios de comercio internacional o en las transacciones comerciales que se llevan a cabo por teléfono o medios electrónicos, pues, para las autoridades fiscales, es imposible tener un control de los mismos.

La disimulación contable es una de las formas más elaboradas de defraudación fiscal. Como para la autoridad fiscal es imposible conocer los detalles financieros de las empresas, éstas pueden alterar sus resultados al desarrollar dobles balances generales y estados de cuenta. Se consideran casos de disimulación contable el traslado que hacen los empresarios de sus gastos personales a los costos generales

¹¹ “La fraude consiste essentiellement à dissimuler les recettes et plus généralement les éléments d’actifs, et à augmenter fictivement les achats”.

¹² “La fraude fiscale est une violation directe et volontaire de la loi fiscale”.

de operación de la empresa, que pueden ser deducidos fiscalmente; también la subfacturación o simulación de actos de compraventa.

La disimulación jurídica consiste en ocultar una situación de hecho tras de una situación aparentemente legal que es menos gravada. De esta manera, una empresa puede establecer una estructura de organización jurídica que le permita reducir el pago de impuestos; por ejemplo, un propietario de diversos negocios puede atomizar sus propiedades con el propósito de mantenerse en un régimen tributario menos gravado, lo cual le permite jurídicamente pagar como un pequeño contribuyente del impuesto sobre la renta, cuando en términos reales debería estar en el régimen general de la Ley.

La presunción de fraude fiscal se presenta cuando la autoridad fiscal encuentra un conjunto de elementos que permite configurar o sospechar de actos fraudulentos para el fisco; por ejemplo, cuando tras un acto de fiscalización se encuentran mercancías no declaradas o se detecta un disimulo de los precios de compra o venta.

La evasión fiscal, por otra parte, se presenta de tres formas: la abstención, las lagunas jurídicas y la abdicación de la ley. La abstención fiscal es la forma más simple de evasión, y consiste en evitar el pago del impuesto mediante la no realización de actos de compra-venta que estén gravados; de esta manera, para evitar el pago de IEPS se evita el consumo de alcohol o cigarros.

Otra forma de evasión es aprovechar las lagunas que proporciona la ley fiscal, las cuales se forman en diferentes niveles de la estructura jurídica, desde la redacción de las leyes fiscales y sus respectivos reglamentos hasta aquellas circulares y la jurisprudencia generados en los tribunales fiscales y administrativos. La evasión fiscal mediante esta estrategia es una verdadera especialidad de los profesionales involucrados en las diferentes fases del proceso de tributación: contadores, administradores, informáticos y abogados, entre otros, se incorporan en la planeación fiscal de las empresas para disminuir al máximo su costo fiscal, y aprovechar todos los apoyos y subsidios fiscales.

Por último, la evasión por la abdicación de la ley es posible en razón de las imperfecciones de la ley fiscal; en estos casos el legislador permite la evasión por su desconocimiento de la materia fiscal o porque conviene a los intereses económicos y políticos que él representa. Dichos intereses lo mueven a admitir un grado específico de evasión fiscal para proteger una actividad o rama específica de la economía, un grupo social, o promover un determinado comportamiento socioeconómico.

La evasión y elusión fiscales tienen muchas veces como instrumentos a los denominados paraísos fiscales, término que designa a “los países y territorios

con escasa o nula tributación para las operaciones financieras [...] facilitando la evasión fiscal y la delincuencia financiera globalizada de todo tipo” (Hernández, 2005: 44). José Ayala Espino (2000) denomina también así “a los países que imponen bajas tasas impositivas a los ingresos derivados de actividades de las personas y las corporaciones y, como consecuencia, atraen los ingresos de aquellos agentes que buscan minimizar el pago de impuestos” (:159).

Los paraísos fiscales deben diferenciarse de los regímenes fiscales preferenciales, en ellos predomina una política que promueve determinadas actividades económicas o sociales y el propósito de reconocer las características socioeconómicas de los contribuyentes. Dichos regímenes pueden volverse perjudiciales cuando la autoridad tributaria tiene escasa presencia o poca calidad en los actos de fiscalización.

Hernández Vigueras (2005) propone cuatro criterios para identificar los paraísos fiscales: que la jurisdicción fiscal carezca de impuestos o éstos sean insignificantes –lo anterior es una condición necesaria pero no suficiente–; la carencia de intercambio de información con otros países; la falta de transparencia e información sobre el contribuyente en cuanto a su gestión bancaria y fiscal, y la carencia de actividad económica real para obtener beneficios fiscales (:60-61).

La evasión, la elusión y el fraude fiscales se explican por diversos factores que mueven a los ciudadanos a no cumplir con sus responsabilidades fiscales. Esta respuesta y actitud ha tratado de ser modificada por la política tributaria mediante un conjunto de medidas, entre ellas, mejorar la gestión propia de la administración tributaria, adecuar el marco jurídico, construir una base de datos para cruzar información fiscal por medios informáticos, promover la simplificación administrativa, ampliar los servicios de atención a los contribuyentes y cambiar la inflexibilidad del sistema tributario para atender los crecientes compromisos que reclama el desarrollo social y económico del país.

Dada la falta de flexibilidad del sistema tributario en México, es aconsejable explicar el tema de los ingresos públicos y los impuestos, de ahí la importancia que adquiere el comentario de Arturo de la Cueva (2003) cuando observa que:

las consecuencias de la evasión fiscal son realmente tan graves que en los países con una *desarrollada cultura fiscal* existen posibilidades generalizadas de denuncia, inclusive por vía de acción popular [pues] los contribuyentes cumplidos y la comunidad en general, son los realmente perjudicados [...] Cabría especular, dentro de nuestra referencia a la mayor educación y conciencia fiscal de los contribuyentes en los países desarrollados, particularmente en los nórdicos, si la observancia de las disposiciones y el cumplimiento de las obligaciones tribu-

tarias deriva más de los sofisticados sistemas de control establecidos que de tal educación y conciencia fiscal. (153-155)

Si bien es cierto que el nivel de recaudación fiscal está determinado por la estructura económica de un país, las características del sistema político y el nivel de desarrollo de su estructura fiscal y administrativa, éstos son sólo aspectos parciales del proceso de recaudación de ingresos públicos. El nivel de recaudación está determinado por factores jurídicos y económicos, pero también por procesos sociales y culturales.

1.10. LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN

Hay dos enfoques fundamentales sobre el diseño y definición de una política tributaria. El primero parte de criterios jurídicos que se centran en el problema de la justicia y equidad de los impuestos; el segundo, de criterios económicos cuya principal preocupación son los efectos que los impuestos ejercen sobre el proceso de producción, distribución e inversión, y con ello, en el comportamiento micro y macroeconómico.

En *La investigación acerca de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Adam Smith (1979) establece cuatro máximas o principios para el diseño de los impuestos:

I.- Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. [Principio de justicia]

II.- El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. [Principio de certidumbre].

III.- Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean cómodos para el contribuyente [principio de comodidad del pago].

IV.- Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda. [Principio de economía en la recaudación]. (:726-727)

Estos cuatro principios clásicos de la tributación tienen la virtud de integrar el enfoque jurídico y económico en una sola propuesta. Smith reconoce la importancia de que todos aquellos que están en condiciones de contribuir al gasto público lo hagan con un sentido de proporcionalidad. El principio de certidumbre establece el principio de legalidad al cual deben estar sujetos todas las obligaciones de carácter fiscal. Los principios de comodidad en el pago y de economía de la tributación recogen los aspectos administrativos y de eficiencia en la operación de la administración tributaria.

1.10.1. EL ENFOQUE JURÍDICO DE LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

Al exponer los principios de los impuestos, Duverger (1960: 7) parte de diferenciar la hacienda clásica de la hacienda moderna. Según él, la primera corresponde a una etapa de desarrollo en la cual sólo se reconocen como actividades sustantivas del Estado las funciones de policía, justicia, ejército y diplomacia, reservando toda actividad económica a la esfera privada; en dicha etapa se limita al máximo la intervención del Estado en la economía para garantizar que las leyes del mercado actúen libremente bajo el criterio de maximizar las utilidades.

En contraste, la hacienda moderna se ha desarrollado a partir de los años treinta del siglo xx como consecuencia de la intervención del Estado en la economía, y de su creciente compromiso en la promoción del desarrollo social. Si bien la hacienda moderna no renuncia a los principios de la hacienda clásica, tiene como objetivo subsanar la incapacidad de aquélla para responder a los requerimientos de las sociedades contemporáneas, las cuales demandan mayores y mejores servicios públicos al Estado.

Asimismo, el desarrollo del capitalismo requiere de una activa participación del Estado, en diferentes esferas de la actividad económica y social, para generar condiciones que promuevan el crecimiento económico y el desarrollo social. Por ello, la hacienda moderna incorpora el principio de intervencionismo fiscal, el cual consiste en la participación protagónica del Estado en el comportamiento económico y social de las colectividades modernas.

Para la hacienda clásica existen dos principios que rigen a los impuestos: el principio de rendimiento y el principio de igualdad. El primero hace referencia a que el impuesto debe proporcionar al Estado el máximo de recursos tomando en consideración los gastos de la recaudación.

En cuanto al principio de igualdad, que comprende los criterios de igualdad matemática e igualdad personal, no resulta fácil establecer un criterio definitivo para delimitarlo y propiciar que la distribución de las cargas tributarias sean lo más equitativas posibles entre las diferentes clases sociales. El criterio de la igualdad matemática “consiste en la proporcionalidad entre las rentas del contribuyente y la cuantía de su contribución, si una renta de \$10,000 paga \$1,000 de impuestos, una renta de \$100,000 deberá pagar \$10,000 y así consecutivamente” (Duverger, 1960: 93). Este principio es justo sólo en apariencia, pues no se toman en consideración las condiciones específicas de quienes pagan el impuesto, ya que no es lo mismo, por ejemplo, que el impuesto se aplique a una persona soltera que a una casada. El criterio de igualdad personal propone que el impuesto debe tomar en consideración las cargas familiares del contribuyente; ello significa que el impuesto debe estar en función del estado civil, el número de dependientes económicos o las condiciones específicas del contribuyente, entre otros.

Ambos enfoques no permiten establecer con claridad los criterios que deben normar el diseño de los impuestos. Con este fin, los juristas han propuesto, entre otros, los principios de generalidad, de obligatoriedad, de vinculación con el gasto público, de proporcionalidad y equidad y el principio de legalidad (Arriola, 2005: 82).

El principio de generalidad surge del régimen de legalidad tributaria y señala que todo impuesto, para ser vigente, debe estar contenido en una ley específica. Esto es, no existe impuesto sin su correspondiente marco jurídico. La generalidad consiste en que la ley es aplicada, sin excepción, a todas aquellas personas físicas o morales, cuyos actos jurídicos se perfeccionan en las abstractas hipótesis contenidas en las normas fiscales –por las cuales están obligadas al pago del impuesto. Este principio también establece que no es posible aplicar un impuesto a una determinada persona física o moral, pues la norma fiscal está dirigida al conjunto de personas que, por cualquier motivo o circunstancia, se contemplen en las hipótesis de la norma.

El principio de obligatoriedad deriva del principio anterior; según él, toda aquella persona que se encuentre en alguna de las hipótesis normativas definidas por el ordenamiento fiscal está inexcusable y automáticamente forzada al pago del impuesto en los términos y plazos señalados por la ley. La obligación surge de la relación que se establece entre el sujeto activo y pasivo, el primero de los cuales tiene la soberanía suficiente y necesaria para imponer un descuento o reducción de los ingresos o riquezas del sujeto pasivo. Esta relación, jurídicamente definida, nunca ha sido tersa, históricamente se ha configurado como una permanente arena de conflicto social y político.

La no observancia de las disposiciones fiscales por el sujeto pasivo permiten al Estado dar inicio al Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), con él la autoridad fiscal puede hacer efectivo el cobro de los impuestos, sea con dinero en efectivo o con bienes del causante que se encuentra en la condición de no pago. Si bien es cierto que, para hacer efectivo el PAE, el Estado debe actuar con un estricto proceso jurídico-administrativo, también lo es que para el cobro de los impuestos puede acudir, en el extremo de los casos, al uso de la fuerza pública.

El principio de vinculación con el gasto público está contenido en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, el cual establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de los diferentes niveles de gobierno. Esta disposición constitucional señala que el objeto de los impuestos es financiar los diversos compromisos económicos del gasto público. Su enfoque está en concordancia con la hacienda moderna, que reconoce el aumento de las tareas de los Estados modernos; aunque rompe con la tradición de la hacienda clásica, según la cual el pago de los impuestos de los ciudadanos no obliga al Estado a una contraprestación. Sin embargo, dicha perspectiva es insostenible, pues el esfuerzo social que requiere la prestación de servicios públicos sólo es posible mediante la decidida actuación de la administración pública.

El principio de proporcionalidad y equidad está contenido en el artículo 31 de la CPEUM, el cual señala que los impuestos deben atender los mencionados principios; sin embargo uno de los temas más controversiales en materia fiscal es cómo definir la proporcionalidad y equidad. Mientras que algunos juristas señalan que ambos elementos son uno solo, otros sostienen que sí existen diferencias sustanciales.

La proporcionalidad del impuesto es “la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravadas” (Arriola, 2005: 256); esto significa que las contribuciones deben ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente, quien, a su vez, debe enterar al fisco de una parte de su patrimonio para contribuir al gasto público, de este principio surge la aspiración de los sistemas fiscales a establecer estructuras tributarias progresivas.

Rafael de Pina (1979) define la equidad como el “atributo de la justicia, que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola para suplir sus deficiencias, con el objeto de atenuar el rigor de la misma” (:245). Por su parte, Andrés Serra Rojas (1999) sostiene que se debe entender por equidad a “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la concien-

cia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley” (:773-774). El principio de igualdad tiene como núcleo la igualdad, valga la redundancia, del contribuyente frente a la ley, la cual debe ser aplicada de manera homogénea a quienes se encuentran en las hipótesis definidas por la legislación fiscal.

Sin embargo, este punto resulta polémico, pues si bien dos sujetos pasivos pueden incurrir en la misma hipótesis preestablecida en la norma fiscal, sus condiciones personales –determinadas por factores tanto objetivos como subjetivos y/o socioculturales– pueden ser radicalmente diferentes, por lo cual, la aplicación de una norma fiscal podría ser injusta, desigual y discriminatoria.

El principio de legalidad, también reconocido en el artículo 31 de la CPEUM, señalar que el cobro de cualquier impuesto sólo es posible mediante un mandato de ley. Toda relación tributaria debe establecerse en el marco del derecho, el ejercicio de la autoridad debe darse dentro de una estructura jurídica que garantice las libertades de los ciudadanos. Gabino Fraga (1989) señala que el principio de legalidad consiste en que “ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general [...] desde un punto de vista material [...] es el que la norma en la que se funde cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal” (:99). El principio de legalidad establece condiciones de seguridad para los ciudadanos, pues garantiza que las autoridades, en general, y las fiscales, en particular, ajustarán sus actos al mandato de las leyes, evitando, así, una actuación arbitraria.

Aunque comparten el enfoque propuesto en los principios antes expuestos, juristas como Narciso Sánchez Gómez consideran que es necesario incorporar otros principios jurídicos. Él propone incluir los principios de audiencia, igualdad y prohibición de leyes privativas, prohibir los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo o la realización de actividades lícitas y la no retroactividad de las leyes fiscales y el principio de petición.

Para el mencionado autor, el principio tributario más importante es el de legalidad, pues en éste se establece la obligación de la autoridad fiscal de fundar y motivar sus funciones, actos, operaciones y demás tareas cuyo objetivo es hacer efectivo el cobro de los impuestos. De dicho principio se deriva el principio de audiencia, el cual establece que “para poder privar a un particular de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, debe existir un procedimiento previo tramitado conforme a las formalidades legales establecidas y en donde se haya dictado una resolución definitiva y fundada y motivada y que haya sido notificada correctamente al destinatario” (Sánchez, 1999: 145). Este principio exige que el contribuyente tenga y ejerza el derecho de audiencia, pues gracias a él estará en

condiciones de expresar ante la autoridad los medios de defensa necesarios y suficientes para esclarecer cualquier adeudo fiscal.

El principio de igualdad y prohibición de leyes privativas sostiene que las disposiciones legales que se refieren a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras o seguridad social deben ser generales, obligatorias e impersonales; deben aplicarse sin distinción de persona y sin tomar en cuenta las condiciones socioeconómicas, sociales o políticas de los contribuyentes. Este principio imposibilita que las leyes fiscales se apliquen a un segmento específico de la sociedad, o bien que existan tribunales especiales.

El principio que prohíbe los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo o realizar actividades lícitas tiene como propósito salvaguardar las actividades industriales y comerciales, siempre y cuando éstas no se conviertan en una amenaza para la convivencia o el desarrollo de la vida social. La libertad de trabajar o ejercer una profesión o habilidad laboral está establecida en el artículo 5º de la CPEUM y sólo podrá ser limitada mediante una resolución judicial que tome en consideración si la actividad laboral del ciudadano afecta los derechos de terceros, el interés público, la salud pública y otros aspectos importantes de ser tomados en cuenta. El derecho al trabajo también puede limitarse cuando, para ejercer una determinada profesión, se requiera una licencia que acredite los conocimientos propios de una disciplina o área específica del conocimiento.

El artículo 8º de la CPEUM establece la obligación de los funcionarios y empleados públicos de respetar el ejercicio del derecho de petición, siempre y cuando éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa. Las solicitudes presentadas por los particulares a la autoridad son diversas, pueden ser peticiones, promociones o demandas, deben obtener una respuesta escrita por parte de la autoridad a quien se hayan dirigido, ésta tiene la obligación de darla a conocer en breve al peticionario. El silencio administrativo o la no respuesta de la autoridad es motivo para presumir que la petición ha sido aceptada, “por lo que el sistema jurídico mexicano configura una institución que se conoce como resolución negativa ficta” (Sánchez, 1999: 161). Por eso, la autoridad no puede dejar sin resolver ninguna petición, aunque esto no significa que siempre corresponda al interés del peticionario, pues la autoridad está determinada en sus respuestas por el correspondiente marco jurídico.

Como todas las leyes que norman la vida social del país, las fiscales no pueden ser aplicadas retroactivamente. De aquí que el principio de irretroactividad de las leyes fiscales tenga como propósito garantizar a los ciudadanos que no serán privados de la vida, sus propiedades, posesiones o derechos, si no es mediante un

procedimiento judicial que cumpla con las formalidades legales. El principio de irretroactividad está contenido en el artículo 14º, el cual señala que no se dará efecto retroactivo a ninguna ley cuando ésta tenga como propósito perjudicar a una persona.

Sánchez Gómez también sugiere incorporar otros principios como el relativo a las visitas domiciliarias; el que prohíbe la confiscación de bienes; el relativo a la prohibición de exención de impuestos; el de anualidad de la Ley de ingresos y la permanencia de las leyes reglamentarias de cada tributo; el de prohibición de aduanas interiores, de costas judiciales y de prisión por deudas fiscales. Estos principios se suman a los establecidos en la estructura jurídica fiscal y tienen como propósitos ampliar el marco jurídico que salvaguarde los derechos de los contribuyentes y defender las libertades de los ciudadanos frente a la actuación del Estado.

Ernesto Flores Zavala realiza una amplia exposición de los principios que deben regular los impuestos. Propone que éstos deben surgir del marco establecido por la CPEUM y los clasifica en constitucionales y ordinarios. Los principios constitucionales, a su vez, se dividen en principios que resguardan los derechos fundamentales del individuo; los derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos y los principios de la política económica. Tales principios, además de ser expresiones de la CPEUM, incluyen no sólo disposiciones constitucionales en materia fiscal sino también aspectos procesales y la salvaguarda de los derechos civiles.

Los principios que atienden los derechos fundamentales del individuo están relacionados con artículos específicos de la CPEUM, y son los siguientes:

- El 5º establece el principio que prohíbe que los impuestos limiten el libre ejercicio del derecho al trabajo o realizar actividades lícitas.
- El 8º contempla el principio de derecho de petición.
- El 13º señala que las leyes no deben gravar personas individualmente, pues éstas deben ser de aplicación general y abstracta.
- El 14º incorpora el principio de no retroactividad de la ley fiscal.
- El 16º hace referencia al principio de legalidad y audiencia.
- El 17º considera el principio de que ninguna persona podrá hacerse justicia por su propia mano; la justicia sólo podrá administrarse mediante los tribunales.
- El 21º indica que la imposición de penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial.
- El 22º determina la prohibición de las penas de mutilación y de infamia,

la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquier otras penas inusitadas.

Los principios de los impuestos con origen en la organización política de los Estados Unidos Mexicanos están contenidos en los siguientes artículos:

- El 31º, fracción IV, establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir con los gastos públicos de todos los niveles de gobierno: federal, estatal y municipal.
- El 36º señala la obligación de los ciudadanos de inscribirse en el Catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad.
- El 38º establece que los derechos y prerrogativas de los ciudadanos se pierden por el no cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 36.
- El 65º hace referencia a que el Congreso se reunirá a partir del 1º de septiembre de cada año para celebrar un primer periodo de sesiones, y, a partir del 15 de marzo, para celebrar un segundo periodo de sesiones ordinarias, donde se ocupará del estudio, discusión y votación de las iniciativas de ley que se presenten, y de la resolución de los demás asuntos que le competan.
- El 73º, fracciones VII, X, XVII, XIX, XXIX, se refiere a las facultades del Congreso para imponer contribuciones; legislar sobre hidrocarburos, minería, industria en general, juegos y sorteos, intermediación financiera, energía nuclear, etc.; dictar leyes sobre vías generales de comunicación, postas y correos; expedir leyes sobre el uso y aprovechamiento de aguas federales; fijar reglas para la ocupación y enajenación de terrenos baldíos; y, finalmente, establecer contribuciones sobre el comercio exterior.
- El 115, fracción IV, establece la facultad de los municipios para administrar libremente su hacienda, la cual puede tener diversas fuentes de financiamiento.

Los artículos de la CPEUM que contienen, en la opinión de Ernesto Flores Zavala, los principios constitucionales basados en consideraciones económicas son el 73º, fracciones XXIX; el 117, fracciones III, IV, V, VI, VII, VIII, IX; el 118, fracción I; el 124 y el 126.

Por último, los principios jurídicos ordinarios son aquéllos que rigen en lo “relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como sujeto, objeto, cuotas, forma de recaudación, sanciones e integran con las normas constitucionales, el derecho tributario” (Sánchez: 1999, 270). Éstos son de tres clases: la Ley de ingresos, las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos y el Código Fiscal de la Federación.

La Ley de ingresos se expide cada año por el Congreso de la Unión y contiene el listado de ingresos que el Estado está facultado para obtener. También existe un conjunto de disposiciones reglamentarias integradas por leyes, reglamentos, circulares, etc., que detallan y precisan el sujeto pasivo y activo, la cuota, forma de pago, época de pago, procedimiento para la determinación de los créditos fiscales, las sanciones y los recursos de que dispone el contribuyente para su defensa. Por último, el Código Fiscal de la Federación es una ley general que contiene un conjunto de disposiciones jurídicas orientadas a normar y regular los aspectos generales de todas y cada una de las leyes específicas.

Considero susceptible de crítica la propuesta de Flores Zavala, pues no se puede identificar los principios de los impuestos con el marco jurídico constitucional que norma la vida fiscal y tributaria del Estado mexicano. Los principios de cualquier sistema tributario consisten en un conjunto de axiomas que transversalizan el diseño de los impuestos y los sistemas fiscales, su propósito es desarrollar un sistema fiscal que promueva la equidad y desarrollo socioeconómico de un país. En contraste, la estructura jurídica constitucional en materia fiscal es el conjunto de normas de mayor jerarquía del marco jurídico.

El enfoque expuesto por Arturo de la Cueva, en cambio, propone una vía ecléctica en la que caben tanto principios que derivan del derecho como de la economía, entre ellos están la justicia, igualdad, generalidad, proporcionalidad, uniformidad, certidumbre, elasticidad, economía, suficiencia y comodidad. En su opinión, la justicia es el principio más importante, pues de ella se desprenden los demás principios. De la Cueva (2003) sostiene que aunque el concepto de justicia aparentemente ha evolucionado, ésta agrupa a un conjunto de valores objetivos e independientes de circunstancias de tiempo, modo y lugar; por eso la justicia tributaria “implica establecer la carga fiscal que le corresponde a cada uno [...] en la medida que la equidad pudiese participar en la fijación de los estratos fiscales” (:234).

Para dicho autor, la igualdad implica tratar igual a los iguales y de manera diferente a los desiguales, pues considera que la sociedad está estructurada en grupos y estratos sociales diferentes entre sí. En este sentido, el principio de igualdad propone que las normas fiscales deben establecer cargas fiscales atendiendo las condiciones económicas de los grupos sociales.

El principio de generalidad sostiene que “todas las personas físicas o morales que se encuentran en una situación generadora de un crédito fiscal, es decir, que colmen el tipo legal hipotéticamente establecido, deben pagar el tributo correspondiente, sin más excepciones que las legales” (De la Cueva, 2003: 235). Es decir,

las personas que, por cualquier causa, incurren en las hipótesis contenidas en las normas fiscales están obligadas al pago del impuesto.

La proporcionalidad de los impuestos se refiere a que éstos deben establecer cargas fiscales en proporción a la capacidad económica de cada contribuyente; es decir, este principio señala la necesidad de establecer un equilibrio entre la carga tributaria y la capacidad de contribución. Sin embargo, es difícil especificar ambas variables, aunque la capacidad de contribución generalmente es determinada por el ingreso. Resulta imposible diseñar un esquema tributario personalizado para garantizar el cumplimiento de dicho principio, pero sí es posible que el legislador intente elaborar una fórmula jurídica que tome en cuenta conjuntos importantes de la sociedad y su correspondiente capacidad económica.

Para de la Cueva, la uniformidad debe plantearse en relación con la forma y características del gravamen fiscal a soportar. Todos los contribuyentes que se encuentren en la situación jurídica generadora del crédito fiscal, señala, deben pagar la contribución en los términos establecidos por la misma norma.

El principio de certidumbre ha sido tratado por diversos autores, quienes coinciden en señalar que los impuestos deben ser obligaciones preestablecidas y con la suficiente permanencia en el tiempo. Lo último asegura que el contribuyente tenga un conocimiento presente y futuro de su obligación fiscal, también que pueda establecerse un proceso de planeación fiscal y una programación de los impuestos; la planeación, derivada de la estabilidad, reduce o elimina la incertidumbre, que acompaña ciertas decisiones de las autoridades fiscales, las cuales podrían modificar el escenario de los contribuyentes físicos y morales, cabe señalar que dicha modificación puede ser causa del incumplimiento de las obligaciones fiscales.

La elasticidad significa que el marco jurídico tributario debe tener la capacidad suficiente para adecuarse a los permanentes cambios del entorno económico, social y político. De esta manera, el sistema tributario debe ser capaz de asimilar y cambiar oportunamente al ritmo de las transformaciones tecnológicas, productivas y humanas, y aprovechar estos cambios para incorporarlos como fuentes de recaudación, o bien establecer las medidas pertinentes para apoyar las actividades sociales y económicas que requieran del apoyo del fisco para ser viables.

La recaudación de los impuestos es un proceso administrativo que involucra tres actividades básicas: la recaudación (mediante oficinas o bancos autorizados para el cobro), la programación de la fiscalización y la fiscalización de los contribuyentes –de quienes se presume el incumplimiento de sus obligaciones fiscales–. Para el desarrollo de estas actividades el Estado invierte recursos humanos, materiales y financieros que hacen posible, en la práctica, el proceso de recaudación.

Lo anterior tiene un costo de operación que, según el principio de economía, debe ser menor al monto de la recaudación, por lo que el esfuerzo de reducir el costo administrativo es permanente. El desarrollo de sistemas informáticos, el establecimiento de sistemas de calidad y la capacitación permanente de los responsables de estas funciones, hacen posible este principio.

Un Estado cuyo sistema de instituciones públicas no dispone de los recursos suficientes para atender las necesidades de su población se transforma en una restricción para el desarrollo de la sociedad. De ahí que el principio de suficiencia consigne la necesidad de adecuar los ingresos públicos al gasto público, el cual tiene como fin atender las necesidades sociales. Este principio resulta difícil de atender por los países subdesarrollados que buscan, mediante esquemas preferenciales de tributación, atraer inversiones extranjeras que complementen la inversión nacional; o bien, éstos guían su política tributaria con la creencia de que mediante la exención o la baja en las tasas de los diferentes impuestos es posible acelerar el crecimiento y desarrollo económico del país.

Por último, el principio de comodidad es el permanente esfuerzo que debe hacer la administración tributaria para establecer fórmulas de simplificación administrativa, que generen un ambiente amable y faciliten el pago de los impuestos. Es claro que el desarrollo de los medios electrónicos y el diseño de formularios sencillos ocasionará que el contribuyente no requiera la asistencia de un experto en materia fiscal para pagar correctamente sus contribuciones, y eso facilitará la recaudación. Sin embargo, la realidad muestra que, a pesar de los esfuerzos para incrementar la comodidad de los contribuyentes, cada vez es más complicado el pago de los impuestos por el dinamismo propio de la materia fiscal que prácticamente, todos los días, es modificada por las actuaciones de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

1.10.2. EL ENFOQUE ECONÓMICO DE LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

La ciencia económica ha definido un conjunto de principios para los impuestos. En ellos se refleja la preocupación de evaluar la incidencia de éstos sobre el comportamiento micro y macroeconómico, más que por los aspectos formales de la tributación, tales como el ingreso de los contribuyentes, el nivel de empleo, el efecto sobre determinados sectores productivos o sociales y el impacto sobre los precios.

Al igual que los juristas, los economistas no tienen un acuerdo general de cuáles son los principios que deben normar el diseño de los impuestos; esto ha originado una diversidad de enfoques. Aquí expondré las perspectivas de tres economistas que considero fundamentales para tratar este aspecto de la tributación: Harold M. Somers, Joseph E. Stiglitz y José Ayala.

El libro *Finanzas públicas e ingreso nacional* de Harold M. Somers (1979) ha ejercido una influencia importante en diversas generaciones de economistas. En su investigación, Somers señala que la finalidad de los impuestos debe establecerse con claridad, pues éstos pueden tener dos propósitos básicos: uno estrictamente recaudatorio (financiero) y otro no financiero (151-153).

De esta manera, el establecimiento de un arancel a las importaciones, más que tener un propósito recaudatorio, puede tener el objetivo de generar condiciones para promover o proteger una actividad económica, un segmento de la sociedad o bien lograr un propósito político. Aunque el hipotético arancel origine ingresos para el Estado, no significa que ése sea su propósito principal. En contraste, un impuesto que tenga un objetivo netamente recaudatorio puede distorsionar la actividad económica al afectar a uno o varios grupos sociales. Estos casos extremos muestran las dificultades que enfrentan los diseñadores de la política tributaria. Por ello, el autor sostiene que una estructura impositiva debe contener cuatro elementos básicos: propósitos, principios, consideraciones prácticas y progresividad. Los primeros ya fueron expuestos; respecto a los principios de los impuestos éstos son cinco: capacidad de pago, de beneficio, del crédito por ingreso ganado, de la ocupación plena y, por último, el principio de conveniencia.

El principio de capacidad de pago sostiene que la liquidación de los impuestos debe ser realizado por quienes “poseen el mayor ingreso o riqueza [que] pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos” (153). Dicho principio sostiene que la aspiración de los sistemas tributarios es que contribuyan más quienes tienen mayores condiciones materiales para pagar las contribuciones y, en menor monto, aquéllos cuyos ingresos son bajos.

Somers señala que los Estados modernos realizan actividades que directa o indirectamente inciden sobre los contribuyentes. Al mismo tiempo que el Estado recauda impuestos de la sociedad, dichos recursos se destinan al gasto público, mismo que se traduce en bienes y servicios para la población. Dada esta situación, el principio de beneficio propone que los contribuyentes deben aportar al gasto público en función de los beneficios obtenidos de la actividad gubernamental.

Sin embargo, esto es difícil de cuantificar, pues aunque, por ejemplo, haya casos en que el gasto público beneficie a toda la sociedad, como la inversión en defensa o seguridad, también existen servicios cuyo destinatario está bien definido, por ejemplo el agua potable, el tránsito en una autopista, el consumo de electricidad. Los servicios mencionados atienden al denominado principio del costo del servicio, el cual propone que los usuarios de determinados bienes y servicios públicos deben cubrir, cuando menos, el costo económico de éstos.

La economía suele clasificar los ingresos en salarios, ganancias y rentas, de ahí surge la necesidad de establecer el principio del crédito por ingreso ganado, pues existe un conjunto de ingresos que no proviene del ejercicio de una actividad productiva, por ejemplo, las rentas de bienes inmuebles. Éstos no ocasionan un incremento del empleo o la riqueza, por lo cual, a la luz de este principio, se considera que debe pagar mayores impuestos, pues el riesgo y el esfuerzo que hace el propietario es menor al del trabajador o empresario que cotidianamente enfrenta las condiciones del mercado. Este principio fortalece la progresividad del sistema fiscal al establecer impuestos a rentas, beneficios derivados de cambios abruptos en el mercado, la especulación financiera y herencias.

Los impuestos no están desvinculados de los propósitos generales de la política económica cuyos objetivos, entre otros, son generar condiciones de estabilidad y un clima favorable que promueva la inversión y el empleo. De esta manera, el principio de la ocupación plena sostiene que los impuestos deben estar diseñados de tal forma que promuevan el empleo y la utilización de las capacidades productivas de la economía. Por esto se debe establecer una combinación entre exenciones fiscales y tasas crecientes de impuestos que permitan, en conjunto, conformar circunstancias que generen empleos en un país.

Somers sostiene que los impuestos se establecen con el propósito de incrementar la recaudación de recursos, los cuales, como hemos visto, se emplean para cumplir los compromisos del gasto público. Tomando en cuenta lo anterior, el principio de conveniencia señala que si un impuesto es provechoso para fortalecer los ingresos públicos, éste debe establecerse. En sentido contrario, un impuesto que genere descontento social o cuya capacidad de recaudación no sea significativa, debe desecharse.

Somers analiza algunos elementos prácticos de la política tributaria, como el rendimiento, la justicia, el costo administrativo y los efectos económicos y sociales. El rendimiento significa que el impuesto debe ser “productivo”, es decir, debe aportar al Estado la mayor cantidad posible de recursos. Un impuesto que no genera recursos fiscales significativos no justifica su existencia.

La justicia significa que el impuesto debe tener lineamientos éticos y morales, “ninguna ley puede hacerse cumplir si va en contra de la voluntad del pueblo. A las leyes impositivas frecuentemente se les considera injustas, y en estos casos la evasión puede llegar a ser de tal magnitud que, tarde o temprano, el impuesto tiende a ser abandonado” (Somers, 1979: 158).

Como se ha señalado, el proceso de recaudación de los impuestos implica un costo administrativo, en este sentido Somers consigna que éste debe ser mesurado, pues si la sociedad lo considera muy alto, puede dar motivo al fracaso en la recaudación. Por último, él señala que las autoridades tributarias deben observar los efectos que el impuesto tiene sobre el proceso económico en general y su impacto sobre determinados segmentos de la sociedad; el establecimiento inoportuno de un impuesto puede detonar un proceso inflacionario y afectar, por esa vía, a la población en su conjunto.

El premio Nobel de economía Joseph E. Stiglitz señala que el pago de los impuestos es un acto doloroso, de ahí que la mayor parte de las personas busque pagar los menos posibles. Desde esta perspectiva, comenta, todo mundo tiene cualquier cantidad de explicaciones para argumentar el porqué “los otros” deben pagar impuestos y “uno” no.

En su opinión, dicho conflicto llevo a los diseñadores de los sistemas tributarios a establecer varios principios que permitan constituir un “buen” sistema tributario. Stiglitz (2000) propone que éstos deben observar los principios de eficiencia, sencillez administrativa, flexibilidad, responsabilidad política y justicia (:483).

El principio de eficiencia señala que, de no existir los fallos del mercado, se establecerían las condiciones ideales para la eficiente asignación de recursos, la información transmitida a la economía instauraría niveles óptimos en la producción, precios, empleos e intercambio.

En estas condiciones –señala Stiglitz– los impuestos distorsionan las condiciones del mercado al afectar a los contribuyentes (generadores de ingresos y consumidores), ya sea porque sus ingresos son afectados por las contribuciones o porque inciden sobre los bienes y servicios que requieren. En consecuencia, los impuestos provocan efectos económicos sobre la conducta de los agentes económicos, financieros, organizacionales, sobre el equilibrio general y los efectos del anuncio y capitalización.

La influencia en la conducta de los agentes económicos consiste en que éstos tomen decisiones sobre su nivel de gasto, ahorro, inversión, trabajo y educación a partir del panorama tributario. Un alza en los impuestos al consumo, por ejemplo,

puede inducir a los consumidores a atemperar sus decisiones de compra, lo cual, probablemente, tendría un efecto negativo sobre la cadena productiva.

Los impuestos pueden tener efectos financieros sobre los agentes económicos; por ejemplo, un empresario no espera el mismo tratamiento fiscal al invertir sus recursos en la Bolsa que en un negocio productivo. En países como México, el impuesto al activo (IMPAC) no aplica a las actividades financieras y bursátiles; en contraste, las empresas productivas de cualquier tipo están obligadas al pago del IMPAC. Este tratamiento fiscal diferenciado promoverá un sesgo en las decisiones financieras a favor de las inversiones especulativas.

Los impuestos tienen efectos organizativos en la economía, en general, y en las empresas, en particular. La existencia de diferentes regímenes fiscales impulsa a las empresas a ubicarse en el régimen menos fiscalizado o el que permite mayores libertades para evadir o eludir el pago de los impuestos. La forma jurídica según la cual se constituya la empresa determinará el régimen fiscal al que está obligado a contribuir y, al mismo tiempo, definirá las características que cada organización adopta para su dirección y operación.

Lo impuestos afectan el equilibrio general de la economía, al alterar las principales variables macroeconómicas como el ahorro, consumo, inversión, ingresos, precios, etc. Por ejemplo, un incremento al impuesto en los bienes de consumo duradero puede disminuir la demanda de los mismos y tener un impacto que se extienda a la economía en general; un incremento del impuesto al consumo de combustibles puede generar un proceso inflacionario no esperado por los planificadores de la política tributaria.

La economía tiene un importante elemento subjetivo que se denomina expectativas, incluso existe una teoría de las expectativas racionales. Dichas expectativas están determinadas por factores que actúan en diferentes aspectos del proceso económico, como los impuestos. Tan sólo el anuncio de la introducción de un impuesto puede orillar a los contribuyentes a tomar previsiones orientadas a disminuir el impacto del mismo sobre sus intereses económicos. La respuesta no es siempre igual, pues mientras un impuesto puede ser relativamente aceptado, otro puede promover una respuesta social violenta. Así pues, existen impuestos distorsionadores y no distorsionadores que influyen sobre la conducta de los contribuyentes; los primeros modifican sustancialmente la conducta de las personas físicas y morales, los segundos no afectan las actitudes de los contribuyentes.

La recaudación de los impuestos implica, social y económicamente, un esfuerzo importante, pues el Estado desarrolla diversas actividades para garan-

tizar el flujo permanente de recursos de la sociedad hacia su tesorería. La recaudación, la fiscalización y los asuntos jurídicos implícitos en el proceso tributario requieren de recursos humanos, materiales y tecnológicos; éstos tienen costos de operación, los cuales, atendiendo al principio de sencillez administrativa, deben ser los menores, pues un costo elevado de recaudación es pagado también, tarde o temprano, por los contribuyentes.

Este principio también observa la conveniencia de contar con sistemas tributarios simplificados que faciliten al ciudadano el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. No está por demás señalar el trabajo de los contribuyentes para mantener una contabilidad actualizada y eficiente, ésta les permite contar con información para la toma de decisiones sobre el destino económico de sus empresas, pero también establecer un sistema de información transparente que haga frente a los requerimientos de las autoridades fiscales.

El principio de flexibilidad establece que los sistemas tributarios deben tener la capacidad de enfrentar los cambios del entorno económico, los cuales en ocasiones son inesperados y pueden ser de origen social o natural. Tales cambios deben ser enfrentados con oportunidad por la estructura tributaria, de manera que tenga la capacidad para responder a una crisis económica reduciendo los impuestos a los sectores económicos vulnerables, o liberar del pago de los impuestos a una comunidad afectada por una catástrofe natural. La flexibilidad de un sistema tributario es fundamental para estabilizar la economía, atender una emergencia social o enviar a los mercados mensajes que permitan estabilizar la especulación y las consecuentes variables macroeconómicas.

En opinión de Stiglitz, los Estados modernos están obligados a actuar con transparencia frente a los ciudadanos. El principio de responsabilidad política propone que debe existir claridad de la fuente y destino de los impuestos, la transparencia requiere contar con un sistema de información desarrollado que permita definir quién paga, cuánto paga y cómo paga sus impuestos y cómo éstos se traducen en obras y servicios públicos. Los impuestos existen para atemperar las distorsiones económicas y sociales del desarrollo del capitalismo y ello sólo es posible mediante un complejo proceso que involucra la administración pública de diferentes niveles de gobierno. El fin es transformar los impuestos en bienes y servicios para los ciudadanos, para que sean percibidos por los contribuyentes como suficientes y acordes con las contribuciones que pagan. La claridad en la disposición de los recursos públicos puede traducirse en una actitud de pago o no pago de los contribuyentes; por ello, el principio de responsabilidad política resulta fundamental para fortalecer una actitud de pago.

Por último, Stiglitz (2000) sostiene que “la mayoría de las críticas a los sistemas fiscales comienzan por la falta de equidad [justicia]. Sin embargo es difícil definir qué es o no equidad” (:495), por eso, para aclarar el principio de justicia, propone identificar dos conceptos de equidad: la horizontal y la vertical. Un sistema tributario tiene equidad horizontal “si los individuos que son iguales en todos los aspectos relevantes reciben el mismo trato”, sin embargo el problema se concentra en establecer qué tanto son ‘iguales’” (:495).

Pongamos el caso de dos contribuyentes que tienen la misma edad, profesión, riqueza y un conjunto de factores semejantes, pero uno de ellos es soltero y otro es casado. Ambos pagan, en términos monetarios, la misma cantidad de ISR; sin embargo, el segundo tiene gastos superiores derivados de su estado civil que no permiten establecer una igualdad, pues, en términos proporcionales, el esfuerzo que debe hacer para cubrir sus impuestos es superior al del soltero.

En cambio la equidad vertical “establece que los individuos que son esencialmente idénticos deben recibir el mismo trato” (Stiglitz, 2000: 496). Esto plantea el problema de cómo establecer un criterio para definir esta equidad vertical. La solución se ha establecido en tres ejes: el primero es que el individuo debe pagar sus impuestos en función de su nivel de ingresos, dicho criterio es el que adoptan a menudo los diseñadores de la política tributaria. El segundo criterio está definido por la capacidad de consumo de los contribuyentes, recordemos que el consumo es igual al ingreso menos el ahorro. Es claro que si una persona consume más bienes y servicios es porque tiene los ingresos necesarios para pagar su consumo, de ahí que se considere que el consumo es un buen indicador de la capacidad contributiva.

La equidad vertical resulta polémica, pues las condiciones de equidad pueden ser modificadas por las actitudes de los contribuyentes. Una persona que hace el esfuerzo por ahorrar, mediante la adquisición de un plan de jubilación y reduciendo su consumo presente, es distinta de una persona que no hace esta previsión. Al final, la primera persona estará pagando más impuestos, pues quien no contrató un plan de jubilación puede ser beneficiada por los programas de atención social del gobierno.

Un tercer criterio de equidad vertical es establecer los impuestos en función de la renta percibida a lo largo de la vida. Sin embargo, resulta difícil instaurar una unidad de tiempo que permita estimar el periodo para calcular la base tributaria. En los tres casos es extremadamente difícil determinar la equidad vertical, por ello Stiglitz propone otros elementos que deben ser considerados para contar con un sistema fiscal más justo. Así, el criterio de equidad vertical debe reconocer las

siguientes circunstancias: el estado de salud de las personas –pues los gastos en salud comprometen mayores recursos de los contribuyentes–; que el contribuyente esté casado o tenga uno o varios hijos –pues mantener un hogar y la crianza de los hijos exige una inversión proporcionalmente mayor a la que hacen los solteros.

El principal estudioso de la economía pública en el país, José Ayala Espino, sostiene que los sistemas tributarios contienen dos elementos fundamentales. El primero es el marco normativo o jurídico que formaliza los principios que definen las distintas figuras tributarias y materializa los objetivos clásicos de todo sistema tributario moderno. El segundo son las técnicas fiscales que posibilitan una mejora en la recaudación y hacen eficiente y equitativa la política tributaria.

Para Ayala Espino (2000), son seis los principios que deben observar los modernos sistemas tributarios: equidad, justicia, precaución y corrección, sustentabilidad, estabilidad y estímulo (:228- 229). Para que haya equidad en los impuestos, no debe haber actos que “perturben o beneficien la permanencia o surgimiento de sólo una parte de los sectores de la vida económica, es decir, la imposición debe ser equitativa y al mismo tiempo estimular el desarrollo de distintos grupos” (:228).

Al igual que Arturo de la Cueva, Ayala considera que la justicia es el principio más importante: debe garantizar las libertades privadas y no afectar las libertades sociales, además debe tomar en cuenta la política de estabilización, crecimiento y los programas de gasto.

El principio de precaución y corrección indica que deben evitarse los impuestos que perjudiquen la competencia económica y/o que permitan atenuar las imperfecciones del mercado. La sustentabilidad de los sistemas tributarios propone que éstos deben diseñarse para durar un largo plazo, por dicha razón necesitan fuentes de ingresos permanentes y una reducción de su dependencia de fuentes tributarias extraordinarias y de los riesgos de endeudamiento. Este principio considera que los ingresos públicos deben ser suficientes para atender los compromisos del gobierno.

El principio de estabilización propone que el sistema tributario debe tener la capacidad y flexibilidad suficientes para asimilar los cambios que experimenta el sistema económico como efecto de las perturbaciones, en ocasiones violentas, del entorno, mismas que pueden amenazar la estabilidad macro y micro económica. El sistema tributario debe tener la flexibilidad suficiente para permitir cierta estabilidad en las expectativas de los agentes económicos y, por ende, de los contribuyentes y la economía.

Por último, el sistema fiscal debe tener la capacidad de promover el desarrollo económico de una sociedad, por ello, el principio de estímulo postula que los impuestos no pueden transformarse en una barrera para la inversión y el empleo, pues eso afecta al conjunto del proceso económico y social.

1.10.3. EL ENFOQUE SOCIAL DE LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

Hasta ahora la investigación se ha concentrado en dos ejes básicos. El primero de ellos buscó establecer un conjunto de definiciones para disponer de un marco conceptual que permita analizar y definir las características fundamentales de los sistemas tributarios; el segundo se ha concentrado en la evaluación de los principios que los rigen, su propósito es contar con un panorama inicial del tema de investigación.

Una parte significativa de estos elementos se ubica en el mundo de lo que “debe ser”, el mundo del derecho; sin embargo, el mundo ideal representado por los sistemas jurídicos cotidianamente enfrentan una realidad concreta: los contribuyentes buscan por todos los medios, lícitos e ilícitos, la forma de no atender sus obligaciones fiscales.

Si bien es cierto que la falta de compromiso fiscal de los ciudadanos es un fenómeno universal, asociado a un conjunto de factores objetivos y subjetivos, éste varía de acuerdo con las condiciones históricas específicas de cada país, esta investigación se concentrará en evaluar el caso de México. Históricamente nuestro país se caracteriza por un sistema tributario que no genera los recursos suficientes para atender las necesidades públicas. Entre las causas de la fragilidad tributaria, se ha señalado la tradicional concentración del ingreso; las particularidades del régimen político que promueve entre los ciudadanos el no pago de sus impuestos; el no pago como una respuesta social frente a un Estado con baja legitimidad, desprestigiado por sus escándalos de corrupción; la percepción ciudadana de que no existe correspondencia entre los servicios públicos que recibe y los impuestos que paga; la complejidad del sistema tributario que hace imposible el pago de las contribuciones; la política fiscal que estableció regímenes tributarios preferenciales orientados a promover el desarrollo económico a partir de los años cuarenta.

Los actos individuales de evasión o elusión fiscales se han transformado, a fuerza de repetirse incesantemente, en una forma de entender y vivir los impues-

tos por parte de la ciudadanía. Dicha concepción se traduce en la baja capacidad de recaudación de ingresos públicos de los diferentes niveles de gobierno. En México se estima que la evasión fiscal podría alcanzar hasta el 50% de los ingresos fiscales. En la opinión de Luis Rubio (2001), esta evasión refleja la existencia de complicadas reglas que facilitan la elusión fiscal, situación que aprovechan, principalmente, las empresas. Un caso que refleja lo anterior es el impuesto sobre la renta, éste ocupa una proporción de la recaudación fiscal total que fluctúa entre el 55% y el 35%. Dicha variación se debe a los procesos de evasión fiscal que se hacen más graves en periodos de crisis (:150).

La eficiencia en la recaudación del ISR en México es casi la mitad del promedio internacional, y aún más baja que la de sus socios comerciales del Tratado de Libre Comercio. Esto se debe a la existencia de una reducida base gravable que provoca que sólo entre el 20 y 30% de los contribuyentes paguen impuestos. Además, la progresividad del ISR y la diversidad de regímenes tributarios promueven una actitud de evasión y elusiones fiscales en los grupos de altos ingresos. Lo anterior, en conjunto, provoca una baja eficiencia en la recaudación de este impuesto.

Al respecto, Ayala Espino (2003) señala que “uno de los problemas de la estructura progresiva del ISR es que los límites inferior y superior de cada estrato de gravamen están definidos en términos reales, no indizados íntegramente a la inflación. De ahí que es posible que los individuos estén pagando una tasa impositiva mayor sin que hayan experimentado un incremento en su ingreso real” (:178).

Un factor que afecta la recaudación del ISR es la existencia de una amplia economía informal. Se estima que ésta genera el 10% del PIB, pero, como su ingreso es bajo, su capacidad de contribuir al gasto público también lo es. Asimismo, cabe destacar que el padrón fiscal está compuesto por sólo 5.5 millones de contribuyentes, dicha cantidad es muy baja si se considera que la población económicamente activa es de 34 millones de personas; de ésta el 57% labora en el sector informal y prácticamente no paga ISR. También es representativo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un padrón de 550,000 establecimientos que realizan actividades productivas, mientras el INEGI registra poco más de 2 millones de ellos.

Cuando comparamos nuestra nación con los países más desarrollados del mundo, el problema de la baja recaudación se expresa con mayor fuerza. En el Anexo estadístico 1 se presenta el total de ingresos por impuestos en el periodo de 1990 a 2003 de los países de la Unión Europea y América del Norte, incluido nuestro país. Tomaremos como ejemplos los años de 1998 y 2003, pues son representativos para evaluar el caso que nos ocupa.

En 1998 se obtuvo el nivel más bajo de recaudación medido en porcentajes del PIB: 16.6%. En ese año el nivel de recaudación promedio de Europa fue del 40.91%/PIB y del 33% para América del Norte (sin incluir a México). Esto significa que, en términos relativos, los países europeos obtienen 140% más recursos de entre sus ciudadanos, mientras que Estados Unidos y Canadá obtuvieron prácticamente un 100% más.

Para 2003, México obtuvo el nivel de recaudación más alto del periodo con 19.0%/PIB. Igualmente los países europeos obtuvieron en promedio 40.48%/PIB, esto representa poco más del doble del obtenido por México; asimismo, Canadá y Estados Unidos alcanzaron, en promedio, el 29.7%. Esto significa que Europa obtuvo un 100% y América del Norte un 50% más de recaudación que nuestro gobierno. Al respecto, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (2006), órgano de consulta e investigación de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, señala que “para el año 2003, México recaudó el 5.0 por ciento del PIB, posicionándose en el último lugar en la recaudación de este impuesto, respecto al total de los países de la OCDE” (:4).

Cuando analizamos los ingresos obtenidos por impuestos sobre ingresos y utilidades, la historia se repite. En 1996 México obtuvo la recaudación más baja por este concepto con el 4.0%/PIB. En ese mismo año, la recaudación promedio para los países de la Unión Europea fue del 14%/PIB y para América del Norte (sin incluir a México) fue del 13.9%/PIB, esto es, 350% superior si lo comparamos con nuestro país.

Si consideramos que 1993 fue el mejor año para el país en este indicador, 5.5%/PIB, y lo contrastamos con el 13.72% de la Unión Europea o el 15.2% de América del Norte, entonces el problema de la baja recaudación se mantiene prácticamente en las mismas proporciones. Véase el Anexo estadístico 2.

Esta característica de las finanzas públicas mexicanas se hace particularmente grave cuando se conoce su dependencia de los ingresos petroleros. El escenario de la acelerada disminución de las reservas de crudo indica que, tarde o temprano, habrá una disminución de los ingresos públicos.

Dado el panorama anterior, la presente investigación tiene como objetivo principal desentrañar una cuestión: ¿por qué el sistema tributario en México ha sido históricamente incapaz de obtener los ingresos públicos necesarios para atender los compromisos del gasto público asociados al desarrollo socioeconómico del país? En otros términos: ¿por qué los ciudadanos mexicanos mantienen un compromiso fiscal bajo frente a la responsabilidad del pago de los impuestos?

1.11. EL PRINCIPIO DE SINCRONÍA SOCIAL Y CULTURAL DE LOS IMPUESTOS

Como ya se ha señalado, hay diversas respuestas a la pregunta anterior; sin embargo, este estudio pretende explorar una respuesta distinta: la baja recaudación de impuestos y, en consecuencia, los bajos ingresos públicos son el resultado de la disociación del sistema tributario y las estructuras socio-culturales construidas a través de un amplio proceso histórico.

En esta investigación los ingresos públicos y los impuestos son analizados no sólo desde una perspectiva jurídica y económica sino, también, desde las condiciones y características de la sociedad y sus expresiones culturales (incluida la cultura fiscal). Por eso propongo el principio de la sincronía social y cultural de los impuestos y, en consecuencia, de los ingresos públicos. Así podrán incluirse en el diseño de los sistemas tributarios aspectos normativos, micro y macroeconómicos, y, también, podrá reconocerse que los impuestos actúan en el contexto de un sistema socio-cultural que se transforma históricamente y cuyos elementos hacen viables a los sistemas tributarios.

Por un lado, es frecuente que los profesionales que tratan el tema de los impuestos abstraigan los factores sociales y culturales que inciden en los mismos. Aunque algunos los mencionan tangencialmente, no profundizan en esta perspectiva y se concentran más en los aspectos contables, económico-administrativos o jurídicos. Por otro lado, el tema de los impuestos e ingresos públicos no es uno de los favoritos de la teoría social. Esto ha generado una brecha que limita el desarrollo de ciertas áreas del conocimiento y que provoca, en el mundo real, una falta de explicaciones sobre por qué países como México no encuentran una fórmula para incrementar sus ingresos públicos.

No está por demás señalar que países en vías de desarrollo como México importan modelos de tributación del mundo capitalista desarrollado, éstos, al aplicarse a una realidad social y cultural diferente, tienen como resultado una ineficiencia recaudatoria. Para enfrentar esta problemática, los diseñadores de la política tributaria ponen en operación diversas disposiciones administrativas, cambios, reformas y adiciones en las leyes fiscales, misceláneas, circulares, formatos e instructivos y muchas otras decisiones que enturbian el origen del problema.

Pero el origen del problema es simple: se establece o impone un sistema tributario de un país capitalista altamente desarrollado a una realidad social y cultural completamente diferente, a un país subdesarrollado, con diversidad cultural y una

estructura distributiva del ingreso altamente polarizada. Muchos de los segmentos de su población están fuera del ámbito de influencia del capitalismo (porque no actúan bajo la lógica de la ganancia o porque sus ingresos son tan bajos que no tienen la capacidad de participar del mercado y de contribuir al fisco). Estas diferencias sustanciales, de fondo socio-cultural, son las que me conducen a proponer el principio de la sincronía social y cultural de los impuestos y los ingresos públicos.

Si bien se pretende explicar por qué el sistema tributario en México ha sido históricamente incapaz de obtener los ingresos necesarios para atender los compromisos del gasto público, la pregunta central que conduce este análisis es explicar cuáles son las causas que motivan a los contribuyentes a pagar sus impuestos. Es cierto que, en general, los ciudadanos mexicanos mantienen un bajo compromiso fiscal, pero también lo es que son millones de personas las que, cotidianamente, sí cumplen sus obligaciones con la comunidad mediante el pago de los impuestos. La pregunta sobre las causas que motivan a los ciudadanos a pagar sus impuestos es muy cercana a la de por qué no pagan los mismos, una pregunta recurrente en los estudios fiscales de diversas disciplinas. Considero, sin embargo, que nuestra pregunta central es capaz de dar respuestas diferentes a las tradicionalmente expuestas, de ahí su pertinencia.

La hipótesis central de mi estudio es que las causas de que los contribuyentes paguen sus impuestos tienen origen en un conjunto de factores estructurales determinados por la economía, la política, la sociedad y la educación; éstos interactúan de forma tal que determinan a los contribuyentes a cumplir con sus compromisos fiscales.

La histórica incapacidad del sistema tributario mexicano para obtener los ingresos que atiendan los compromisos del gasto público, asociados al desarrollo social y económico, tiene origen en la asincronía entre la estructura fiscal y la estructura social y cultural del país. Dicha sincronía no ha permitido el surgimiento de una ciudadanía fiscal sustentada en un modelo de desarrollo incluyente, un sistema político soportado por las decisiones de los ciudadanos y una educación de calidad, o bien, una cultura fiscal de la población. Como resultado, hay una baja capacidad de recaudación tributaria en el país.

La hipótesis anterior no significa un abandono absoluto de los factores jurídicos y económicos que inciden sobre los impuestos. Lo que pretende descubrir esta investigación es que elementos sociales se relacionan con el proceso colectivo que requiere la recaudación de impuestos, en particular, y de ingresos públicos, en general. Este enfoque necesariamente tomará en cuenta el proceso histórico,

pues éste arrojará información acerca de la dinámica de los ingresos públicos y los impuestos en el transcurso del tiempo.

La respuesta social frente a los diferentes impuestos esculpe, con el tiempo, las formas, prácticamente definitivas, de la estructura tributaria; de ahí que la inflexibilidad de la misma para incrementar los ingresos públicos en un corto plazo no dependan solamente de las mejoras administrativas, el diseño o manejo de la política, sino, fundamentalmente, de la carga histórica de la mencionada estructura.

Si bien somos proclives a señalar los aspectos negativos de los procesos sociales, también es cierto que, comúnmente, no indagamos sobre aquello que permite que las cosas funcionen y sean socialmente útiles y necesarias. Si esta investigación puede esclarecer qué es lo que conduce las decisiones de pagar los impuestos por parte de los ciudadanos, entonces estaremos en condiciones de diseñar impuestos que recojan las necesidades y aspiraciones de una comunidad. De ahí que un análisis social de los impuestos que permita recoger las percepciones acerca de ellos, así como su explicación teórica, sea fundamental. Esto se desarrollará en los siguientes capítulos.

INGRESOS PÚBLICOS Y SOCIEDAD: HACIA LA CONSTRUCCIÓN DE UNA SOCIOLOGÍA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

2.1. PRESENTACIÓN

El objetivo del presente capítulo es analizar el tema de los ingresos públicos, en general, y de los impuestos, en particular, desde el enfoque de diversas disciplinas, entre ellas la ciencia política y la escuela francesa de las finanzas públicas. En la construcción de esta perspectiva teórica también es necesario hacer un recorrido por la teoría social, pues ésta nos permitirá asociar la recaudación de los ingresos públicos a los procesos sociales y culturales inmiscuidos en ella. Este enfoque multidisciplinario puede denominarse sociología fiscal.

Éste ampliará el análisis hegemónico de los ingresos públicos, el cual, como hemos visto, se ocupa de los aspectos contables, jurídicos, económicos y administrativos de los ingresos, y es el preferido de quienes están al frente de las haciendas públicas nacionales o círculos académicos que se ocupan del tema. Si bien la relevancia de los mencionados aspectos es innegable, considero que es importante estudiar los ingresos públicos desde otras perspectivas, particularmente la socio-cultural. Analizar los ingresos públicos desde una perspectiva social y cultural no sólo enriquece los análisis tradicionales, sino que también brinda alternativas en el diseño de la política fiscal y la tributaria. Además, dichos enfoques permiten aportar elementos significativos a los debates contemporáneos sobre la reforma fiscal y hacendaria en el país, la reforma del Estado y el federalismo fiscal.

A partir de la contrastación o análisis comparativo construiré un debate multidisciplinario que permitirá responder qué motiva a los ciudadanos a pagar los

impuestos –dicho cuestionamiento contrasta con el de aquéllos que se han preguntado por qué las personas no cubren sus obligaciones fiscales, mismo que ya han respondido ampliamente–. El análisis comparativo también me permitirá evaluar los elementos que promueven una determinada respuesta social ante la recaudación de los ingresos públicos.

2.2. LA FILOSOFÍA POLÍTICA Y LOS INGRESOS PÚBLICOS

2.2.1. HOBBS Y LOS INGRESOS PÚBLICOS

A lo largo de la historia de las finanzas públicas nos encontramos con una pregunta recurrente ¿los ingresos públicos (impuestos, derechos, productos y aprovechamientos) surgen de una decisión unilateral del Estado, del gobierno o autoridad competente o, por el contrario, son el resultado de un acuerdo social entre los ciudadanos? Éste no es un planteamiento secundario. De su respuesta dependen las acciones del Estado para garantizar la recaudación de los ingresos públicos y, también, las características de las instituciones diseñadas socialmente para tal propósito.

Los núcleos de la mencionada pregunta –planteada y resuelta, no está de más decirlo, de diferentes maneras a lo largo de la historia– son el Estado y los ciudadanos. De ahí que, a continuación, retome el debate clásico de la relación entre el Estado y los ciudadanos sostenido por Thomas Hobbes y Jean-Jacques Rousseau en el siglo XVIII. Dichos autores forman parte de la tradición iusnaturalista, la cual pretende derivar de la “naturaleza” la construcción e interpretación del mundo material y social; sin embargo, a pesar de que ambos coinciden en esta tradición filosófica europea, discrepan en sus planteamientos y conclusiones.

El iusnaturalismo moderno se inicia con Hobbes y “consiste en la dicotomía del estado de naturaleza–sociedad civil” (Fernández, 1988: 13). El estado de naturaleza es un estado de guerra de todos contra todos, en él prevalecen las pasiones.

En este sentido Hobbes fue el primero de los grandes filósofos que intentó poner la teoría política en relación con el pensamiento moderno y se esforzó por hacer ese sistema lo suficientemente amplio para que pudiera explicar, a base de principios científicos, todos los hechos naturales, incluyendo la conducta humana tanto en sus aspectos individuales como en los sociales. (Sabine, 1988: 338)

El estado de naturaleza es evaluado por Hobbes de manera negativa. En dicho estado los hombres están gobernados por sus pasiones, tal circunstancia les imposibilita asociarse y viven independientemente. El Estado surge como una construcción artificial encaminada al control de las pasiones humanas.

Hobbes (2001) configura un sujeto social dotado de imaginación, lenguaje, razón, ciencia y pasiones. Pero, en primer lugar, el hombre está determinado por las sensaciones, cuya causa son “los cuerpos externos u objetos que actúan sobre el órgano propio de cada sensación, ya sea de modo inmediato como el gusto o el tacto; o mediatamente como la vista, el oído y el olfato” (:6). De acuerdo con el pensador inglés, el hombre tiene mociones voluntarias o esfuerzos que pueden ser de apetito, deseo o aversión; según el esfuerzo nos acerque o nos aleje de las cosas, surgirá la concepción de lo amado o lo odiado. La sensación de placer o deleite es la apariencia de lo bueno, en contraste, la molestia y el desagrado es la apariencia o sensación de lo malo (:43). De esta manera, Hobbes ve en el apetito, el deseo, el amor, la aversión, el odio, la alegría y la pena, las pasiones más simples, de ellas se derivan todos los sentimientos de la humanidad.

Tal interpretación de las pasiones humanas define la naturaleza del hombre a partir de un carácter ahistórico y atemporal: dadas sus características naturales, el ser humano es el mismo en todos los tiempos y todos los lugares. Dicha ahistoricidad es uno de los rasgos más relevantes del pensamiento de Hobbes y fue lo que le permitió deducir esa suerte de esencia humana que es el estado de naturaleza. En él, los hombres son iguales vistos desde tres aspectos:

- a) La igualdad de hecho o igualdad de la fuerza física, habilidad y capacidad intelectual;
- b) igualdad de derecho, o derecho de cada uno a todas las cosas;
- c) una igualdad de las pasiones, especialmente en la codicia inextinguible de poder. (Fernández, 1988: 21)

A consecuencia de estas igualdades surgen fuerzas destructivas en los individuos, las cuales se acumulan hasta generar un estado permanente de conflicto, una guerra de todos contra todos. Los hombres se atacan por competencia, desconfianza y búsqueda de gloria. La lucha es la única manera de garantizar la sobrevivencia en un medio hostil, es claro que este estado de guerra tiende a ser permanente porque en él las fuerzas humanas son relativamente homogéneas: “con todo ello es manifiesto que durante el tiempo en que los hombres viven sin un poder común que los atemorice a todos, se hallan en la condición o estado

que se denomina guerra: una guerra tal que es la de todos contra todos” (Fernández, 1988: 102).

Que el estado de guerra sea permanente no significa que los actos de guerra sean continuos, es evidente que ni siquiera los militares pueden estar todas las horas del día luchando; la guerra “no consiste solamente en batallar, en el acto de luchar, sino se da durante el lapso de tiempo en que la voluntad de luchar se manifiesta de modo suficiente” (Fernández, 1988: 102). Mientras el ser humano viva estará en condiciones de luchar e incorporarse al estado de guerra.

El estado de naturaleza, el estado de guerra y el contrato social son nociones del sistema de Hobbes sin los cuales no puede comprenderse el surgimiento del Estado. El contrato propuesto por Hobbes es el primer paso hacia la construcción del Estado, los hombres, guiados por el principio de conservación de la vida, pactan el surgimiento de una autoridad que someta las pasiones humanas dominantes en el estado de naturaleza. El contrato o pacto social implica la sustitución del estado de naturaleza por el Estado.

Hobbes propone que la construcción de un Estado es producto de un acto racional de los hombres, quienes tienen capacidad de deducir determinadas conclusiones lógicas a partir de un conjunto de principios y axiomas, es decir, los individuos pueden hacer cálculos para alcanzar objetivos (Fernández, 1988: 27). Lo anterior no significa que en el estado de naturaleza prive la irracionalidad total, en él cada individuo utiliza su razón para maximizar su beneficio, o reducir al mínimo sus pérdidas frente a los demás, lo cual conduce al caos.

En resumen, el Estado es una superación del estado de naturaleza del hombre, pues “la causa final, fin o designio de los hombres [...] es el cuidado de su propia conservación y, por añadidura, el logro de una vida más armónica; es decir, el deseo de abandonar esa miserable condición de guerra que [...] es consecuencia necesaria de las pasiones naturales del hombre” (Hobbes, 2001: 137). Los hombres transfieren al Estado su voluntad al aceptar la elección de un hombre o conjunto de hombres en quienes depositan la autoridad y el gobierno; así, los individuos legitiman los actos de los gobernantes, siempre y cuando éstos garanticen su seguridad.

Ahora bien, el Estado no es un ente amable, sino represor, los hombres dominan su estado de naturaleza por el temor y miedo que infunde el contrato celebrado en la creación del Estado. Y es que el contrato social implica el uso de la fuerza pública para resguardar la paz, pues, como señala Hobbes (2001): “los pactos que no descansan en la espada no son más que palabras, sin fuerza para proteger al hombre en modo alguno” (:138).

La relación entre el origen del Estado y el de los ingresos públicos es muy estrecha. Hobbes (2001) explica: “quienes dan a un hombre el derecho de gobernar, en plena soberanía, se comprende que le transfieren el derecho de recaudar impuestos para mantener un ejército y pagar magistrados para que administren justicia” (:113). La recaudación de impuestos tiene como fin primordial garantizar la seguridad de los miembros del Estado: “es inherente a la soberanía el derecho de hacer guerra y paz con otras naciones y Estados; es decir, de juzgar cuándo es para el bien público, y qué cantidad de fuerzas deben ser reunidas, armadas y pagadas para ese fin, y cuánto dinero se ha de recaudar de los súbditos para sufragar los gastos consiguientes” (:147). Es claro que para Hobbes el Estado establece ciertos impuestos con el propósito de sostener el aparato de seguridad pública, garantizar la seguridad interna de los ciudadanos y salvaguardar a la población de las amenazas y daños que podría provocar una invasión.

El establecimiento de los impuestos y su recaudación se hace a partir de buenas leyes, recordemos que una buena ley es “aquella que resulta necesaria por añadidura, y evidente para el bien del pueblo” (Hobbes, 2001: 285). Mientras el soberano no pierda de vista el derecho a la paz de quienes concertaron el contrato social, el régimen jurídico establecido por él será intrínsecamente bueno y conveniente. A lo anterior hay que añadir la concepción de Hobbes (2001) de que los actos del soberano no pueden ser juzgados como injustos por los súbditos –pues existe un acuerdo previo donde éstos han transferido por contrato el ejercicio del poder al Estado– (:145). En el modelo de Hobbes, el soberano establece por ley los ingresos públicos (impuestos, productos, derechos y aprovechamientos), los cuales, independientemente del sujeto, objeto y tasa impositiva, se consideran justos.

Hobbes asume que la motivación de la autoridad para establecer impuestos es racional y, en consecuencia, buena; aunque las contribuciones se impongan sin tomar en cuenta la opinión directa de la sociedad, el ciudadano no debe quejarse o cuestionar los impuestos y solamente debe proceder a cubrirlos. La definición, montos y características de los impuestos son el resultado de un cálculo técnico cuyo objetivo es lograr el máximo beneficio social.

2.2.2. ROUSSEAU Y LOS INGRESOS PÚBLICOS

Rousseau, al igual que Hobbes, pertenece a la tradición iusnaturalista pero, a diferencia de éste, concibe el estado de naturaleza como un estado de pureza original. El pensador francés propone que el primer nivel de asociación es la familia y ésta

constituye, también, el primer modelo de sociedad política; la imagen del padre corresponde al jefe, la de los hijos al pueblo.

A diferencia de Hobbes, cuyo modelo es atemporal y ahistórico, Rousseau incorpora la historia dentro de su análisis; según él, las sociedades han transitado de un estado de naturaleza a uno civilizado. Aunque Rousseau reconoce la existencia del esclavismo, indica que, dicha forma de dominación, como cualquier otra, es un estado humano ilegítimo, los hombres son obligados por la fuerza a admitir esa condición. Originalmente, éstos nacen libres y solamente limitarán su libertad por la fuerza o a cambio de algo.

Para Rousseau los hombres en estado de naturaleza eran seres satisfechos y felices (Fernández, 1988: 64), no estaban en conflicto con su entorno natural, eran buenos y disponían de los recursos necesarios para su subsistencia, es decir, eran autosuficientes e iguales; por esto último, las relaciones entre ellos se reducían a su mínima expresión y no tenían roces ni conflictos. De ahí que para el pensador francés, en el estado de naturaleza no fuera posible la guerra entre los hombres. Incluso las enfermedades eran menores, pues éstas surgen, en las sociedades civilizadas, a causa de las carencias de los pobres y la abundancia de los ricos.

Rousseau afirma que el tránsito del estado de naturaleza a la sociedad civil se alcanza mediante un largo proceso histórico, dicha idea extenderá su influencia a autores como Adam Smith (1979); éste, al exponer su teoría del valor, sostiene que la sociedad transita del estado rudo y primitivo hacia el estado moderno.¹³ Como hemos visto, para Rousseau (2001) existió, en un primer momento, una sociedad natural, pero los hombres que vivían en ésta tuvieron que satisfacer necesidades como el hambre y la sed; una vez resueltas, aprovecharon las habilidades adquiridas en el proceso para ampliar su poder sobre la naturaleza, así surgió y creció la propiedad privada, “antes de inventarse los signos representativos de las riquezas, éstas no podían consistir más que en tierras y ganado, únicos bienes reales que los hombres pudieran poseer” (:101).

El dominio de la naturaleza fue distanciando al hombre de su estado original, además la reproducción volvió las agrupaciones humanas cada vez más grandes, llegó un momento en el cual las propiedades de unos y otros empezaron a rozarse, fue necesario, entonces, establecer fronteras, pues “las herencias crecieron en número y extensión hasta el punto de tocarse todas, algunas no pudieron agrandarse sino en perjuicio de otros” (Rousseau, 2001: 120). Así surgió la sociedad civilizada. Para Rousseau, el desorden tiene origen en la propiedad y

¹³ Véanse los capítulos I y V.

no en el estado de naturaleza del ser humano, pues es la propiedad la que desencadena el bandidaje, las pasiones desenfrenadas, la avaricia y el derecho del más fuerte. Lo anterior, no significa que Rousseau proponga un regreso al estado de naturaleza.

La construcción del Estado para Rousseau tiene un sentido diferente al que tiene para Hobbes. Según éste, lo que permite la coexistencia humana en sociedad es la fuerza y la represión; para Rousseau (2001), en cambio, es el consentimiento de los individuos, pues ni la fuerza ni la represión son suficientes para garantizar la estabilidad social.

La guerra no es, por lo tanto, una relación de hombre a hombre, sino de Estado a Estado, en el cual los particulares no son enemigos sino accidentalmente, no como hombres, sino como ciudadanos, como soldados; no como miembros de la patria, sino como defensores de ella [...] Lo que constituye la guerra no es la relación entre hombres sino entre las cosas. (:184)

Según Rousseau (2001), el origen del Estado no es la fuerza sino el contrato social, éste da origen a una forma de asociación que defiende y protege, con toda la fuerza común, a la persona y bienes de cada asociado. Dicho contrato social hace posible que el individuo, uniéndose a todos, no obedezca, sin embargo, más que a sí mismo y permanezca tan libre como lo era anteriormente (:187).

Según Hobbes, el Estado surge con el propósito de salvaguardar la seguridad de los individuos, Rousseau piensa que el origen del Estado es la salvaguarda de las libertades civiles individuales. Al igual que para Hobbes, para el filósofo francés los hombres están dotados de razón, y gracias a ella construyen un Estado; pero mientras que para el primero el Estado trae consigo desigualdades entre los individuos, para el segundo éste genera condiciones para reducir la desigualdad, la igualdad y la libertad son los valores máximos a los que debe aspirar el Estado moderno (Fernández, 1988: 83).

El contrato social tratará de eliminar desigualdades, conflictos e injusticias y promoverá el libre ejercicio de las libertades; como cualquier otro contrato, parte del principio de que quienes participan en el establecimiento de las cláusulas del mismo se reconocen como iguales. Dichas cláusulas “bien entendidas se reducen a una sola: a la enajenación completa de cada asociado, con todos sus derechos, a la comunidad entera, para que dándose íntegramente cada uno, la condición es igual para todos y, siendo igual para todos, nadie tiene interés en hacerla onerosa a los otros” (Rousseau, 2001: 188). La perspectiva de Rousseau (2001) es que quie-

nes mediante el contrato social acuerdan el establecimiento de un Estado tienen el carácter de ciudadanos, lo anterior es formulado en los siguientes términos:

Dándose cada uno a todos, no se da a nadie; y como no hay un asociado sobre el cual se adquiriera un derecho distinto al que éste cede sobre sí mismo, se gana el equivalente de todo lo que se pierde y mayor fuerza para conservarse de la que se tiene.

Si se elimina del pacto social lo que no constituye su esencia, encontraremos que se reduce a los términos siguientes:

Cada uno de nosotros pone en común su persona y toda su potencia, bajo la suprema dirección de la voluntad general, y recibimos a cada miembro como parte indivisible del todo (:188).

Con el contrato social el hombre supera su estado de naturaleza y transita al estado de civilización, en él todos los hombres son iguales, y pueden disponer de propiedades y posesiones.

Hobbes concibe la desigualdad social como un estado natural. Rousseau considera que las desigualdades no son naturales, sino que tienen origen en un mal acuerdo colectivo. Así, mientras que según Hobbes la desigualdad es irremediable, para Rousseau ésta se modificaría con un nuevo acuerdo social. Hobbes está más cercano a aceptar que los ciudadanos son siervos del poder público; en tanto que Rousseau, al señalar que el valor superior que debe defender el Estado es la libertad, prioriza la situación de los ciudadanos.

La concepción de los ingresos públicos en Rousseau se deduce de los anteriores planteamientos. Igual que Hobbes, considera que las leyes que establecen los impuestos son buenas, pues derivan de la voluntad popular consignada en el contrato social; sin embargo, a diferencia de Hobbes, Rousseau (2001) piensa que los impuestos tienen un límite: no deben tener un propósito inútil. Al respecto señala que “cuantos servicios pueda un ciudadano rendir al Estado debe hacerlo inmediatamente que el soberano los reclame; pero éste, a su vez, no puede hacer recaer sobre los súbditos ninguna carga inútil a la comunidad. Ni siquiera quererlo, puesto que bajo la ley de la razón, como bajo la de la naturaleza, nada se hace sin causa” (:200). Rousseau también piensa que el contrato social debe originar un sistema jurídico cuyas leyes se apliquen en las diferentes áreas del quehacer humano. Las leyes fiscales deben ser reglas de observancia generalizada: “cuando

afirmo que el objeto de las leyes es siempre general me refiero a que éstas consideran a los sujetos en su ser material, y a las acciones en abstracto, y en ningún caso a un hombre como individuo y a una acción como particular” (:207).

Dado que la voluntad general es siempre recta y buena, se puede inferir que la legislación que establece los impuestos, productos, derechos y aprovechamientos, también lo es –siempre y cuando los ingresos que obtiene el Estado se destinen a promover el bien colectivo–. La noción de tributo postulada por Hobbes es cambiada por la de contribución, los socios de cualquier empresa “contribuyen” con una parte de sus ingresos, o riqueza, para una empresa común. De esta manera, para Rousseau la legislación fiscal regula la forma en que los contribuyentes sufragan el gasto público destinado a reducir las desigualdades sociales, proporcionar justicia y garantizar la seguridad pública.

La diferencia entre el tributo y la contribución, no es menor. El primero es el que se impone a una sociedad derrotada política o militarmente, es el traslado de riqueza personal y colectiva realizado mediante métodos abiertamente violentos, en su recaudación el ciudadano experimenta una especie de acoso coactivo de la autoridad. En el caso del tributo, el pago se hace mediante una aplicación de fuerza del Estado, el cual, por medio de sus estructuras administrativas, impone la obligación de pagar impuestos. Tal es la concepción de Hobbes. En contraste, la contribución brinda la imagen de una sociedad madura políticamente, los impuestos son asumidos por los ciudadanos-contribuyentes como resultado de su compromiso con la comunidad; ellos depositan su confianza en una entidad pública que destinará los recursos recaudados al bien colectivo; el pago está acompañado del sentimiento de responsabilidad y del convencimiento sobre lo que es conveniente para la sociedad. En este caso no actúa sobre el ciudadano fuerza alguna.

En resumen, tanto Hobbes como Rousseau conciben un estado de naturaleza originario; sin embargo, sus conclusiones son diametralmente opuestas. Para Hobbes, el Estado establece impuestos para garantizar la seguridad de los ciudadanos, las contribuciones son buenas e incuestionables. Los recursos se pueden destinar a los fines que disponga el soberano, principalmente, al mantenimiento del ejército y el pago de magistrados que administran la impartición de justicia. En contraste, para Rousseau las contribuciones son resultado del acuerdo que se establece entre “pares”, es decir, los impuestos no se establecen por el Estado, sino que se acuerdan entre los ciudadanos.

La diferencia entre impuestos y contribución, nociones surgidas de ambos sistemas, es importante. Las contribuciones tienden a fortalecer la visión de comunidad, la cual es indispensable para la existencia humana; en contraste, los

impuestos inducen al ciudadano y/o contribuyente a resistir a la autoridad fiscal o a buscar fórmulas que le permitan burlarla. En el primer concepto, la evasión y la elusión fiscales tienden a disminuir; en el segundo, a aumentar. Las propuestas para el diseño de una política tributaria y fiscal se establecerán en el marco propuesto por estos dos modelos político-tributarios.

Es claro que el enfoque técnico del Banco de México y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es más cercano a la visión de Hobbes; los impuestos se calculan técnicamente y se imponen, generalmente, sin atender las características socioculturales de los ciudadanos. Aunque la CPEUM señala que el establecimiento de los impuestos es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados (depositarios de la soberanía popular) y, en este sentido el espíritu de Rousseau prevalece en la letra, los actos y los hechos de las autoridades hacendarias nos recuerdan que los postulados de Hobbes son los que están, realmente, detrás de dichas áreas de decisión. Es indudable que las autoridades hacendarias del país deberían hacer un esfuerzo por participar en la construcción de ciudadanos en México, de manera que en el ámbito fiscal, éstos tuvieran un tratamiento de seres humanos y no de vasallos.

2.3. LA ESCUELA FRANCESA DE FINANZAS PÚBLICAS

La escuela francesa de finanzas públicas es un esfuerzo científico por sistematizar y construir, desde un enfoque multidisciplinario, una línea de investigación sobre las finanzas públicas. El comportamiento de dichas finanzas obedece a un conjunto de factores estudiados por las diferentes disciplinas que integran la ciencia de las finanzas públicas; cabe aclarar que el carácter multidisciplinario de dicha ciencia no es exclusivo de ésta, sino, prácticamente, de todas las disciplinas sociales modernas.

Gaudemet y Moliner (1996) señalan que las áreas del conocimiento de esta disciplina son múltiples. Entre las ciencias que la integran están la historia, la sociología, la psicología, la estadística, las relaciones internacionales, el derecho público, la economía, la ciencia política y otras más que, de una manera u otra, inciden sobre el comportamiento de las finanzas públicas. Dichos autores reconocen que las disciplinas particularmente importantes para esta ciencia son tres: el derecho público, la ciencia económica y la ciencia política (:22).¹⁴ “Las finan-

¹⁴ “Multiples sont les disciplines qui concourent à la constitution d’une science des finances

zas públicas constituyen una rama del derecho público que tiene como objeto de estudio las reglas y operaciones relativas a los fondos públicos” (:22).¹⁵ Las finanzas públicas y el derecho mantienen un estrecho vínculo, principalmente a través del derecho constitucional y administrativo; el primero estudia las reglas jurídicas de las instituciones políticas y, el segundo, hace lo propio con las reglas de las instituciones administrativas. Además de la jurídica, las finanzas públicas pueden ser estudiadas desde la perspectiva de la disciplina que se ocupa de la riqueza: la economía.

Aunque el derecho, la economía y la política son disciplinas fundamentales de la ciencia de las finanzas públicas, ésta mantiene su naturaleza multidisciplinaria. Destaca, por ejemplo, el papel de la historia en ella, pues dicha disciplina analiza la evolución del ingreso y gasto públicos en el tiempo, así como la respuesta social ante las diferentes disposiciones fiscales y el desarrollo de las instituciones administrativas encargadas de la recaudación de los ingresos públicos.

La sociología, o la teoría social, permite comprender que los fenómenos financieros son el resultado de estructuras sociales y económicas en un contexto histórico determinado y que no son creaciones gubernamentales. Por su parte, la psicología permite evaluar la respuesta de los contribuyentes frente a los cambios que el pago de los impuestos genera en sus ingresos. Lucien Mehl, Pierre Beltrame

publiques. L’histoire y tient une place particulièrement large à raison des résistances que les administrations financières ont toujours opposées aux changements et à la lenteur avec laquelle les systèmes fiscaux évoluent. ...L’apport de la sociologie, pour être plus récent, n’est pas négligeable. La sociologie financière permet de comprendre que les mécanismes financiers et fiscaux ne sont pas des créations arbitraires des gouvernements, mais reflètent les structures sociales des pays dans lesquels, ils s’appliquent. La psychologie apporte, elle aussi, sa contribution aux finances publiques, elle permet notamment l’analyse du phénomène de confiance essentiel en matière de crédit public et la compréhension des réactions du contribuable devant les prélèvements fiscaux. La statistique permet une meilleure vue des phénomènes financiers; ceux-ci se traduisant, pour la plupart, par des chiffres, sont mieux que d’autres susceptibles d’être traités statistiquement : l’étude des statistiques est essentielle à l’établissement des prévisions financières comme à la réalisation des contrôles. Enfin, la connaissance des relations internationales et du droit des gens est importante pour comprendre les mécanismes de plus en plus complexes de finances internationales.

On pourrait allonger la liste des disciplines qui contribuent à une meilleure connaissance des phénomènes financiers. Mais parmi toutes celles dont les finances constituent le point de rencontre. Il en trois qui tiennent une place particulièrement importante : le droit public, la science économique et la science politique”.

15 “Les finances publiques constituent la branche du droit public que a pour objet l’étude des règles et des opérations relatives aux deniers publics”.

(1997) y Guy Houchon (1964), entre otros, proponen el desarrollo de una psicología de los impuestos, su propósito sería analizar las respuestas sociales y las reacciones de los particulares frente a la disminución de sus ingresos por el establecimiento de diferentes impuestos. La psicología y la sociología son fundamentales para realizar investigaciones, principalmente de carácter cualitativo, que evalúen los aspectos socioculturales asociados a la recaudación de ingresos públicos.

La estadística es una de las disciplinas que tuvo mayor desarrollo durante el siglo xx. Sus instrumentos y técnicas de investigación permiten realizar investigaciones cuantitativas y construir bases de datos que posibilitan la planeación y programación financiera; es decir, sin la estadística las actividades de los responsables de las finanzas públicas, en cualquier orden de gobierno, serían imposibles.

Por último, las relaciones internacionales son importantes para comprender los factores externos que determinan el comportamiento de las finanzas internacionales. La importancia de organizaciones como el Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) para la conducción de las finanzas públicas de los Estados nacionales vuelve imprescindible la perspectiva de las relaciones internacionales. Además, éstas ayudan a comprender las características y estructuras de los regímenes jurídicos internacionales.

Es pertinente anotar que existen amplias diferencias entre las finanzas públicas y privadas. El Estado dispone de la coerción o coacción pública para procurarse ingresos, los ingresos privados, en cambio, dependen de los mercados para obtener recursos; las finanzas públicas se materializan en la moneda de cada país, en tanto que las arcas privadas, aunque puedan generar líneas de crédito para sus clientes, no cuentan con la posibilidad de emitir dinero corriente; las finanzas públicas están orientadas al beneficio colectivo, mientras que las privadas buscan el beneficio personal; además, el volumen de recursos involucrados en las finanzas públicas es considerablemente superior a las finanzas privadas.

2.3.1. EL MÉTODO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

Las finanzas públicas tienen un objeto de investigación claro: los ingresos y los gastos públicos y su capacidad de modificar y determinar el comportamiento de la sociedad en su conjunto; para evaluar el efecto social es necesario analizar las operaciones que se realizan con el dinero público. El estudio de las finanzas públicas se enfrenta, así, a una tarea compleja por las áreas que esta disciplina involucra –derecho, política, economía, etcétera–; pero también por las opera-

ciones que debe realizar, pues al mismo tiempo que analiza, establece reglas y técnicas. Con todo, el carácter científico de la disciplina de las finanzas públicas no siempre se ha reconocido.

Si partimos de la definición propuesta por A. Lalande, quien señala que la ciencia es “un conjunto de conocimientos y de investigaciones que tiene un grado suficiente de unidad, de generalidad, y es susceptible de llevar a los hombres a que consagren las conclusiones concordantes que resultan de relaciones objetivas” (Gaudemet & Moliner, 1996: 22),¹⁶ entonces, podemos entender que las leyes que dan el rango de ciencia a las finanzas públicas tienen las mismas características de rigor que las de las ciencias sociales o políticas. Para Gaudemet y Moliner es posible distinguir tres fases en el proceso de investigación de la ciencia de las finanzas públicas: la observación de los fenómenos financieros, el análisis e investigación de correlaciones y la expresión de leyes o conclusiones.

La observación es el punto de partida de la ciencia de las finanzas públicas. Aunque se considere que la materia de esta ciencia es intangible, los investigadores pueden hacer observaciones indirectas de las operaciones del Estado y los diversos grupos económicos que conforman la sociedad. Posteriormente, la información obtenida de su observación permitirá al investigador establecer, mediante el análisis, correlaciones para estudiar el comportamiento de variables de naturaleza diversa y comprender los fenómenos financieros. La formulación de conclusiones implica la confrontación del análisis con los fenómenos de la realidad.

La ciencia de las finanzas públicas tiene como objeto el estudio, análisis y comprensión de los hechos y fenómenos de la actividad financiera en los Estados modernos. Además, se caracteriza por una multidisciplinariedad que le permite abrir variadas posibilidades de desarrollo, tanto para ella como para sus disciplinas auxiliares; las ciencias y metodologías que la integran se complementan con la utilización de técnicas como la fiscal, contable y presupuestal. Finalmente, cuenta con los elementos esenciales de la investigación científica: la observación, el análisis y el establecimiento de leyes generales de aplicación práctica. Estos elementos permiten afirmar que los estudiosos de las finanzas públicas cuentan con elementos suficientes para desarrollar una disciplina independiente. Su capacidad para modificar el contexto social es infinitamente superior a la que tiene cualquier otro organismo privado.

¹⁶ “Un ensemble de connaissances et de recherches ayant un degré suffisant d’unité, de généralité et susceptibles d’amener les hommes qui s’y consacrent à des conclusions concordantes résultant de relations objectives”.

2.3.2. LAS OPERACIONES DE DINERO PÚBLICO

Durante mucho tiempo el dinero público se definió como los “fondos del Estado, de departamentos, de comunas y de establecimientos públicos o de beneficencia” (Gaudemet & Moliner, 1996: 46),¹⁷ sin embargo, esta definición no contempla procesos y fenómenos nuevos. La complejidad del concepto de dinero público requiere un conjunto de definiciones y clasificaciones, un marco conceptual y lógico que permita comprender los procesos sociales, políticos y financieros que subyacen en las finanzas públicas.

Hay dos definiciones básicas de dinero público, una es jurídica y la otra política. La primera surge en el ámbito de la jurisprudencia y las cortes, las cuales tuvieron que establecer criterios para identificar con precisión a qué se denomina fondo o dinero público. Según Fighiera, los dineros públicos “tienen el carácter de fondos públicos cuando afectan la ejecución de un servicio público”. Este criterio tiene la ventaja de ser claro, basta con que el dinero se destine a un servicio público para adquirir la categoría de público.

El criterio de Fighiera es sustituido por el de la jurisprudencia, la cual propone que tienen el carácter de fondos públicos aquéllos que están puestos a disposición de una colectividad pública, o bien “en razón de su destino al bien de la comunidad”. La doctrina jurídica también ha intentado establecer una definición de los fondos públicos; autores como J. Magnet precisan las condiciones en las que los fondos tienen el carácter público: un fondo público lo es en la medida en que se vincula con un organismo público.

La noción política de los fondos públicos sostiene que éstos permiten al Estado la aplicación de su política por y para el ejercicio del poder. Dicha noción es más restringida que la jurídica, los fondos públicos, desde la perspectiva política, son diferentes a los fondos privados, pues los fondos públicos escapan de las leyes de la economía del mercado y son objeto de las operaciones en las que el poderío público es aplicado. En resumen, los fondos públicos, desde la perspectiva política, son aquéllos de los que disponen los organismos públicos en el ejercicio de su poder.

¹⁷ “Les deniers publics son les deniers de l’Etat, des départements, des communes et des établissements publics ou de bienfaisance”.

2.3.3. OPERACIONES SOBRE EL DINERO PÚBLICO

De acuerdo con Gaudemet y Moliner (1996), “los dineros públicos son una riqueza de la cual es necesario señalar su movilidad natural” (:55).¹⁸ Los fondos públicos están constantemente en movimiento porque el gasto público se transforma, muchas veces, en ingresos para diversos sectores de la sociedad. Ésta, mediante el pago de sus impuestos, regresa recursos al Estado; así, hay un movimiento circular de fondos públicos determinado por los ciclos de la economía y la política. El dinero público puede destinarse a resolver graves problemas sociales, a mejorar, a través de programas públicos, las condiciones de vida de la población subdesarrollada; pero, también, puede concentrarse en unas cuantas manos. Esta asignación de recursos se define en el plano político.

El movimiento de fondos públicos se realiza a través de las entidades del Estado encargadas de tal función, principalmente, los Ministerios de Economía, Finanzas y Presupuesto –en el caso mexicano dicha función la cumple la Secretaría de Hacienda y Crédito Público–. La dificultad del manejo de los fondos públicos ha provocado una constante reorganización de los mencionados organismos; a pesar de los cambios, Gaudemet y Moliner identifican, en el caso francés, direcciones con una función económica, financiera y mixta. Entre las direcciones que poseen atribuciones financieras están la Dirección de impuestos (integrada por cuatro servicios: de personal y presupuesto, de organización e informática, de operaciones fiscales y de lo contencioso); la Dirección de aduanas y derechos indirectos; la Dirección de contabilidad pública. Otras direcciones, estrictamente financieras, son: la Dirección de presupuesto, la Dirección del tesoro y la Dirección de previsión.

A estas direcciones se incorporan diversos servicios cuyas funciones no son estrictamente financieras, pero tienen injerencia en el área, tales son el servicio jurídico y la agencia judicial del tesoro; el servicio de pensiones; el servicio de legislación fiscal; el servicio de control del Estado –encargado del control de empresas donde el Estado tiene cuando menos el 50% de participación–. A tales servicios puede sumarse la Comisión central de mercados. Estas instituciones utilizan los fondos públicos tomando en cuenta que existe un lazo estrecho entre las operaciones sobre fondos y la economía, que las operaciones sobre fondos públicos reposan sobre bases científicas y que es muy importante tener un control sobre dichas operaciones.

18 “Les deniers publics sont une richesse dont il faut souligner la mobilité naturelle”.

2.3.4. CLASIFICACIÓN DEL GASTO PÚBLICO

Para facilitar el análisis y comprensión del dinero público, las autoridades y los estudiosos de las finanzas públicas proponen diferentes clasificaciones del mismo. Las operaciones sobre fondos públicos se dividen en dos grandes apartados, gastos e ingresos públicos (Gaudemet & Moliner, 1996: 71); la clasificación de los últimos se tratará en el siguiente apartado. Los gastos públicos, por otra parte, se clasifican de la manera siguiente:

A) CLASIFICACIÓN POR MINISTERIO

Etiqueta los gastos e ingresos públicos en función de la dependencia administrativa encargada de aplicar el gasto o recaudar los ingresos. El ingreso y gasto están asociados a la función que desempeñan las dependencias públicas.

B) CLASIFICACIÓN FUNCIONAL

Etiqueta el ingreso o gasto público según éste se relacione con alguna dependencia de la administración federal, estatal o municipal (para el caso mexicano). En general, las dependencias desempeñan diversas funciones, desde el pago de sueldos y salarios de sus empleados hasta acciones específicas definidas por las políticas públicas; y pueden clasificarse en: poderes públicos y administración general, educación y cultura, sector social, sanidad y empleo, agricultura y espacio rural, vivienda y urbanismo, transportes y comunicaciones, industrias y servicios, exterior, defensa y gastos no funcionales (deuda externa e interna).

C) CLASIFICACIÓN POLÍTICA

Esta clasificación concibe el gasto público como un factor que incide en los procesos políticos, el dinero público tiene un sentido fundamentalmente político, pues uno de sus propósitos es reproducir al régimen político –que es condición de posibilidad tanto de los ingresos como del gasto público–; sin embargo, el gasto público no siempre está directamente asociado a un activismo político, por esto puede dividirse en neutro y activo. El gasto público activo es, en estricto sentido, el que tiene objetivos políticos.

Desde la perspectiva de las finanzas públicas modernas, se admite que el gasto público deja de ser neutro para convertirse en activo en todos los casos; desde esta

perspectiva, el gasto público se clasifica, asimismo, de acuerdo con sus objetivos que pueden ser políticos, sociales, económicos, etc.

D) CLASIFICACIÓN DE ACUERDO CON LA FORMA

Esta clasificación toma en cuenta si el gasto público obtiene o no una contrapartida. El Estado, al aplicar el gasto público, puede obtener una contrapartida, por ejemplo, si adquiere una propiedad, un bien o un servicio obtendrá una contraprestación que le permitirá incrementar su patrimonio, hacer uso de un bien o servicio. En el extremo opuesto, el gasto público aplicado, por ejemplo, a la educación o la salud no necesariamente obtendrá una contrapartida; sus beneficios, una población más educada o saludable, solamente podrán ser apreciados a largo plazo.

En este contexto, los gastos pueden ser definitivos o provisionales. Serán definitivos cuando no devuelvan, inmediatamente, recursos al Estado; serán provisionales cuando el Estado obtenga una contraprestación del ejercicio del gasto público.

E) CLASIFICACIÓN ECONÓMICA

Desde la perspectiva económica, el gasto público se divide en gasto corriente, o de funcionamiento, y gasto de inversión. En el primero se ubican, por ejemplo, el pago de nómina; los servicios generales de agua, electricidad, combustibles, viáticos y pasajes; el mantenimiento general de edificios, maquinaria y equipo. El gasto de capital o inversión es toda erogación pública orientada a incrementar la formación bruta del capital, el equipamiento del Estado y la capacidad de generar servicios públicos.

En una clasificación similar se identifican gastos de servicios, o administrativos, y los gastos de redistribución o de transferencia. Los primeros son los gastos propios de la administración pública, los indispensables para que opere la estructura administrativa del Estado; los gastos de transferencia son los subsidios, traspasos y apoyos directos a la sociedad en su conjunto o a grupos específicos de la misma.

Los dos criterios anteriores pueden combinarse. Por ejemplo, la ley de finanzas francesa reconoce dos cargos permanentes del Estado. Los gastos ordinarios, que incluyen: título I: Deuda pública, que corresponde a los intereses de los préstamos; título II: Poderes públicos que engloban los gastos de la Presidencia, Asamblea y el Consejo Constitucional; título III: Medios de servicios que supe-

ran los gastos de personal y de material; título IV: Intervenciones públicas que se ejercen en materia económica, social y cultural.

Nótese que los títulos I y IV agrupan los gastos de transferencia y el II y III, los gastos de servicios. Los gastos de capital están agrupados en dos títulos: el V contempla las inversiones ejecutadas por el Estado y el VI las subvenciones de inversiones acordadas por el Estado.

F) CLASIFICACIÓN DE CONTABILIDAD NACIONAL

La contabilidad pública es un instrumento de evaluación y medición de resultados financieros del Estado, como técnica financiera, permite cuantificar el nivel de los activos, los pasivos y el capital del Estado. Para funcionar requiere información que pueda ser expresada en lenguaje contable y en documentos apropiados.

La cuenta consolidada de la administración pública francesa clasifica los gastos en: gastos de funcionamiento y de desarrollo de servicios, transferencias e intereses. En el caso mexicano existe la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público (2001), la cual, en su artículo 39, propone que “cada entidad llevará su propia contabilidad, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto” (:8).

G) CLASIFICACIÓN FINANCIERA

En ésta se ubican los cargos definitivos o gastos, los cargos temporales y operaciones de tesorería y, por último, los cargos virtuales. La clasificación financiera permite identificar los flujos de recursos y su comportamiento en la tesorería, conocer el flujo de recursos y contar con los elementos para construir un estado de resultados.

2.3.5. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

Existe un criterio de clasificación jurídica de los ingresos públicos que toma en cuenta si en su recaudación el Estado utiliza o no el poder público. Para ello, enumera los impuestos de la manera siguiente: los impuestos y el producto de las demandas; las remuneraciones de servicios prestados, apoyos, fondos de asisten-

cia, permisos y trámites; los ingresos del campo de las participaciones financieras; los reembolsos de hipotecas y abonos, y los productos diversos.

Por su función financiera, los ingresos públicos se clasifican en ingresos públicos definitivos, ingresos provenientes de un impuesto excepcional y recursos temporales de tesorería. Por su función económica, los ingresos públicos se dividen en ingresos sobre el consumo o el gasto e ingresos ordinarios y extraordinarios.

La clasificación de los ingresos y los gastos públicos es necesaria, pues permite comprender cómo obtiene ingresos públicos el Estado y en qué emplea el gasto público. Si bien es cierto que existen diferentes definiciones del dinero público, para su clasificación es elemental identificar su relación con las diversas actividades del Estado, mismas que comprenden desde la defensa nacional hasta la administración pública y la promoción de desarrollo económico. Los fondos públicos sólo pueden fluir a la sociedad a través de la administración pública; en cada país ésta tiene estructuras diferentes, las cuales corresponden a su grado de desarrollo y condiciones socioeconómicas específicas.

2.3.6. LA INFLUENCIA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS EN LA SOCIEDAD

La tendencia del Estado moderno a atender un creciente número de compromisos sociales, y en consecuencia económicos, fue observado desde el siglo XIX por el economista Adolph Wagner. Él propuso la hipótesis, posteriormente conocida como Ley de Wagner, de que los servicios públicos (gasto público) crecen a mayor velocidad que los ingresos públicos.

La Ley de Wagner explica dos procesos propios de la época moderna, caracterizada por un crecimiento industrial de magnitudes no sospechadas, una complicada organización social y la creciente necesidad de una regulación del gobierno en las actividades de la nación. Benjamín Retchkiman (1983) se refiere a dichos procesos de la siguiente manera:

- a) Los gastos gubernamentales se incrementan más que el ingreso nacional y mucho más aprisa que el aumento de la población [...] y b) los egresos tradicionales defensa, protección y administración han llegado a cifras estratosféricas que aunadas a los costos de las nuevas actividades públicas, que aumentan día, con día han dado lugar [...] al incremento de las actividades gubernamentales con la cual los gobiernos asumen constantemente nuevas funciones. (69-70)

La Ley de Wagner establece una relación entre los gastos e ingresos públicos y enfatiza la creciente incapacidad de los Estados nacionales para generar los ingresos públicos que necesita el desarrollo del capitalismo.

La verificación de la Ley de Wagner se puede realizar mediante el examen de la evolución de los gastos en valor absoluto y en valor relativo. El crecimiento de los gastos públicos en valor absoluto es valuado en moneda corriente, podría pensarse que su aumento no origina una depreciación de la moneda; sin embargo, en pagos donde la estabilidad monetaria es relativamente grande, las cifras de los gastos presupuestales aumentan sistemáticamente.

Si se realiza una valuación del crecimiento en valor real, y en porcentaje, de los agregados económicos, entonces el incremento de las responsabilidades públicas se confirma, el gasto público aumenta en términos relativos. El crecimiento del gasto público, y la consecuente necesidad de financiarlo mediante diversos medios de recaudación, tiene causas sociales, históricas, políticas y económicas.

2.4. EL ROL DE LAS OPERACIONES CON DINERO PÚBLICO EN LA VIDA ECONÓMICA

La hacienda clásica tiene como hipótesis central el libre juego de las fuerzas económicas y deja al margen la influencia del dinero público en las relaciones económicas. Esta visión clásica señala que la intervención del Estado en la economía y la sociedad, mediante el gasto e ingresos públicos, debe observar un principio: la neutralidad en las operaciones financieras.

Dicha perspectiva es insostenible en la actualidad, pues la intervención del Estado en la economía a través de las operaciones con dinero público es un hecho cotidiano. Por ejemplo, las denominadas “estrategias financieras” son operaciones con dinero público para lograr objetivos económicos, políticos y sociales de cada uno de los Estados modernos. Incluso en la era del neoliberalismo económico se continúan utilizando formas de intervención tradicionales (subsidios, préstamos del Estado) junto a otras novedosas (reducciones fiscales, adelgazamiento del Estado, privatizaciones).

A partir de este contexto, Gaudemet y Moliner (1996) señalan que los gobiernos pueden intervenir en la economía con técnicas autoritarias y suaves (:118).¹⁹

¹⁹ “Par-delà la diversité des procédés qui peuvent être mis en œuvre pour agir sur l’économie, deux grands types de techniques peuvent être distingués: les techniques autoritaires et les techniques souples”.

Las primeras son aquéllas que utilizan las prerrogativas del poder público para influir en la actividad económica privada, por ejemplo, el control de precios y el establecimiento de impuestos. Las técnicas suaves permiten las libertades de los agentes económicos, son más indicativas que imperativas y buscan orientar las decisiones de los agentes económicos privados; son ejemplos de estas técnicas las reducciones fiscales, los subsidios y otras operaciones con dinero público que buscan orientar la voluntad de los agentes económicos de acuerdo con metas y objetivos gubernamentales. La política financiera de los Estados modernos tiende a una combinación de ambas estrategias para alcanzar sus objetivos; si bien, generalmente, las técnicas de intervención suaves tienden a oponerse a las autoritarias. Las técnicas de intervención cuentan con tres características (suavidad, complejidad y eficacia) que serán exploradas en los siguientes apartados.

2.4.1. LA SUAVIDAD DE LAS INTERVENCIONES FINANCIERAS

Con esta técnica los mercados no son limitados por la fijación de precios o la limitación del consumo, tampoco se establecen restricciones a las exportaciones o importaciones y, en general, los mecanismos establecidos por los mercados funcionan de manera eficiente; los métodos suaves de intervención financiera no necesitan aplicar la coacción y pueden emplearse en un marco político liberal. Cuando los mercados liberales son intervenidos pueden aparecer mercados negros que desestabilicen la economía.

Los procesos económicos aumentan su complejidad cuando se asocian a la política fiscal, por ejemplo, es claro que un incremento en el gasto público es un factor indispensable para atemperar los problemas derivados del ciclo económico, sin embargo esta medida puede desencadenar un proceso inflacionario o un desequilibrio en la balanza de pagos que, tarde o temprano, tendrá que ser resuelto mediante una política de ajuste o estabilización.

El ciclo económico es afectado por un sinnúmero de factores objetivos y subjetivos que comprenden desde el impacto del clima en la producción agrícola hasta la inestable confianza de los inversionistas, el desarrollo tecnológico, el desarrollo de bienes y servicios sustitutos y el cambio en las preferencias de los consumidores. Por eso, la política económica, y su vertiente fiscal, debe ser operada con extremo cuidado por los responsables de las finanzas públicas.

La complejidad de las intervenciones financieras no significa que éstas sean ineficaces, su eficacia puede lograrse mediante diferentes estrategias. Por ejem-

plo, si la política económica desea reducir las importaciones, puede tomar dos medidas, la primera, de carácter autoritario, sería el establecimiento de un arancel a las importaciones a una infinidad de bienes y servicios que incidan en la reducción de las importaciones; una segunda opción, sería limitar las importaciones mediante el estricto cumplimiento de las normas técnicas de cada uno de los bienes y servicios importados. Cabe señalar que los países observan ciertos principios con el propósito de salvaguardar la seguridad y la salud de los consumidores y ciudadanos de cada país; así, por ejemplo, los requisitos fitosanitarios para la importación de alimentos o el cuidado de las normas técnicas de determinados artículos pueden reducir las importaciones.

La corrección de los desequilibrios en la balanza de pagos requerirá de una combinación de éstas y otras medidas financieras, en este punto es relevante señalar la importancia de la estructura administrativa en diversas áreas de la política financiera; una estructura administrativa profesional y experimentada puede significar la diferencia entre el éxito o el fracaso.

Podemos percatarnos de que, hasta este punto de la investigación, la escuela francesa de finanzas públicas no ha dado respuesta a la pregunta central de este trabajo de investigación. En mi opinión, explicar las causas que conducen a los ciudadanos a pagar impuestos permitiría definir los factores que harían más eficiente la recaudación de los impuestos o contribuciones; al tiempo, volvería la investigación sobre finanzas públicas socialmente significativa.

Las finanzas públicas son, al mismo tiempo, método, técnica y acción. Los trabajos de investigación en el área son, además de un medio para describir y analizar los procesos financieros, una herramienta técnica para cuantificar y evaluar el comportamiento de los ingresos y el gasto público. Ambos elementos permiten establecer políticas de acción para conducir, de la mejor manera, los procesos socioeconómicos de la política financiera. Ésta se aplica a través de técnicas que afectan los ingresos y gastos públicos.

Por lo anterior, como señalan Gaudemet y Moliner (1996), “es conveniente distinguir entre las técnicas de acción financiera, la acción de operaciones de gastos y las operaciones de ingresos” (:122).²⁰ Esto nos conduce a evaluar las estrategias financieras por las operaciones del gasto e ingresos públicos involucradas.

20 “Il convient de distinguer, parmi les techniques d’action financière, l’action de opérations de dépenses et celle des opérations de recettes”.

2.4.2. LA INTERVENCIÓN POR MEDIO DE LAS OPERACIONES DE GASTO PÚBLICO

Históricamente el gasto público es uno de los principales factores que inciden sobre las estructuras económicas; basta con recordar la injerencia del gasto público en la infraestructura para comprender que, sin la acción gubernamental, diversos bienes públicos, indispensables para el desarrollo de la inversión privada y la vida social, no existirían. Como ejemplos, cabe mencionar las carreteras, telecomunicaciones, puertos, aeropuertos, educación, salud pública, etc. Es evidente que sin el gasto público en infraestructura no existirían condiciones adecuadas para el desarrollo de la inversión privada. Además, el gasto público tiene un efecto doble, pues al mismo tiempo que mantiene a la fuerza de trabajo en condiciones de laborar productivamente, genera condiciones sociales de estabilidad necesarias para el desarrollo de la inversión privada y la vida colectiva.

Desde los años treinta del siglo xx las fuerzas del mercado no son suficientes para garantizar el crecimiento y la salida de la crisis económica. Las crisis económicas han promovido la activa participación financiera de los Estados modernos, gracias a esto los empleos y los procesos de generación de riqueza se han recuperado en pocos años.

El Estado, dadas sus dimensiones, puede tener gran influencia en el mercado. Al tener acceso a grandes operaciones de préstamo, tiene capacidad de absorber el poder de compra de grandes volúmenes del mercado, ejerciendo un efecto deflacionario; es frecuente que el Estado enfrente la decisión de incrementar los impuestos o el endeudamiento, y, muchas veces, se opta por la última opción, pues es más fácil trasladar el pago del préstamo a generaciones futuras.

La intervención del Estado en la economía no sólo es deseable sino necesaria. Históricamente se ha comprobado la importancia de su intervención como un factor anticíclico, John Maynard Keynes demostró, con su teoría de la demanda efectiva, que el gasto público puede actuar como un contrapeso que atempera los efectos derivados del ciclo económico. Gaudemet y Moliner (1996) sostienen que “la idea de utilizar las operaciones financieras para influir sobre la coyuntura económica es más reciente que la intervención estructural” (:123).²¹ La acción del gasto público se revela como un instrumento eficaz contra la crisis, hay tres tipos de gasto público que estabilizan la economía: las remuneraciones públicas y

²¹ “L’idée d’utiliser les opérations financières pour agir sur la conjoncture économique est plus récente que celle de l’intervention structurelle”.

las prestaciones sociales, los gastos que genera la creación de empleo público y la compra de armamento.

La política de ingresos a menudo ha modificado las estructuras económicas de un país; de hecho, hace tiempo se planteó utilizar la política impositiva para mejorar las actividades agrícolas y aliviar la pobreza. Los impuestos también se han utilizado para manejar el comportamiento de la demanda agregada, ajustar el ritmo de crecimiento de los precios y estabilizar los grandes agregados macroeconómicos.

Las medidas fiscales también han definido la política social. Así, ha habido impuestos especiales y contribuciones complementarias para sufragar los seguros de desempleo o amortiguar los impactos de la sequía en las actividades primarias; incluso, se han establecido treguas fiscales que van desde la posposición del pago de impuestos hasta su cancelación frente a contingencias ambientales o sociales.

2.4.3. LA OPERACIÓN DEL DINERO PÚBLICO EN LA VIDA POLÍTICA

La relación entre las finanzas públicas y la vida política es significativa. Ésta se expresa con claridad en las deducciones que se imponen a los ingresos de los ciudadanos a través de un elaborado proceso jurídico-político. Este proceso permite la recaudación de los ingresos públicos que financiarán el gasto público; el volumen de ingresos públicos representa, en el mundo contemporáneo, una importante deducción del ingreso nacional e impacta en sus montos y distribución.

La fijación del monto de los ingresos públicos para financiar el gasto público está determinada por consideraciones de carácter político (en menor proporción por criterios técnicos); desde el ámbito de la política se determina quién pagará los costos económicos reales del gasto público y quiénes serán sus principales destinatarios. En la opinión de Gaudemet y Moliner, (1996) las fuerzas políticas han influido históricamente sobre la conducción de las operaciones financieras (:137).²²

Las operaciones financieras experimentan la influencia de las condiciones políticas que las rodean, pero, a su vez, las operaciones financieras afectan el

22 “L’ influence des données politiques sur la conduite des opérations financières a souvent été soulignée. Le rapport des forces politiques dans un pays a conditionné dans une large mesure la conduite des opérations financières au XIX siècle”.

medio político, es decir, ambas se determinan; la historia da cuenta de esta relación que oscila entre la tersura y el conflicto. Para evaluar esta doble determinación, Gaudemet propone analizar la influencia de los fondos públicos sobre la política interior y exterior.

A) LA INFLUENCIA DE LOS FONDOS PÚBLICOS EN LA POLÍTICA INTERIOR

Las finanzas públicas influyen sobre la vida política tanto al afectar las estructuras e instituciones políticas como los eventos políticos colectivos. Esta influencia puede apreciarse mejor si tomamos en cuenta la ley de Gaudemet, de acuerdo con ésta “todo órgano político que ejerce competencias financieras genera por este hecho un poder político superior a aquél que deriva normalmente de la reglas jurídicas” (Gaudemet & Moliner, 1996: 139).²³ Dicha ley se expresa en dos hechos concretos: el poder político que posee el encargado de las finanzas públicas y el desarrollo de las competencias del poder legislativo en materia fiscal.

Sin duda, la preeminencia del encargado de finanzas públicas, ministro o secretario de estado, es superior a la de sus pares en el gabinete. La posibilidad de fijar recursos a determinados programas públicos en lugar de otros, otorga al encargado de finanzas públicas la capacidad de definir el rumbo de una rama o actividad económica. La historia de los secretarios de hacienda y crédito público en México da cuenta de su influencia en la política interior.

Para Gaudemet y Moliner el poder político del parlamento está íntimamente ligado a su injerencia en las decisiones financieras. Esta correlación entre poder político y competencia financiera puede formularse en dos proposiciones:

1ª. La competencia financiera del parlamento le permitió establecer su supremacía política.

2ª. El declive de las competencias financieras del parlamento corresponde al quebrantamiento de su autoridad política.

Respecto a este apartado, se puede afirmar que el parlamento es hijo de los impuestos, durante la restauración francesa se estableció el derecho presupuestal y, también, el control del parlamento sobre el ejecutivo. Cabe agregar que la disminución de las atribuciones financieras del parlamento es causa o manifestación de su decadencia política.

23 “Tout organe politique qui exerce des compétences financières tire de ce fait un pouvoir politique supérieur à celui que découlerait normalement des règles juridiques”.

*B) LA INFLUENCIA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS
EN LOS EVENTOS POLÍTICOS*

Las finanzas públicas influyen también sobre los eventos políticos colectivos, por ejemplo los levantamientos. Es el caso de la Revolución Francesa, movimiento en el cual las causas financieras jugaron un papel determinante.

*C) LA INFLUENCIA DE LOS FONDOS PÚBLICOS
SOBRE LA POLÍTICA EXTERIOR*

Las decisiones sobre el dinero público impactan las relaciones de los países con el resto del mundo. Sabemos que la política exterior de las naciones está determinada por los centros que toman las decisiones financieras, existe una innegable diplomacia del dólar y su contraparte europeo. Los recursos públicos de dichos centros están destinados, en su mayoría, al equipamiento de sus ejércitos; cuando éstos actúan hay conflictos bélicos que afectan el ámbito internacional y determinan las decisiones de naciones soberanas.

**2.4.4. LAS OPERACIONES ADMINISTRATIVAS
CON DINERO PÚBLICO**

Las finanzas públicas están ligadas a la vida económica y política, pero los gastos públicos se circunscriben al Estado y las administraciones públicas. Éstas tienen personalidad jurídica, recursos y gastos propios, los cuales también forman parte del gasto público. Hay, sin embargo, una diferencia entre las finanzas de las administraciones públicas y las del Estado; ésta reside en el hecho de que el Estado es soberano, mientras que las administraciones públicas son siempre, en cierta medida, subordinadas. Así, las finanzas administrativas no son plenamente autónomas, están sometidas al control que el poder central ejerce sobre las administraciones –centralizadas y descentralizadas–; el control de las finanzas locales es necesario para mantener la política financiera de las administraciones públicas en armonía con la política económica general del Estado.

Las administraciones públicas locales tienen tres categorías de gastos, los obligatorios (gastos necesarios, adquisición de deudas exigibles y gastos por ley); los prohibidos, aquéllos que las administraciones públicas no pueden en ningún caso emplear (por ejemplo, las subvenciones); y, finalmente, los gastos facultati-

vos. Estos últimos son los únicos en los que las administraciones locales tienen alguna libertad de acción, la única reserva es que ellas tengan los recursos suficientes para cubrirlos y que no soliciten ayuda al Estado. Sin embargo, el auxilio del Estado a las administraciones locales es bastante frecuente y determina, en gran medida, sus finanzas. Dicho respaldo puede tomar diversas formas:

a) El Estado puede participar, de manera general, en los gastos de interés general efectuados por las administraciones locales.

b) Las administraciones locales pueden beneficiarse de subvenciones específicas que atenúen la carga de sus gastos.

c) El Estado puede establecer fondos de precaución, en ellos se manifiesta la solidaridad entre las finanzas de las diversas administraciones locales, pues están alimentados por contribuciones de diversas administraciones.

Existen dos tipos de dotación de precaución, el primero son los “impuestos ahorros”, éstos son repartidos proporcionalmente a los impuestos percibidos por cada departamento –a título de dos tasas hipotecarias y de la tasa de habitación–. El segundo tipo es la dotación “potencia fiscal”, ésta es repartida en función de la diferencia entre el potencial fiscal medio por habitante de todos los departamentos y el potencial fiscal por habitante de cada departamento beneficiado.

Las administraciones públicas parecen oponerse, tradicionalmente, a su papel subordinado a las finanzas del Estado.

2.4.5. LA INFLUENCIA DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS SOBRE LAS INSTITUCIONES ADMINISTRATIVAS

Para organizar los servicios públicos en el ámbito local, el Estado tiene que elegir entre dos fórmulas administrativas: la descentralización y la centralización administrativa. Éstas se expresan concretamente en el poder político del encargado de las finanzas públicas y en el desarrollo de las competencias del poder legislativo en materia fiscal.

En el caso francés, la centralización de la actividad administrativa permite que el responsable de los recursos públicos nombre colaboradores, conceda créditos y establezca reglamentos. En la descentralización, en cambio, se otorga la gestión de los servicios públicos a representantes locales, tales como los gobiernos y consejos municipales; aunque la autonomía de las autoridades locales no es jamás total, pues éstas quedan sometidas, en mayor o menor medida, al control central.

La descentralización de las administraciones locales se da en diversos grados relacionados directamente con su situación financiera. La descentralización es real si la colectividad local es verdaderamente dueña de sus finanzas; por el contrario, la descentralización es solamente aparente cuando la colectividad no tiene libertad financiera real. Según la situación financiera, la autonomía de las administraciones locales puede alcanzar plazos largos. La autonomía de las finanzas locales es la verdadera medida de la descentralización, además, su volumen permite establecer en qué medida el equilibrio entre el poder central y los poderes locales está asegurado.

Para el caso de México, la centralización y descentralización es posterior a la división de poderes y niveles de gobierno. México, como República Federal, se integra por los gobiernos federal, estatal y municipal; en cada uno de ellos existen esfuerzos de centralización y descentralización administrativa, siempre asociados a la necesidad de acercar los servicios públicos a la población.

La propia CPEUM reconoce los diferentes niveles de gobierno, sus competencias administrativas y la posibilidad de tener facultades comunes. Tal es el caso de facultad de la federación y cada una de las entidades estatales para fiscalizar impuestos federales, ambas entidades actúan en común para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los ciudadanos.

La descentralización del presupuesto tiene dos fases. En primer lugar, la preparación y presentación por parte del poder ejecutivo; en segundo, la discusión, deliberación y voto en la asamblea. Las autoridades descentralizadas deben tomar en cuenta que, en materia de ingresos fiscales, las competencias o potestades tributarias se distribuyen entre los diferentes niveles de gobierno atendiendo al mayor o menor grado de centralización y/o descentralización. De ahí que haya diferentes tipos de impuestos (federales, estatales y municipales), es claro que la capacidad recaudatoria de la federación es superior a la de los estados y municipios. La capacidad recaudatoria de cada uno de los niveles de gobierno proporciona una evidencia clara del grado de centralización y/o descentralización de las instituciones administrativas. Sin embargo, cabe aclarar que este panorama de centralización–descentralización no es tan simple, pues existen mecanismos de colaboración entre las diferentes autoridades fiscales.

Existen diversos ramos de responsabilidad de gasto público: salud, educación, desarrollo social, infraestructura carretera, obra pública, etc.; el marco jurídico que regula al gasto público establece la obligatoriedad en su ejercicio, para todos los casos. El gasto público se distribuye de acuerdo con las funciones específicas de los niveles de gobierno; por citar un ejemplo, el gasto del ejército y marina, así

como de diversas fuerzas de seguridad, son competencia y función del gobierno federal. Existen policías estatales y municipales, sin embargo, ninguna entidad federativa o municipio tiene competencia jurídica ni capacidad económica para sostener un ejército.

El control local de presupuesto se aplica, en ocasiones, a los gastos obligatorios; en estos casos, la cámara regional de cuentas constata que un gasto con este carácter no esté inscrito en el presupuesto o lo haya sido por una suma insuficiente. El desequilibrio entre la previsión y la ejecución del presupuesto puede implicar, también, un procedimiento de control.

La autonomía de las autoridades descentralizadas depende, en cierta medida, de la comprensión de sus competencias financieras. A su vez, la comprensión y ejercicio de las potestades fiscales y financieras del Estado dependen también de la preparación de los encargados de las actividades financieras, además de su capacidad y calidad de gestión gubernamental.

2.4.6. LA INFLUENCIA DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS SOBRE LA POLÍTICA ADMINISTRATIVA

Las finanzas públicas orientan la política de las colectividades locales. Recientemente el estudio de las colectividades locales ha adquirido auge, gracias a ello es posible señalar que éstas pueden hacerse de recursos importantes en base a sus competencias, una política financiera audaz, la presión fiscal, emisión y de reembolso de préstamos, o a una política limitada de reducción de impuestos.

La política administrativa de las colectividades descentralizadas está condicionada por los recursos propios, los recursos recibidos, a título definitivo, de otras colectividades y los recursos temporales, que son préstamos otorgados por otras colectividades. Los recursos propios son de naturaleza variada, producto de la explotación y dominio, pueden ser ingresos fiscales; su importancia es muy desigual y depende de las colectividades que benefician. La transferencia de recursos refuerza los recursos propios y, a menudo, es realizada del presupuesto de Estado. Los recursos temporales, que se procuran las administraciones públicas descentralizadas a través de préstamos, son necesariamente utilizados con fines de inversión.

Las administraciones descentralizadas también contemplan en sus finanzas los gastos. Éstos pueden ser de funcionamiento: gastos corrientes de operación de las administraciones y gastos que, según los criterios de clasificación económica,

son calificados como transferencias (participaciones y subvenciones, deudas financieras). También pueden ser gastos de inversión. Es común distinguir entre inversiones directas –aquéllas que contribuyen al enriquecimiento del patrimonio físico de la colectividad: adquisiciones inmobiliarias, mobiliario, infraestructura– e inversiones indirectas, éstas agrupan diversos movimientos financieros en relación con la inversión, reembolso de capital de la deuda, dirección de subvenciones, etc.

2.4.7. INFLUENCIA DE LA VIDA PÚBLICA SOBRE LAS OPERACIONES FINANCIERAS

Como hemos visto, las finanzas públicas influyen en la sociedad, los aspectos económicos, políticos y administrativos de la vida pública, pero estos aspectos, a su vez, también influyen en las finanzas públicas.

A) INFLUENCIA DE LA ECONOMÍA SOBRE LAS FINANZAS PÚBLICAS

Los ingresos públicos están determinados por los cambios en la estructura productiva de la sociedad, es decir, por la economía. Una actividad económica puede ser la fuente de importantes ingresos para el Estado –para el caso mexicano lo es el petróleo–; de ahí que, al declinar ésta por cualquier causa –agotamiento de la fuente natural de riqueza, cambio tecnológico, surgimiento de bienes sustitutos o cambio en las preferencias de los consumidores– los ingresos públicos se vean afectados.

Los cambios económicos también pueden estar determinados por los altibajos del mercado, el Estado no siempre se beneficia del alza en las cotizaciones. En ocasiones, si tiene una situación de dominio en el mercado, prefiere vender por debajo de las cotizaciones para restaurar las condiciones de equilibrio de otros precios que se consideran importantes –por ejemplo, los de los bienes de consumo generalizado, alimentos y energéticos–. De esta manera, la economía determina las finanzas públicas tanto en lo que se refiere a ingresos como a gasto público.

Las estructuras económicas orientan en gran medida la elección de los sistemas fiscales. En los países industrializados los ingresos por el impuesto sobre la renta o el impuesto al valor agregado, aplicados a personas físicas y morales, pueden tener un lugar preponderante en la recaudación pública; sin embargo, en países donde las estructuras productivas y distributivas son dispares los impues-

tos sobre la renta y al valor agregado tienen distorsiones –determinadas por las características de la estructura productiva y distributiva–. Es claro que en un país desarrollado, donde la distribución del ingreso es más equilibrada, contará con un sistema tributario estable, pues la carga tributaria se distribuye equitativamente entre los miembros de una sociedad.

La economía capitalista está determinada por innumerables cambios coyunturales que afectan el comportamiento del ingreso y el gasto público; dichos cambios modifican las expectativas de los agentes económicos y motivan ajustes de diversas dimensiones en las finanzas públicas. El grado de sensibilidad de los impuestos a las fluctuaciones económicas se puede medir con la noción de “elasticidad económica del impuesto”.

La elasticidad económica del impuesto, o sensibilidad del mismo, varía según las características de los productos tasados; así, el impuesto sobre el consumo de los productos de lujo es más sensible a la coyuntura económica que el impuesto sobre consumo de productos de primera necesidad, el impuesto sobre los gastos de inversión también es muy sensible a la coyuntura económica, pues éstos se incrementan o disminuyen de acuerdo con los altibajos de la coyuntura. La elasticidad económica del impuesto depende, asimismo, de los métodos de valuación de la materia de impuestos, la valuación directa de la materia de impuestos vuelve más sensible al impuesto en la coyuntura.

En cierto sentido, el gasto público es menos sensible a la situación económica que los ingresos, éste depende más de la voluntad política de los gobernantes y la inflexibilidad de las necesidades públicas de la población. Si existiera una caída de la fuente de ingresos públicos por el agotamiento de recursos naturales, ello no traería consigo una reducción de las necesidades de la población, ésta, en tanto no se vea mermada, continuará demandando servicios públicos. Lo anterior puede legitimar grandes sacrificios para mantener un alto nivel de gasto público.

En otro sentido, la influencia de la coyuntura económica sobre los gastos públicos es clara; por ejemplo, los periodos de depresión conducen al aumento de gastos de trabajos públicos para provocar un reajuste de la economía, en esta línea podemos leer también gastos de acción social como la asistencia al desempleo o la creación de empleos por parte del Estado.

B) INFLUENCIA DE LA POLÍTICA SOBRE LAS FINANZAS PÚBLICAS

La acción de las fuerzas y los hechos políticos sobre las finanzas se manifiesta, en primer lugar, en cómo las fuerzas políticas y sus estructuras determinan, en gran

medida, la política financiera; en segundo lugar, en cómo los acontecimientos políticos, especialmente cuando toman la forma de una crisis, influyen sobre las finanzas públicas y los mecanismos financieros.

La influencia de las estructuras políticas sobre las finanzas públicas se muestra claramente en la constante relación de la política financiera y la clase dominante, el grupo social que tiene el poder político lleva a cabo acciones financieras en aras de su propio interés. La política financiera, la masa y la repartición de los gastos e ingresos están condicionados, en gran medida, por el estado de las fuerzas políticas dominantes; de esta manera, es posible distinguir una política financiera de la monarquía en el siglo XVIII, una política financiera de la burguesía liberal en el siglo XIX y una política financiera del siglo XX.

Los hechos políticos influyen sobre las finanzas públicas, y las posibilidades de ingresos, porque las extracciones operadas sobre la renta nacional dependen del clima político y de la coyuntura económica. Los hechos políticos pueden implicar también cambios en el monto y el objeto de los gastos públicos.

Los acontecimientos militares y las guerras tienen repercusiones financieras; en tales situaciones, a menudo, los ingresos fiscales son insuficientes, entonces las naciones recurren al crédito público y ponen el sentimiento patriótico al servicio de las finanzas públicas. La carga de los préstamos, gastos de reconstrucción, medios de reconversión de la economía y otros cargos excepcionales son secuelas de las guerras e inciden sobre las finanzas públicas.

Sin duda, el gasto público asociado al mantenimiento del ejército y las operaciones militares, es un factor significativo para dinamizar la economía, pues el gasto militar genera un efecto positivo sobre el conjunto de la economía. Los gastos de defensa permiten reorientar la economía a la producción de equipo e insumos militares, esto, a su vez, genera empleos y riqueza social, dinamiza la investigación científica y el desarrollo de bienes y servicios que posteriormente tendrán una expansión en el mercado civil. Por ello, el gasto público aplicado a la guerra no está orientado tanto a la destrucción del enemigo como a mantener un comportamiento económico estable. No está por demás recordar que economías como la norteamericana, rusa y europea conceden gran importancia al gasto militar.

Los problemas sociales obligan a buscar modos de financiamiento excepcionales como préstamos forzosos, emisión de asignaciones, devaluación de la moneda, venta de bienes nacionales. Las restauraciones políticas se acompañan de un reestablecimiento financiero.

*C) INFLUENCIA DE LOS ASPECTOS JURÍDICOS Y
ADMINISTRATIVOS SOBRE LAS FINANZAS PÚBLICAS*

Gaudemet y Moliner, representantes de la escuela francesa de finanzas públicas, presentan una amplia exposición sobre las operaciones presupuestales, en ella es notable el amplio esfuerzo de la administración pública para tales propósitos. Sus tareas comprenden desde la planeación, programación, presupuestación y aplicación del gasto público hasta los respectivos procesos de control presupuestal.

Además, el ingreso y gasto públicos no solamente requieren atención a aspectos económicos y sociales sino también la observación de una serie de disposiciones jurídicas que determinan la actuación de funcionarios y responsables de los procesos de recaudación, presupuestación y ejercicio del gasto público. Por lo anterior, las finanzas públicas deben estar firmemente soportadas por un régimen jurídico eficiente, que prevea y considere diversos aspectos del ingreso, del gasto público y otras operaciones presupuestales.

La escuela francesa de finanzas públicas propone que las operaciones presupuestales del Estado moderno son una parte sustantiva de la acción gubernamental. En ese sentido, el presupuesto de egresos e ingresos en los Estados modernos es el resultado de un ejercicio anual en el que participan todas y cada una de las áreas que integran la administración pública y poderes políticos. El gasto público representa un esfuerzo de planeación pública que se traduce en la integración de proyectos legislativos para elaborar las leyes de egresos e ingresos anuales; en el proceso de programación y presupuestación del gasto público se pueden distinguir las siguientes etapas:

1. La previsión del gasto público.
2. La autorización del gasto público.
3. La llegada de la autorización del gasto.
4. La realización del gasto.
5. El control de la ejecución del gasto público.

Este proceso se complementa con las operaciones de tesoro y la deuda gubernamental.

El gasto público requiere una planeación que tome en cuenta las necesidades colectivas. En un plano ideal, la planeación y programación de los ingresos y gasto públicos deben orientar sus esfuerzos a la atención de las necesidades colectivas; sin embargo, conforme se incorporan en ella diversas variables económicas, administrativas y políticas, estas necesidades se pierden de vista. El destino de los

recursos públicos se disemina entre grupos de poder que arrebatan al Estado los recursos que, originalmente, corresponden a los ciudadanos.

El proceso de autorización del presupuesto no es unilateral, pues requiere del concurso de los poderes de la Unión. En un régimen democrático, la autorización tanto de los ingresos como de los gastos públicos corresponde a las instancias que, para tal efecto, se establecen constitucionalmente; éstas son la Cámara de Diputados o la Asamblea Nacional, a ellas corresponde, originalmente, la definición y autorización de los documentos de finanzas públicas fundamentales. Esta descripción ideal contrasta con la práctica contemporánea, pues es el poder ejecutivo el que dispone en materia de ingreso y gasto público, evidentemente tiene la ventaja de conocer la operación de los programas de gobierno, los cuales planean el gasto público.

Dicha condición provoca que el poder ejecutivo, prácticamente, defina el presupuesto a su conveniencia, lo cual implica una visión unilateral del proceso. El presupuesto se puede transformar en la expresión material de la visión que la burocracia y la tecnocracia tienen sobre los diversos asuntos del país, pero tal visión no necesariamente corresponde con las necesidades reales de la población.

Los mecanismos de control y evaluación son parte sustantiva de la regulación del gasto público, pero los órganos de control funcionan realmente en regímenes políticos democráticos donde su actuación es independiente de quienes disponen del presupuesto público. El control en la ejecución del presupuesto es realizado por un cuerpo profesional de funcionarios y, para el caso de Francia, es una de las áreas de mayor prestigio en que pueden desempeñarse los contadores y administradores públicos. Esta situación contrasta con la realidad de nuestro país, aquí el control de gasto público se realiza por un cuerpo de funcionarios, la mayoría de los cuales son removidos con regularidad, esto origina una baja calidad en los actos de supervisión y fiscalización.

Es común en nuestro país que cuando los auditores tienen resultados negativos de un ejercicio presupuestal, los funcionarios responsables de los desvíos se encuentren fuera del alcance de la ley. La normatividad que regula las responsabilidades de los servidores públicos provoca que, cualquier acción restauradora del desfalco o desvío de recursos públicos, pierda fuerza. En México hace falta un cuerpo profesional de fiscalización que evalúe los diferentes documentos de rendición de cuentas públicas.

Las finanzas públicas son expresión de las relaciones de poder. No sólo en el plano internacional, también en el plano interno, el manejo de las finanzas públicas muestra qué concepción tienen los gobernantes sobre el Estado y la administración pública. Las relaciones de poder expresan lo que Max Weber denominó

la asignación autoritaria de valores: la estructura política distribuye de manera discrecional y diferenciada los recursos públicos, de tal modo que, desde la recaudación de impuestos hasta la asignación del gasto público, es posible identificar quiénes son los que socialmente asumen el costo de los recursos públicos y quiénes son los beneficiarios de éstos.

Las finanzas públicas, bien orientadas, promueven el desarrollo social y el equilibrio en la distribución de la riqueza. Durante los últimos diez años, México ha crecido a una tasa promedio del 2%, la cual resulta evidentemente insuficiente para generar los empleos que una población joven demanda. No es extraño escuchar entre los jóvenes afirmar que en México no existe futuro, por lo cual fijan su atención fuera de sus fronteras, con la esperanza de alcanzar un nivel de vida digno para ellos y sus familias. La modificación de una comunidad, región o estado depende de la actitud que asuman las autoridades en el plano político y práctico. El correcto empleo de las finanzas públicas es la aspiración de una sociedad que se plantea determinados objetivos.

En este sentido, la escuela francesa de las finanzas públicas es absolutamente transparente al establecer que la única forma de promover cambios ordenados en la sociedad es a través de la acción práctica, expresada en el ejercicio del ingreso y gasto público.

2.5. EL ÁMBITO DE LA SOCIOLOGÍA FISCAL

Este apartado pretende conformar una línea de investigación que, a partir del proceso social subyacente a la recaudación y aplicación de impuestos, analice las relaciones sociales que surgen en el contexto de las finanzas públicas. Lo anterior es una condición para explicar por qué las personas pagan sus impuestos.

Las finanzas públicas y sus componentes fundamentales –ingreso y gasto públicos– han sido, hasta ahora, poco estudiados por los científicos sociales. Los enfoques hegemónicos se centran en el análisis jurídico y económico. El tema de los impuestos, en particular, es materia de análisis de contadores públicos, economistas, administradores y abogados, entre otros; en consecuencia, los impuestos han sido objeto de incontables estudios, análisis e investigaciones desde la perspectiva de quienes participan en las actividades relacionadas con la recaudación de los ingresos públicos.

En términos generales, los contadores centran su atención en el cálculo estricto de los impuestos, atendiendo a diversas disposiciones fiscales; los aboga-

dos se concentran en diferentes aspectos formales que dan legalidad a los actos del Estado y en la defensa jurídica de los contribuyentes; los economistas estudian los efectos de los impuestos en variables económicas como los precios, tipo de cambio, inversión, ahorro, etc.; los administradores se concentran en la organización de las instituciones encargadas de la recaudación.

La perspectiva social de los impuestos y los ingresos públicos no existe en México –hasta ahora–, entre otras causas, debido a que el tema de los impuestos no es central para la teoría social. Problemáticas sociales como la pobreza, las clases sociales, la migración, el Estado, el poder político, los cambios en la familia y otros, han sido más significativos para los científicos sociales –sociólogos, etnólogos y antropólogos– quienes incluso observan con cierto desdén la investigación en torno a temas fiscales.

Una perspectiva sociológica permitiría analizar el tema de los impuestos desde un enfoque multidisciplinario, pues incorporaría factores de carácter social y cultural en la evaluación del comportamiento de la sociedad frente al pago de los impuestos. Cabe destacar las prácticas fiscales de los contribuyentes (respuesta social de pago o no pago de sus contribuciones) sostienen la política fiscal, en lo particular, y la política económica, en lo general.

Evaluar la respuesta social frente a los impuestos permitiría determinar la eficiencia recaudatoria y las representaciones sociales asociadas al tema fiscal. En México son prácticamente nulas las investigaciones centradas en las complejas relaciones ciudadano-contribuyente/Estado y ciudadano-contribuyente/ciudadano-contribuyente, aunque sí hay una evaluación acerca de las relaciones fiscales al interior de la estructura del Estado y los diferentes niveles de gobierno. Principalmente a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

La carencia de investigaciones sobre la relación entre el Estado y los contribuyentes limita la perspectiva de quienes planifican la política fiscal, pues éstos disponen de menos elementos para el diseño de la estructura tributaria y la recaudación de impuestos. También es importante el estudio del ciudadano-contribuyente, pues su aporte y participación posibilita el poder económico y político de los Estados modernos. Un Estado moderno sin contribuyentes no es nada, sin ellos estaría privado de los recursos para financiar su estructura administrativa y política. Pero, hasta ahora, el contribuyente es considerado como pagador anónimo, distante y, generalmente, pasivo. En este sentido, el desarrollo de la sociología fiscal y de las finanzas públicas es necesaria para desentrañar las relaciones sociales que se construyen en el proceso de recaudación de los ingresos públicos; ésta atenderá la perspectiva sociocultural y el estudio de los contribuyente y

otros sujetos sociales, como la burocracia tributaria, involucrados en el proceso de recaudación de impuestos.

El contribuyente ha sido poco analizado, en términos empíricos y analíticos, como individuo, agente colectivo, fuerza ciudadana y factor importante en la dinámica fiscal. La importancia de los estudios sobre sociología fiscal y de las finanzas públicas radica en la necesidad de interpretar sociológicamente la respuesta social ante el establecimiento de los diversos gravámenes fiscales. Esta percepción es importante, pues de ella depende el grado de legitimidad del impuesto y, por ende, la recaudación y capacidad de las instituciones para obtener recursos que sufraguen el gasto público.

El uso de términos como “los impuestos” promueve poco una actitud de pago en los ciudadanos; este concepto sugiere que el contribuyente es una fuente de recursos y no un elemento de legitimidad para las autoridades fiscales. La respuesta social negativa ante el término y la concepción que lo rodea, puede verse en el no pago de las contribuciones fiscales, la evasión, la elusión e, incluso, en el contrabando. Al respecto Luis Aboites y Luis Jáuregui (2005) señalan:

Desde ahora hay que decir que ésta última dimensión de problemas [...] son materia de la sociología fiscal [...] La evasión, el fraude, la resistencia y oposición a la vigencia y pago de determinados gravámenes, las nociones de impuesto justo, el perfil de un personaje que en México se ha estudiado poco como lo es el cobrador de impuestos, las relaciones cara a cara entre el aparato institucional y los contribuyentes, la cultura del no pago, son otros temas que esperan atención de los estudiosos. (:11)

Los procesos fiscales, vistos desde una perspectiva sociológica, están íntimamente relacionados con la ciudadanía fiscal, una vez que las estructuras jurídicas y económicas son puestas al servicio de las ideas sociopolíticas hegemónicas de un periodo histórico o político. En este sentido, Diogo Soares (2002) señala que “para la Sociología Fiscal, la política fiscal consiste en la utilización de diversos instrumentos, entre ellos los impuestos, para alcanzar los objetivos económicos y sociales que el Estado desea promover. De ahí que la realidad fiscal se asemeje a un espejo, en que están reflejadas la estructura social y el poder de una comunidad políticamente organizada” (:3).

La sociología fiscal procura explicar la conducta fiscal de los poderes políticos y de los ciudadanos. La cultura fiscal es el conjunto de ideas, valores y actitudes que inspiran y orientan la conducta de todos los actores sociales que intervienen

en la recaudación fiscal de un país. Soares sostiene que el objeto del estudio de lo fiscal puede ser sociológico y psicológico; en ambos casos está directamente relacionado con un conjunto de ideas, sentimientos y percepciones de los ciudadanos, en su calidad de contribuyentes. Como ya hemos señalado, dichos factores afectan el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.6. LA SOCIOLOGÍA FISCAL

Para los sociólogos mexicanos es extraño pensar en los impuestos como objeto de una investigación sociológica; éstos se consideran competencia de los contadores, administradores, economistas, abogados y de quienes de una manera u otra están vinculados a los impuestos en su ejercicio profesional. Como hemos visto, lo anterior tiene como resultado una visión hegemónica sobre el tema, misma que privilegia ciertas perspectivas desde las cuales sería imposible responder la pregunta que guía esta investigación.

Sin duda, los impuestos implican un entorno social que debe ser analizado por los profesionales de la sociología. Ellos enriquecerían las perspectivas de los contadores, abogados, administradores y economistas, pues todos necesitan conocer el comportamiento de la sociedad frente a los impuestos o contribuciones.

Dicho comportamiento se expresa en actos que van desde la evasión de impuestos, mediante las posibilidades que permite la misma ley fiscal (elusión), hasta la abierta actitud de rebeldía y la decisión de no pagar las contribuciones como respuesta a una diversidad de conflictos sociales. No está por demás recordar que diversas revoluciones sociales surgieron como respuesta a la pretensión de la autoridad fiscal de recaudar mayores ingresos públicos.

La importancia del estudio de los asuntos fiscales tiene origen en los vínculos que mantiene con las actividades políticas y económicas, en sus efectos sobre las condiciones de vida de la población y las formas de organización política, incluso su importancia se mide en relación con la relevancia de las prácticas, representaciones y percepciones culturales de los distintos grupos y sujetos sociales. Estas últimas son materia de la sociología fiscal.

Como se ha señalado, pocos son los trabajos que tratan problemas del proceso social de recaudación tributaria, tales como la evasión, el contrabando, el fraude fiscal, la resistencia y oposición a la vigencia y pago de determinados gravámenes, entre otros. En este sentido, la sociología fiscal tiene como objetivo principal explicar los procesos sociales que subyacen a dichos comportamientos. La socio-

logía fiscal procura explicar la conducta fiscal de los poderes políticos y de los ciudadanos. Soares (2002) sostiene que el objeto del estudio de lo fiscal, desde los puntos de vista sociológico y psicológico, “está directamente relacionado con un conjunto de ideas, sentimientos y percepciones de los ciudadanos, en su calidad de contribuyentes, pues, propiamente su obligación de cumplimiento fiscal, son estos elementos que determinan sus actitudes” (:3).

2.6.1. EL OBJETO DE ESTUDIO DE LA SOCIOLOGÍA FISCAL

Si bien es cierto que existe un amplio debate entre los filósofos de la ciencia alrededor de la relación entre el investigador y el objeto de investigación, podemos aceptar, para los propósitos de esta investigación, la siguiente delimitación. En las ciencias naturales los objetos de investigación son externos al investigador; un biólogo observa la naturaleza desde el exterior. Una planta, un ser vivo de cualquier especie o un fenómeno natural siempre se presentan como algo externo. En contraste, en las ciencias sociales los objetos de investigación son producto de una delimitación temática y temporal que construye el investigador en su mente, es decir, son el resultado de una abstracción en que el investigador social decide el modo de análisis de un aspecto particular de la realidad.

Como toda ciencia social, la sociología fiscal requiere delimitar un objeto de investigación, a partir de él establecerá los temas que le competen y las líneas de investigación que pueden ser desarrolladas. Al respecto, el francés Marc Leroy (2002) propone que el objeto de investigación de la sociología fiscal o sociología de los impuestos se centra en investigar “la relación entre la fiscalidad, el Estado (y las otras colectividades públicas), y la sociedad” (:5).²⁴ Para este autor la sociología fiscal se centra en la manera en que los impuestos influyen en los procesos de constitución y transformación del Estado y las instituciones públicas, así como en el cuestionamiento crítico sobre la legitimidad del Estado fiscal y de sus políticas con el ciudadano contribuyente.

Marc Leroy (2002) también afirma que “por su objeto (de investigación) la sociología fiscal es esencial para el investigador, el ciudadano y todo aquél que tome decisiones, como lo muestran los diferentes casos de políticas tributarias y la exoneración de categorías socioeconómicas, la historia de las revueltas fiscales,

²⁴ “La sociologie de l’impôt élucide les rapports entre la fiscalité, l’Etat (et les autres collectivités publiques) et la société en Sociologie de l’impôt”.

las variadas formas de evitar los impuestos (del error al fraude fiscal), el funcionamiento de las burocracias fiscales, las controversias alrededor de la base de los impuestos” (:5).²⁵ No está por demás señalar que este autor reconoce que la sociología fiscal no se ha desarrollado al nivel que merece, lo cual explica los enfoques hegemónicos del derecho y la economía. Esta hegemonía opera en detrimento del conocimiento y comprensión de los impuestos como un hecho social, y del contribuyente como un actor social significativo.

La consideración de los impuestos desde una perspectiva sociológica permitiría enriquecer su estudio, pues se incorporaría el análisis de la manera en que los movimientos y fenómenos sociales afectan el proceso de recaudación de ingresos públicos. En dicho estudio se aprovecharían las aportaciones teóricas y empíricas de la teoría social, mismas que impactarían en la política fiscal, la comprensión de la racionalidad de los contribuyentes y la justicia social en los impuestos.

En términos breves, Marc Leroy (2002) señala: “la sociología fiscal tiene como vocación el estudio de los fenómenos sociales ocasionados por los impuestos” (:6).²⁶ Este enfoque sociológico propone un diálogo crítico con los enfoques hegemónicos de la economía y el derecho, en dicho diálogo –contrastación– se analizará la legitimidad de los impuestos y, en consecuencia, la del Estado, se evaluará la respuesta social frente al sistema tributario y se propondrán elementos novedosos para el diseño de la política, económica y pública, relacionada con las finanzas públicas.

2.6.2. ESQUEMA BÁSICO PARA DELIMITAR EL OBJETO DE ESTUDIO DE LA SOCIOLOGÍA FISCAL

Los elementos básicos para construir el objeto de estudio de la sociología fiscal son el Estado y la sociedad civil, una dualidad que ha sido ampliamente estudiada por la ciencia política. Para efectos de este apartado la sociedad civil se identificará con el ciudadano-contribuyente.

²⁵ “Par son objet, la sociologie fiscale est essentielle pour le chercheur, le citoyen et le décideur, comme la montrent les cas différents de la politique de taxation et d’exonération des catégories socio-économiques, de l’histoire des révoltes fiscales, des formes variées de l’évitement de l’impôt (de l’erreur à la fraude), du fonctionnement des bureaucraties fiscales, des controverses autour de la baisse des impôts”.

²⁶ “La sociologie fiscale a vocation à étudier les phénomènes sociaux par l’impôt”.

Entre ambos elementos surgen tres relaciones básicas: la que se da entre Estado y ciudadano-contribuyente; la relación que tienen los elementos del propio Estado (Poder ejecutivo, legislativo, judicial, y los diferentes niveles de gobierno) y, por último, las relaciones que surgen entre los propios ciudadanos-contribuyentes.

La relación del Estado y el ciudadano-contribuyente no siempre es cordial sino, muchas veces, conflictiva. En dicha relación puede identificarse objetos de investigación específicos, por ejemplo las respuestas de los contribuyentes ante los impuestos: la evasión y elusión fiscales, el contrabando y actos deliberados de fraude fiscal, como la subfacturación o simulación de gastos fiscales. Éstos se conciben como una expresión de inteligencia y/o resistencia frente a la autoridad fiscal.

Las conductas de evasión, elusión, contrabando y los actos claramente orientados a defraudar al fisco sólo son posibles porque existe un amplio entramado social que los hace factibles, éste materializa la percepción que tiene la población acerca de los impuestos. Dichas conductas muestran la relación entre contribuyentes y ponen de manifiesto, en diversas formas, a la propia sociedad civil.

El comportamiento fraudulento de los contribuyentes ha permitido a autores como Guy Houchon (1964) desarrollar una psicología del fraude fiscal, al respecto señala: “el comportamiento criminal aparece como un comportamiento realizado conforme a los valores vividos en una subcultura de la cual forma parte el individuo; está construido sobre el patrón de modelos culturales encontrados en el sujeto” (:9).

Esta esfera de investigación tiene como núcleos temáticos la percepción que tienen los ciudadanos-contribuyentes de los impuestos; el esclarecimiento del término “cultura fiscal”; el grado de legitimidad de los impuestos frente a los individuos y los grupos sociales; la confianza de los ciudadanos en las instituciones encargadas de la recaudación de los ingresos públicos. Sin duda, las posibilidades de investigación cualitativa y cuantitativa en esta materia son amplias.

Noemí Luján Ponce (1999) sugiere en su trabajo *La construcción de la confianza política* desarrollar una línea de investigación alrededor del tema de la confianza. Aunque su estudio se refiere al análisis de la contienda política entre partidos políticos, es claro que esta línea de investigación podría explotarse en el ámbito fiscal. Luján Ponce señala que “la confianza como capital social es una buena medida espontánea, resultado de la historia y la cultura de un pueblo, y constituye una suerte de dotación inicial de capital social que representa una gran utilidad en la promoción de formas de cooperación (:49).

Una investigación centrada en la construcción de la confianza entre quienes están involucrados en el proceso de recaudación de los ingresos públicos

es un reto teórico y práctico; también lo es definir cuáles son los factores que inciden en su construcción o deterioro. Dicha investigación permitiría obtener elementos para el diseño de una política de ingresos sustentada en la confianza, el prestigio y la corresponsabilidad social, y no en las acciones coactivas de la autoridad fiscal.

La relación de los elementos que integran el Estado, como el poder ejecutivo, legislativo, judicial, y los diferentes niveles de gobierno, es muy dinámica. El poder judicial modifica aspectos que afectan las disposiciones expresadas en las leyes fiscales; las leyes de ingreso y gasto públicos son discutidas anualmente por el poder legislativo, lo cual es fuente de permanentes discusiones entre los diferentes grupos legislativos. Las relaciones entre los elementos del Estado permitirían estudiar la evaluación de sistema de coordinación fiscal y los cambios legislativos en materia fiscal como expresión del sistema político.

Es evidente que no es posible el desarrollo de la sociología fiscal sin la intervención de la historia. La historia de la fiscalidad es vital para comprender la evolución de la política económica pues muestra las transformaciones que experimenta la estructura productiva y distributiva de los países, así como la respuesta social frente a los impuestos.

Para finalizar, la importancia de la sociología fiscal puede comprenderse si atendemos el pensamiento de Luis Aboites y Luis Jáuregui (2005): “la importancia que tiene el estudio fiscal tanto por sí mismo como por las posibilidades de análisis, (se explica) en vista de los claros vínculos que mantiene con las actividades económicas, con las formas de organización política e incluso con las prácticas, representaciones y percepciones culturales de los distintos grupos y sujetos sociales” (:11).

2.6.3. LOS MÉTODOS DE LA SOCIOLOGÍA FISCAL

La ciencia de las finanzas públicas y la sociología fiscal tiene un carácter multidisciplinario que le permite una gran variedad de posibilidades de desarrollo. Dada la participación de diversas disciplinas en su constitución, es lógico que cuente con diversos métodos desarrollados al interior de éstas; dichos métodos se complementa con la utilización de técnicas de investigación –como la fiscal, contable y presupuestal– y la investigación social cualitativa y cuantitativa.

Las finanzas públicas tienen un objeto de investigación claro: los ingresos y los gastos públicos y su capacidad de modificar y determinar el comportamiento

de la sociedad en su conjunto. La sociología fiscal, a su vez, tiene como objeto los procesos sociales que subyacen a las finanzas públicas. Esta última comparte los métodos de investigación propuestos por la escuela francesa de finanzas públicas, así como su esfuerzo por sistematizar la investigación alrededor de un objeto de investigación específico y su vocación multidisciplinaria.

Respecto a dicha vocación, Gaudemet y Moliner sostienen que las áreas del conocimiento que constituyen la sociología fiscal son múltiples. Entre las ciencias que la integran, como se ha señalado, están la historia, la sociología, la psicología, la estadística, las relaciones internacionales, el derecho público, la economía, la ciencia política y otras más que, de una manera u otra, se ocupan de las finanzas públicas. La sociología fiscal es una disciplina que está en proceso de construcción y merece un mayor desarrollo por sus aportes a la comprensión de los procesos sociales involucrados en el ingreso y el gasto públicos.

En nuestro país son limitados los estudios fiscales con un enfoque sociológico, aunque es importante reconocer que en años recientes los historiadores mexicanos han realizado un esfuerzo importante por reconstruir la historia de la fiscalidad en México. Este ya es un avance importante para interpretar sociológicamente los procesos socioculturales de la recaudación de impuestos.

Los estudiosos de las finanzas públicas y la sociología fiscal cuentan con elementos suficientes para conformar disciplinas independientes y complementarias. La importancia de dicha conformación es clara cuando pensamos en el gran impacto de los impuestos en los ámbitos social, político y cultural. La capacidad de las contribuciones para modificar el contexto social es infinitamente superior a la que tiene cualquier otro organismo privado, pues esta actividad financiera de los Estados modernos afecta, de una manera u otra, la vida cotidiana de los seres humanos.

2.7. ¿POR QUÉ LOS CIUDADANOS PAGAN SUS IMPUESTOS?

Volvemos a la pregunta central de esta investigación: ¿por qué pagan sus impuestos los contribuyentes? En este capítulo hemos expuesto las propuestas de Hobbes y Rousseau al respecto. El primero propone que los contribuyentes pagan porque es una necesidad para sostener al Estado. El poder absoluto del Estado le permite utilizar medios violentos, directos e indirectos, para forzar a los contribuyentes a aportar una parte de sus ingresos. Los contribuyentes, como seres malvados que son por naturaleza, tratarán de evitar el cumplimiento de sus obligaciones

fiscales. Hobbes (2001) señala que el no pago de los impuestos debe considerarse como un delito mayor, pues “el robo y el fraude al tesoro o a las rentas públicas es un delito mayor que el robo o el fraude hecho a un particular, ya que robar al erario público es robar a varios a un tiempo” (:252).

En cambio, Rousseau explica el pago de las contribuciones como un compromiso social de los individuos, construido a través de una educación cuyo fin primordial es fortalecer la bondad del buen ser humano. Asimismo identifica que los impuestos son un elemento de los Estados modernos que expresan la desigualdad social. Al respecto identifica en el *Discurso sobre el origen de la desigualdad entre los hombres* dos formas de desigualdad:

Concibo dentro de la especie humana dos formas de desigualdad, una que llamo natural o física, porque está establecida por la naturaleza y que consiste en la diferencia de años, de salud, de fuerza corporal y de cualidades del espíritu o alma; otra que se puede llamar desigualdad moral o política, porque depende de una cierta convención y está establecida por el consentimiento de los hombres. (Rousseau, 2001a: 238)

Rousseau (2001b) también señala, en el *Contrato social*, que los impuestos expresan el conflicto entre el Estado y los ciudadanos: “cuanto más aumenta la distancia entre el pueblo y el gobierno, más onerosos devienen los impuestos, por cuya razón en la democracia el pueblo está menos abrumado, en la aristocracia más y en la monarquía soporta el peso mayor” (:244).

Si seguimos el planteamiento de Rousseau, podemos deducir que el cumplimiento en el pago de los impuestos depende de la legitimidad del poder político, del Estado, y del compromiso social, en cuya raíz hay una educación que conduce a los hombres a fortalecer su compromiso con la comunidad a través del pago de impuestos.

Para autores como Mehl y Beltrame (1997), el fraude fiscal es resultado de una aplicación defectuosa de la ley fiscal, de una desigualdad en su aplicación; ellos definen el fraude fiscal como “una infracción a la ley fiscal cuyo objetivo es evitar los impuestos o reducir la bases” (:587).²⁷ En contraste, el pago de los impuestos se explicaría por la adecuada aplicación de la ley fiscal a los ciudadanos.

La escuela francesa de las finanzas públicas no tiene una explicación precisa

27 “La fraude fiscale est une infraction à la loi fiscale ayant pour but d’échapper à l’imposition ou d’en réduire les bases”.

sobre por qué los contribuyentes están dispuestos a pagar sus contribuciones, aunque sí cuentan con una amplia exposición acerca de la evasión, la elusión y el fraude fiscales. El enfoque multidisciplinario de esta escuela permite deducir que la respuesta no está en el ámbito jurídico o económico. La respuesta seguirá al estudio de las estructuras sociales y de los elementos que inducen a un individuo, o una organización, a tomar la decisión de pagar, o no, sus contribuciones.

El apartado de sociología fiscal presentado en este capítulo permite delimitar las esferas de análisis de dicha disciplina, así como los elementos que retoma de la teoría social. La interpretación de los ingresos públicos a partir del análisis social toma en cuenta elementos de la estructura social del momento pero también del proceso histórico social; explicar por qué una persona paga sus impuestos requiere de una comprensión amplia de las condiciones generales de la economía, la forma en cómo se organiza el Estado y su relación con los individuos y grupos sociales, la manera en cómo los ciudadanos son educados e informados acerca del compromiso colectivo, etc. En el siguiente capítulo pretendo acercarme a dicha comprensión.

EL ENFOQUE SOCIAL DE LOS INGRESOS PÚBLICOS: LA SOCIOLOGÍA HISTÓRICA FISCAL O SOCIOLOGÍA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

3.1. PRESENTACIÓN

Este apartado tiene como objetivo integrar un marco teórico, a partir del análisis social e histórico, que permita estudiar el proceso de recaudación de los ingresos públicos, así como la relaciones sociales y políticas que surgen a propósito de dicho proceso, y dar respuesta a la pregunta de qué es lo que motiva a los ciudadanos a cumplir sus obligaciones fiscales. Con este propósito expondré la manera en que algunos teóricos pertenecientes a la tradición marxista explican el surgimiento del capitalismo desde elementos puramente económicos, así como tres propuestas teóricas que brindan una perspectiva social del fenómeno y toman en cuenta la importancia de las finanzas públicas.

La primera propuesta es la interpretación histórica de Perry Anderson en *El Estado absolutista* (1979). La interpretación de Anderson muestra el papel preponderante de los sistemas tributarios en la larga y compleja formación de los Estados nacionales europeos; si bien cada país experimentó procesos diferentes, hay en ellos ciertas regularidades sociohistóricas y sobre la recaudación de los ingresos públicos que nos permiten comprender el panorama contemporáneo. La segunda es la propuesta de Gabriel Ardant. Él redactó tres trabajos esenciales para el tema: *Histoire de l'impôt*, *Théorie sociologique de l'impôt* e *Histoire financière de l'antiquité a nos jours*; en ellos expone los elementos centrales para el desarrollo de una teoría sociológica de las finanzas públicas contemporáneas. En tercer lugar, expondré las propuestas teóricas de dos pensadores sociales contemporáneos, Norbert Elias y

Pierre Bourdieu, quienes, a partir de un enfoque integrador de ciertos aspectos macro y micro sociales, proporcionan elementos teóricos y conceptuales fundamentales para este trabajo de investigación.

3.2. EL DESARROLLO DEL CAPITALISMO Y LOS IMPUESTOS

Las estructuras tributarias y los impuestos modernos sólo pueden ser comprendidos a partir de las características de la economía capitalista contemporánea. Tales estructuras tributarias, y el propio capitalismo, son el resultado de procesos históricos y sociales, frecuentemente conflictivos, que, en mi opinión, han sido insuficientemente evaluados.

La visión hegemónica en nuestro país ha contribuido a difundir la idea de que los impuestos son una restricción a la inversión y expansión de la economía; sin embargo, esta perspectiva es insostenible si se evalúa el desarrollo del capitalismo. La realidad es que hay una íntima correlación entre el desarrollo del capital y las estructuras tributarias, es decir, el capitalismo requiere para su desarrollo de una activa participación gubernamental, sobre todo, en lo que respecta al establecimiento de normas y cauces institucionales.

Para comprender lo anterior hay que recordar la transición que se llevó a cabo en Europa, entre los siglos xv y xvi, del feudalismo al capitalismo. Ésta sólo fue posible por un inusitado activismo estatal que dio origen a los Estados absolutistas y al mercantilismo. En ese momento se plantaron las semillas de los modernos Estados capitalistas.

El desarrollo del capitalismo ha tenido como condición necesaria, desde sus orígenes, la intervención del Estado. Ésta sólo es posible si el Estado cuenta con recursos económicos, los cuales son obtenidos, fundamentalmente, a través de impuestos, deudas y otros instrumentos propios de las finanzas públicas.

Sin embargo, dado el dominio de la propuesta de Karl Marx al respecto, la relación entre el surgimiento del capitalismo y la intervención del Estado ha sido poco analizada. En su ensayo sobre *La acumulación originaria* Marx (2003) explica el origen y transformaciones del capitalismo a través de factores estrictamente económicos, pero deja en un plano marginal el análisis de las finanzas públicas.

La tradición de explicar la transición del feudalismo al capitalismo desde los aspectos económicos será retomada por autores como Eric Hobsbawm (1982), Immanuel Wallerstein (1979) y Maurice Dobb (1979); el tratamiento que dan dichos teóricos al desarrollo de los impuestos y las estructuras fiscales es margi-

nal. En contraste, Perry Anderson, igual que Gabriel Ardant, sostiene que ambas son condiciones determinantes para la transición del feudalismo al capitalismo y para el desarrollo de las sociedades capitalistas modernas. Los impuestos e ingresos públicos permiten que el Estado opere materialmente y atienda sus obligaciones. Un Estado sin recursos se transforma en una autoridad contemplativa.

3.3. ERIC HOBBSBAWM Y LOS INGRESOS PÚBLICOS

Hobsbawm es, sin duda, el historiador inglés del siglo xx más conocido a nivel internacional, en su obra dedica especial atención a investigar el origen y el desarrollo histórico del capitalismo. En gran medida, sus textos están inspirados en la tradición de investigación histórica propuesta por Karl Marx, quien, de acuerdo con su materialismo histórico, considera que las estructuras económicas de la sociedad determinan la superestructura. En este sentido, el derecho, la religión y el Estado –elementos de la superestructura– estarían determinados por las condiciones económicas; dicho determinismo económico está presente en la obra de Hobsbawm, en la cual las referencias a aspectos de la hacienda pública son muy limitadas.

Al analizar, en Industria e imperio, las condiciones que explican el origen de la Revolución Industrial, Hobsbawm (1982) señala que “la revolución industrial no es simplemente una aceleración del crecimiento económico, sino una aceleración del crecimiento determinada y conseguida por la transformación económica y social” (:35); es decir, la Revolución Industrial es el resultado de un conjunto de factores que desembocan, en 1750, en una transformación económica que se desarrollará de manera acelerada durante la primera mitad del siglo xix.

Según Hobsbawm, la Revolución Industrial se origina en el siglo xvi, cuando empieza a surgir, en diferentes espacios europeos, un grupo social cuyas actividades comerciales, gradualmente, le llevarán a adquirir un importante poder económico e influencia política en la sociedad feudal. A dicho cambio social se suman el descubrimiento de nuevos territorios en América y el desarrollo de nuevas tecnologías aplicadas a la industria del hierro y la extracción de metales preciosos. Dichos eventos transforman el mundo y la lógica de operación de la sociedad, en adelante, ésta se centrará en la generación, acumulación y ampliación de ganancias capitalistas, tanto en las fronteras regionales como en el plano internacional.

Esta acumulación, denominada originaria por Marx, se caracteriza por dos procesos sociales: la expansión de la burguesía y la incipiente formación de un

proletariado que surge de la desintegración de las relaciones feudales de producción. Hay que recordar que la expropiación de los medios de producción a los antiguos siervos feudales fue seguida por la proletarización de los últimos, los antiguos vasallos no tardaron en incorporarse a la producción capitalista. Al respecto Marx (2003) señala:

la relación del capital presupone la escisión entre los trabajadores y la propiedad sobre las condiciones de realización del trabajo. Una vez establecida la producción capitalista, la misma no sólo mantiene esa división sino que la reproduce en escala cada vez mayor. El proceso que crea a la relación del capital, pues, no puede ser otro que el proceso de escisión entre el obrero y la propiedad de sus condiciones de trabajo, proceso que, por una parte, transforma en capital los medios de producción y de subsistencia social, y por otra convierte a los productores directos en asalariado [...] La expropiación que despoja de la tierra al trabajador constituye el fundamento de todo el proceso. (:893)

Para Marx, la expropiación de la tierra a los siervos feudales permitió la concentración de la riqueza social (capital), ésta tuvo diferentes expresiones: la abierta expropiación de tierras a los labriegos feudales, la expropiación de propiedades a la Iglesia y la venta de la propiedad comunal, a precios bajos, que beneficio a unos cuantos:

los bienes fiscales, apropiados de manera fraudulenta sumados a la depreciación de las tierras eclesiásticas constituyen el fundamento de los actuales dominios principescos que posee la oligarquía inglesa. Los capitalistas burgueses favorecieron la operación, entre otras cosas, para convertir el suelo en artículo puramente comercial, para acrecentar el flujo hacia ellos de proletarios enteramente libres procedentes del campo. (Marx, 2003: 905)

La acumulación originaria tuvo un alto costo social que, a su vez, motivó un conjunto de leyes, a las que Marx denomina sanguinarias, orientadas a regular la mendicidad y la vagancia de los siervos feudales desplazados por las condiciones del incipiente desarrollo capitalista. Esta etapa no tuvo miramientos en retornar a formas precapitalistas, como el esclavismo, con el propósito de “controlar” a las personas expulsadas del antiguo orden feudal. A lo anterior se sumó la reducción del valor de los salarios:

en el siglo XVI, como es sabido, la situación de los trabajadores había empeorado considerablemente. El salario en dinero aumentó, pero no en proporción a la depreciación del dinero y al consiguiente aumento de precios de las mercancías. El salario, pues, disminuyó. (Marx, 2003: 924)

La expropiación y proletarización a la que fue sometida la población rural también tuvo como efecto la creación de un flujo suficiente de trabajadores dispuestos para la producción capitalista y un creciente mercado interno: “La expropiación y desalojo de una parte de la población rural, no solo libera y pone a disposición del capital industrial a los trabajadores, y junto a ellos a sus medios de subsistencia y su material de trabajo, sino que además crea el mercado interno” (Marx, 2003: 935).

Al capitalismo industrial se sumaron también algunos miembros de los antiguos gremios feudales: pequeños maestros, aprendices, comerciantes y trabajadores independientes se convirtieron en miembros de la clase industrial. Marx (2003) señala:

la génesis del capitalista industrial no se produjo de una manera tan gradual como las del arrendatario. Indudablemente no pocos pequeños maestros gremiales, y aún más pequeños artesanos independientes, e incluso trabajadores asalariados se transformaron primero en pequeños capitalistas, y luego, mediante una explotación paulatinamente creciente de trabajo asalariado y la acumulación consiguiente (:935).

La acumulación originaria es la condición necesaria para el ulterior desarrollo capitalista, caracterizado por una creciente concentración de capital social que mantuviera la expansión del capital. Eso significó la ruina de cientos, o miles, de pequeños propietarios y productores directos.

la expropiación de los productores directos se lleva a cabo con el vandalismo más despiadado y bajo el impulso de las pasiones más infames, sucias y mezquinamente odiosas. La propiedad privada erigida a fuerza de trabajo propio; fundada, por así decirlo, en la consustanciación entre el individuo laborante independiente, aislado y sus condiciones de trabajo, es desplazada por la propiedad privada capitalista que reposa en la explotación del trabajo ajeno, aunque formalmente libre. (Marx, 2003: 952)

Además, para Marx, el descubrimiento de América, el retorno a formas de explotación humanas precapitalistas, como el esclavismo, y la creciente inserción de

los Estados en los asuntos económicos, son factores que potenciaron la formación de una sociedad capitalista. Sin embargo, en su sistema el tratamiento de los asuntos fiscales es marginal, hace muy breves referencias a temas como el sistema colonial, deuda pública, impuestos abrumadores, proteccionismo, guerras comerciales, etc. Estos vástagos del periodo manufacturero experimentaron un crecimiento gigantesco durante la infancia de la gran industria (Marx, 2003: 946).

Las nociones centrales del pensamiento marxista son la teoría de la plusvalía, la lucha de clases y la crisis económica capitalista. Estos elementos se repiten constantemente en su obra, desde los *Manuscritos económico-filosóficos* de 1844 hasta *El Capital*. Sin duda, la teoría marxista representa uno de los esfuerzos intelectuales más notables en la historia de las ciencias sociales, prácticamente sería imposible comprender su desarrollo sin ella.

El método de investigación marxista se fundamenta en el materialismo histórico y la dialéctica, y se desarrolló como una crítica a la dialéctica de Hegel y de neohegelianos como Feuerbach y Otto Bauer. Su propuesta principal es que las transformaciones de la esfera material (económica) afectan profundamente el plano social; de esta manera, la estructura de la sociedad estaría determinada por las relaciones sociales de producción y el nivel de desarrollo de las fuerzas productivas. Elementos culturales como el Estado, la religión y el derecho conforman la superestructura. Cuando las relaciones sociales de producción y las fuerzas productivas alcanzan un nivel determinado de desarrollo, entran en conflicto con la superestructura, esto genera condiciones para el cambio social.

La competencia es la fuerza motriz del capitalismo, pues obliga a las empresas a sustituir mano de obra por maquinaria y equipo, pero dicha sustitución de mano de obra provoca una caída de las ganancias. Recuérdese que existe una relación directamente proporcional entre la ganancia y la tasa de explotación (plusvalía/capital variable) e inversamente proporcional entre aquella y la composición orgánica del capital (capital constante/capital variable); sin embargo, el desarrollo capitalista se encuentra, en la opinión de Marx, en los profundos cambios generados por la expansión del capital.

La conclusión de Marx es que el capitalismo tiende, necesariamente, a la crisis por el choque entre el desarrollo de las fuerzas productivas (tecnología) y el crecimiento del proletariado. Esta clase social es históricamente antagónica a los capitalistas, pues, mientras que los trabajadores reclaman una mayor participación en el producto social, los capitalistas buscarán, por la vía de la plusvalía absoluta o relativa, incrementar sus utilidades.

El planteamiento de Marx ha influido, en diversos grados, en otros autores, como Hobsbawm, que también explican el desarrollo del capitalismo desde aspectos estrictamente económicos y sociales. Estos autores, en conjunto, han soslayado el impacto de los impuestos y las estructuras tributarias en el origen y desarrollo del capitalismo, lo cual resulta extraño si tomamos en cuenta el papel protagónico y necesario del Estado en dicho proceso. Pese a ello, entre los neo-marxistas incluso subsiste la percepción de que el desarrollo del capitalismo estuvo exento de la presencia estatal y fue producto de las emergentes fuerzas del mercado. Así, por ejemplo, Hobsbawm (1982) argumenta:

hacia mediados del siglo XIX la política gubernamental de Gran Bretaña se ajustó tanto al *laissez-faire* como ningún estado moderno había podido hacerlo nunca. El gobierno era reducido y relativamente barato, y con el paso del tiempo se hizo aún más barato en comparación con otros estados. Entre 1830 y la década de 1880 el gasto público per capita se triplicó en Europa, y aumentó aún más de prisa [...] en los países europeos con propiedades en el extranjero, pero Gran Bretaña siguió siendo relativamente estable. (:223)

A pesar de que Hobsbawm señala una limitada presencia estatal en el desarrollo del capitalismo británico, reconoce que la presencia del Estado, en el manejo de la política monetaria y la tributación, no fue tan limitada:

hacia mediados del siglo XIX [...] dos cuestiones de la economía en que el gobierno no tenía más remedio que intervenir: la tributación y la circulación monetaria.

Las tradicionales bases de ingresos del siglo XVIII habían sido tres: impuestos sobre consumos (de productos importados por los *impuestos aduaneros*, y de los productos interiores por el *impuesto sobre el consumo*), sobre la propiedad (es decir, principalmente tierras y edificios) y sobre distintas transacciones legales (por ejemplo derechos de timbre). En 1750 –al igual que durante la mayoría del siglo XVIII– alrededor de dos tercios de los ingresos procedían de los primeros, teniendo en cuenta que el impuesto sobre el consumo producía normalmente el doble que las aduanas, y la mayor parte del resto provenía de los impuestos directos, aunque los derechos del timbre tendieron a elevarse. Se conocía también el préstamo, principalmente para objetivos especiales. El moderno sistema fiscal retuvo el primero de estos pilares y sustituyó el segundo por los derechos sucesorios, que son una exacción sobre la propiedad, pero por encima

de todo añadió un tercero: el progresivo impuesto sobre la renta. (Hobsbawm, 1982: 224)

El libre cambio tuvo una severa crisis a mediados del siglo XIX, cuando los graves desequilibrios sociales dieron lugar a un nuevo protagonismo del estado. Al respecto Hobsbawm (1982) señala:

las bases del *laissez-faire* se desmoronaron en las décadas de 1860 y 1870. Al industrializarse otros países, quedó claro que el librecambio no era suficiente para mantener a Gran Bretaña como el único, o siquiera el principal, taller del mundo; y si ya no lo era, la base de su política económica internacional necesitaba ser revisada (:228).

Eric Hobsbawm reconoce, a penas en algunas páginas, la importancia de la política fiscal en la fase inicial del desarrollo del capitalismo, pero no profundiza en el análisis las finanzas públicas y los impuestos, lo cual es comprensible si tenemos en cuenta su pertenencia a la tradición marxista.

3.4. MAURICE DOBB, EL DESARROLLO DEL CAPITALISMO Y LOS INGRESOS PÚBLICOS

Otro de los pensadores sociales más importantes de la Gran Bretaña en el siglo XX fue Maurice Dobb, quien junto a Eric Hobsbawm dejó uno de los legados intelectuales más significativos para el estudio e interpretación del capitalismo. Analista de la economía política clásica, publicó en 1969 un trabajo trascendental acerca del tema: *Studies in the development of capitalism*, cuya primera edición en español salió a la luz en 1971.

La primera parte del texto discute el concepto de capitalismo, el autor señala que existen dos interpretaciones fundamentales del término, la primera tiene un sentido técnico y se usa “para referirse al empleo de los llamados métodos de producción indirectos o que acortan tiempo [...] No se refiere al modo de apropiación de los instrumentos de producción sino sólo a su origen económico y al grado en que se los emplea” (:Dobb, 1979: 17). Una segunda interpretación del concepto está asociada a la presencia de mercados libres en los que el individuo actúa en condiciones de competencia perfecta, al respecto Dobb (1979) señala:

según esto, capitalismo se identifica con el sistema de iniciativa individual absolutamente libre: un sistema en que las relaciones económicas y sociales se reglan por contrato; en que los hombres se comportan como agentes libres en la búsqueda de su sustento y en que no hay compulsiones ni restricciones legales. Así se convierte virtualmente a “capitalismo” en sinónimo de un régimen de *laissez-faire* y, en ciertas acepciones del término, de un régimen de libre competencia. (:17)

Dobb trae a colación otros tres significados del término capitalismo, el primero de ellos relacionado con la noción de espíritu de época. El capitalismo es un proceso socioeconómico animado por el espíritu de época de las sociedades modernas, “la esencia del capitalismo no (se encuentra) en un aspecto de su anatomía económica o de su fisiología, sino en la totalidad de los aspectos representados en el *geist* o espíritu que inspira la vida de toda una época. Este espíritu es una síntesis del espíritu de empresa o de aventura con el “espíritu burgués” de cálculo y racionalidad” (Dobb, 1979: 19). Autores como Werner Sombart y Max Weber coinciden con la visión de Dobb. Weber afirma que habrá capitalismo en todo lugar donde: “se realiza la satisfacción de necesidades de un grupo humano, con carácter lucrativo y por medio de empresas” (Weber, 1979: 236), en el marco de una “explotación racionalmente capitalista [...] con contabilidad de capital” (Weber, 1982: 64).

Un segundo significado está asociado, en la opinión de Dobb (1979), al capitalismo entendido como una organización productiva orientada a atender mercados distantes y obtener ganancias:

hay un significado que aparece las más de las veces implícito en el tratamiento de material histórico que virtualmente identifica “capitalismo” con la organización de la producción para un mercado distante [...] esta noción descende en línea directa del esquema de desarrollo de la escuela histórica alemana con su distinción básica entre la “economía natural” del mundo medieval y la “economía monetaria” que le sucedió y su selección del mercado como definitoria de las etapas del desarrollo económico moderno (:20).

Dobb señala que existe un tercer significado del capitalismo surgido en el seno del marxismo. Para Marx el capitalismo se caracteriza por la apropiación de los medios de producción y la definición de las relaciones sociales a partir de dicha posesión. Dobb (1979) reconoce que su trabajo de investigación se ubica en la tradición marxista cuando señala: “no es nuestro propósito aquí debatir los méritos

de definiciones opuestas sino, meramente, dejar en claro que de estos tres sentidos de capitalismo, en los estudios que siguen emplearemos el último y subrayar algunas consecuencias que trate este empleo del término” (:22). El limitado tratamiento que Marx hace de los asuntos fiscales es reproducido por Dobb.

Dobb sostiene que la fase inicial del capitalismo se dio en los siglos XVI y XVII, cuando el capital comenzó un proceso gradual de expansión que invadió, primero, las actividades comerciales, después, las financieras y, por último, las actividades productivas. Este modo de producción tiene como núcleo la generación de ganancias a partir de la explotación del trabajo asalariado; en este sentido Dobb (1979) afirma:

debemos situar su fase inicial en Inglaterra [...] en la segunda mitad del siglo XVI y los comienzos del XVII, cuando el capital empezó a impregnar la producción en considerable escala, ya bajo la forma de una relación evolucionada entre capitalista y obreros asalariados o bien bajo la forma menos desarrollada de la subordinación de artesanos domésticos –que trabajaban en sus hogares–por parte de un capitalista. (:33)

Dichas transformaciones iniciales en la esfera de la producción impactan gradualmente en la estructura social. Poco a poco en ella se define una burguesía, que concentra los medios de producción, y un creciente proletariado. Al respecto, Dobb (1979) señala:

lo que nuestra manera de interpretar el capitalismo pone de relieve, es que cambios relativos al carácter de la producción y a las relaciones sociales que de él dependen, por lo general ejercitaron sobre la sociedad una influencia más profunda y poderosa que las modificaciones de las relaciones de intercambio *per se*. (:41)

Para Dobb la acumulación originaria no sólo es la transferencia de las propiedades de antiguas clases feudales a la incipiente burguesía, sino también la transferencia de las posesiones de pequeños propietarios a éste. El resultado es la concentración de patrimonios en manos de una clase social que tiene la capacidad de transformarlos en medios efectivos de producción, pero, también, la pauperización de los siervos y nobles feudales.

El autor reconoce que en este proceso de acumulación originaria el papel de la hacienda pública jugó un papel protagónico:

entre los factores más poderosos que promovieron la acumulación burguesa se contaban el desarrollo de instituciones bancarias y el crecimiento de empréstitos de la Corona y la deuda del Estado [...] en el siglo XVI, los Fuggers obtuvieron beneficios de 175,000 a 525,000 ducados por año, adelantando dinero a los reyes de España y arrendando sus impuestos [...] El arrendamiento de impuestos fue también, desde época temprana una lucrativa inversión complementaria para mercaderes ingleses, difícilmente distinguible de operaciones de empréstito al Estado; y tanto grandes mercaderes exportadores de Londres, Hull o Bristol, como pañeros de provincias, participaron en el juego (Dobb, 1979: 227-229).

Es claro que el protagonismo de la hacienda pública dependía del nivel de desarrollo de cada país. Al respecto Dobb (1979) observa que cuanto menor era el nivel de desarrollo del capitalismo, mayor era el protagonismo gubernamental: “la idea de que el gasto público fue la comadrona del capitalismo industrial, contiene un elemento de verdad. Como factor en cuanto a crear condiciones favorables para la inversión industrial revistió cierta importancia, ella fue muchas veces mayor mientras más atrasado era el desarrollo social de un país” (:237).

A pesar de ese reconocimiento, Dobb no profundiza en la manera en que la hacienda pública o la estructura fiscal de los Estados absolutistas, propios de esta época, incidieron en la formación del capitalismo y su expansión durante la Revolución Industrial. Su visión del proceso de desarrollo del capitalismo es parcial y, por eso, su obra nos deja con la sensación de que el papel de las finanzas públicas en el desarrollo del capitalismo es secundario. Pero, en mi opinión, éste tiene como condición de posibilidad la intervención del Estado y la única forma de financiar la actividad gubernamental es la recaudación de impuestos, de ahí la importancia de su análisis.

3.5. EL SISTEMA MUNDO Y LAS FINANZAS PÚBLICAS

Wallerstein interpreta los procesos sociales contemporáneos a partir de una propuesta analítica conocida como el sistema mundo. El autor sostiene que el capitalismo no está limitado por fronteras nacionales, en este sentido, afirmar la existencia de un capitalismo inglés, francés, o de cualquier otra nación, es desconocer que el desarrollo de éste sólo es posible a partir de amplias relaciones internacionales.

El capitalismo surge, de modo diferenciado, en diversos países, que, paulatinamente, se interrelacionan hasta consolidar la expansión del modo de producción capitalista, así se conforma un sistema-mundo en el que hay diversas posiciones ocupadas por países desarrollados y subdesarrollados. Wallerstein (1979) aclara:

es un “sistema mundial” no porque incluya la totalidad del mundo sino porque es mayor que cualquier unidad política jurídicamente definida. Y es una “economía mundo” debido a que el vínculo básico entre las partes del sistema es económico, aunque esté reforzado en cierta medida por vínculos culturales y eventualmente, como veremos, por arreglos políticos e incluso estructuras confederales. (:21)

La perspectiva analítica de Wallerstein se contrapone parcialmente a las propuestas de Anderson, Marx, Hobsbawm y Dobb. A pesar de las diferencias con los autores señalados, Wallerstein da continuidad a la propuesta metodológica de Marx y evalúa el desarrollo del capitalismo, fundamentalmente, en términos económicos y sociales.

Sin embargo, al inicio de su obra, Wallerstein (1979) reconoce la importancia que tienen los impuestos o tributos en el desarrollo de los sistemas mundo. Él observa que los sistemas mundo han existido en el planeta desde hace 5 mil años y la historia, desde entonces, ha sido la narración de sus cambios.

los imperios fueron una característica constante del panorama mundial a lo largo de cinco mil años. Existieron varios imperios en diversas partes del mundo de forma continua en cualquier momento dado [...] Los imperios políticos son un medio primitivo de dominación económica. (:22)

Antes de los imperialismos de los siglos XIX y XX, es posible reconocer civilizaciones imperiales como la china, persa, egipcia, romana; todas ellas se caracterizan, principalmente, porque poseen una estructura tributaria. Según Wallerstein (1979): “un imperio es un mecanismo para recaudar tributos lo que [...] significa pagos recibidos a cambio de protección, pero pagos que superan el costo necesario para producir tal protección” (:23).

Pero este planteamiento no es desarrollado con profundidad. Como he señalado antes, él evalúa, como lo propuso Marx, los cambios en el sistema mundo a partir del análisis de las transformaciones en la esfera de la producción y el desarrollo de las clases sociales. En su trabajo *El moderno sistema mundial* hace refe-

rencias limitadas respecto al tema de las finanzas públicas. Reitero, sin embargo, que su planteamiento inicial destaca la importancia de la estructura tributaria para el desarrollo del sistema mundo.

Wallerstein (1979) señala que, en el siglo xv, Europa inició un proceso de restauración, conducido principalmente por Inglaterra, Francia y España; en él, tuvo un papel preponderante la creación de una burocracia civil y armada cuyo sustento material fue el sistema tributario. Nuevamente reconoce la importancia de evaluar los aspectos fiscales y tributarios en la comprensión del sistema mundo:

por medio de la ardua creación de una burocracia (civil y armada) suficientemente fuerte para imponer impuestos y por lo tanto para financiar una estructura burocrática aún más fuerte [...] Los impuestos son sin duda el problema fundamental [...] Los obstáculos a un sistema de impuestos efectivo en la Baja Edad Media parecen retrospectivamente insuperables. La imposición sólo se puede realizar sobre la producción neta, y la producción neta era escasa, al igual que la cantidad de moneda en circulación. (:41-43)

Durante la Baja Edad Media el excedente económico era limitado, pues la producción se destinaba al autoconsumo, esto restringió el comercio y las posibilidades de imponer impuestos, también debido a la fragmentación política de Europa que no hacía posible una autoridad fiscal efectiva. En un proceso político y económico, aparentemente sincronizado, surgieron los primeros esfuerzos por integrar los Estados absolutistas en Europa; al mismo tiempo, la ampliación de los excedentes económicos hizo posible el establecimiento de un sistema de impuestos que aceleró la transición del feudalismo al capitalismo.

El esfuerzo por incrementar la recaudación se expresó en formas novedosas como los préstamos y el arrendamiento de impuestos. Al respecto, Wallerstein (1979) señala: “no es de extrañar que los gobernantes recurrieran de continuo... a los impuestos como fuentes de ingresos: a la confiscación, a los préstamos, a la venta de cargos oficiales, a la devaluación de la moneda [...] y [...] el arrendamiento de impuestos” (:43). También sostiene que los primeros cuerpos legislativos surgen ante la necesidad de normar el pago de impuestos, al respecto comenta: “eran los diversos cuerpos parlamentarios creados por los soberanos como mecanismos auxiliares en la legislación de los impuestos” (:45); sin embargo, el aspecto tributario se pierde de vista cuando afirma que los elementos fundamentales para la constitución de la economía capitalista son la expansión geográfica, el desarrollo tecnológico y el surgimiento de Estados fuertes.

el argumento de este libro será que para el establecimiento de tal economía mundo capitalista fueron esenciales tres cosas: una expansión del volumen geográfico del mundo en cuestión, el desarrollo de variados métodos de control del trabajo para diferentes productos y zonas de la economía mundo, y la creación de aparatos relativamente fuertes en lo que posteriormente se convertirán en Estados del centro de esta economía-mundo capitalista. (Wallerstein, 1979: 53)

En la opinión de Wallerstein, la economía-mundo europea se configuró a principios del siglo XVI sustentada en el desarrollo de la economía capitalista. Entonces la ideología hegemónica no estaba representada por el discurso del mercado libre, el individualismo, el liberalismo o el utilitarismo, mismo que se desarrollará en los años siguientes. El antiguo orden feudal se transformó, con base en diferentes estrategias, en el de los Estados absolutistas, los cuales son el antecedente de los modernos Estados nacionales.

Sin embargo, Wallerstein (1979) reconoce la importancia de la incipiente estructura fiscal como condición necesaria para la reestructuración política y económica del feudalismo, realizada mediante la burocratización, monopolización de la fuerza, creación de legitimidad y homogenización de la población. Este proceso fue complejo y, generalmente, violento.

Las ventajas momentáneas adquiridas por el Rey a finales de la Edad Media, a causa de la presión económica sobre la nobleza, crearon los fondos que hicieron posible el empezar a “comprar” una burocracia. Esto a su vez hizo posible obtener tanto mayores impuestos como préstamos [...] los Estados encontraron más fácil la imposición y los prestamos [...] los Estados utilizaban estos ingresos incrementados para incrementar su poder coercitivo lo que a su vez incrementaba lo que podríamos llamar “la confianza en el potencial coercitivo” del Estado. (:194)

El protagonismo de los Estados feudales, primero, y de los Estados absolutistas, después, fue esencial para el origen del capitalismo y la formación de los Estados burgueses, consolidados, económicamente, con la Revolución Industrial y, políticamente, con la Revolución Francesa. Pero la participación estatal sólo es posible mediante una amplia burocracia que cobra los impuestos que, posteriormente, se canalizan a diversos proyectos, entre ellos la formación de fuerzas pública (policía y ejército).

En no pocas ocasiones los ingresos y el gasto público han sido las fuentes principales de la acumulación originaria de capital. Los impuestos no sólo han servido para financiar el gasto público y el pago de la burocracia, también han tenido un papel importante en la protección y promoción de la industria y el comercio, así como en la expansión de las actividades productivas capitalistas. Al respecto, Wallerstein (1979) da un ejemplo: “el impuesto sobre la exportación de lana utilizado como un mecanismo fiscal por el Estado, “funcionó” como un arancel protector para la naciente industria textil inglesa” (:324). Para ilustrar la importancia de los impuestos en el desarrollo del comercio, podemos señalar el caso de Inglaterra, país que destacó por la eficiencia y ventajas competitivas de su sistema tributario: “otro aspecto positivo del comercio inglés. Sus impuestos eran menos opresivos que los de algunos de los más antiguos centros de comercio (Flandes, norte de Italia) y su organización técnica estaba al día y resultaba por lo tanto más económica, ofreciéndole así ventajas competitivas” (:327).

Aunque los impuestos también fueron un punto de conflicto entre la nobleza y la incipiente burguesía, que reclamaba la equidad en la carga fiscal: “La capacidad del monarca francés para establecer impuestos, combinada con la de la nobleza para verse exenta de ellos, supuso una carga más pesada no sólo para el populacho sino también para la burguesía” (Wallerstein, 1979: 413).

Por último, cuando Wallerstein (1979) trata el caso del capitalismo holandés como uno de los primeros éxitos de desarrollo capitalista, reconoce tres elementos básicos para su expansión económica: la fuerza productiva y comercial de la economía-mundo, la fortaleza de su hacienda pública y su amplia red comercial.

las ventajas holandesas en la economía-mundo fueron [...] uno, la fuerza productiva y comercial en la economía-mundo (que) creó la base de una sólida hacienda pública; segundo, esta sólida hacienda pública, combinada con una red comercial a nivel mundial, permitió a Ámsterdam convertirse en el centro del sistema internacional de pagos y en mercado monetario [...] tercero, la fuerza productiva y comercial, combinada con el control del mercado monetario internacional, permitió la exportación de capital holandés (:79).

En conclusión, a pesar de la evidencia histórica que expone el propio Wallerstein, no desarrolla un apartado sobre la influencia de la hacienda pública y los impuestos en los orígenes del capitalismo, esta insuficiencia forma parte de la falta de atención a las finanzas públicas y su impacto sobre el desarrollo de la sociedad.

3.6. EL ENFOQUE HISTÓRICO (PERRY ANDERSON)

Perry Anderson analiza en *El Estado absolutista* (1979) los factores políticos que permitieron la transición del feudalismo al capitalismo, su planteamiento contrasta con el de quienes concentran su atención en el orden económico. Para él, la transición al capitalismo no puede ser expresada sólo por los procesos económicos, pues éstos están determinados, principalmente, por los cambios de carácter político.

Así, su investigación asume una ruta distinta al concentrar su atención en el cambio político experimentado en la transición del feudalismo al capitalismo, el cual desembocó en la formación de los Estados absolutistas.

La larga crisis de la economía y la sociedad europeas durante los siglos XIV y XV puso de manifiesto las dificultades y los límites del modo de producción feudal [...] ¿Cuál fue el resultado político final de las convulsiones continentales de esa época? En el transcurso del siglo XVI apareció en Occidente el Estado Absolutista. Las monarquías centralizadas de Francia, Inglaterra y España representaron una ruptura decisiva con la soberanía piramidal y fragmentada de las formaciones sociales medievales. (Anderson, 1979: 9)

Tales formas de poder político resultantes de la descomposición del feudalismo, adquirieron características específicas según cada caso; así, el absolutismo francés se distingue del inglés y español. En muchos casos los Estados burgueses sustituyeron a los absolutos, Francia es un ejemplo claro; sin embargo, algunos regímenes absolutistas, como el zarismo en Rusia, se mantuvieron hasta el siglo XX, o se conserva ciertas reminiscencias de ellos, como en los actuales regímenes monárquico-constitucionales.

Anderson (1979) critica el postulado marxista según el cual una de las constantes de la historia es la lucha de clases; si bien eso es cierto, también lo es que dicho conflicto se expresa, a menudo, en el ámbito político y no, estrictamente, en el proceso productivo: “uno de los axiomas básicos del materialismo histórico: la lucha secular entre las clases se resuelve en último término en el nivel político de la sociedad, y no en el económico o cultural” (:5). Según Anderson la formación de los Estados absolutistas obedece a un conjunto de condiciones tales como los cambios técnicos aplicados a la producción y la guerra, el desarrollo de una burocracia y estructura fiscal, el establecimiento de tribunales y el rescate del derecho romano como elemento regulador del creciente intercambio comercial: “las

monarquías absolutas introdujeron unos ejércitos y una burocracia permanentes, *un sistema nacional de impuestos*, un derecho codificado y los comienzos de un mercado unificado” (:11).

El absolutismo es una forma del poder político y económico que no rompe totalmente con el feudalismo y tampoco es un árbitro o instrumento de las nuevas clases, Anderson (1979) afirma: “*El absolutismo fue esencialmente eso: un aparato reorganizado y potenciado de dominación feudal [...] el Estado absolutista nunca fue un árbitro entre la aristocracia y la burguesía ni, mucho menos, un instrumento de la naciente burguesía contra la aristocracia: fue el nuevo caparazón político de una nobleza amenazada*” (:12). A pesar de esa continuidad, el Estado absolutista no hubiera surgido sin los cambios técnicos y sociales que desintegraron las antiguas estructuras feudales, entre ellos podemos señalar la expansión de la industria lanar, del hierro, el desarrollo de la artillería y el surgimiento de nuevas actividades económicas:

durante la depresión feudal se desarrollaron importantes industrias urbanas, tales como el hierro, el papel y los textiles [...] El invento de los tipos móviles produjo la llegada de la imprenta. La construcción de galeones de tres mástiles y con timón a popa hizo los océanos navegables para las conquistas ultramarinas. Todos estos inventos técnicos decisivos, que echaron los fundamentos del Renacimiento europeo. (Anderson, 1979: 16)

Este florecimiento tuvo como condición importante el rescate del derecho romano para la reglamentación de las transacciones comerciales. Gracias a él se estableció la diferencia entre el ámbito del derecho público y el privado y se promovió el establecimiento de cortes de justicia para dirimir los diversos conflictos que tenían lugar en el nuevo orden social. Anderson (1979) señala al respecto:

la superioridad del derecho romano para la práctica mercantil en las ciudades radica, pues, no sólo en sus claras nociones de propiedad absoluta, sino también en sus tradiciones de equidad, sus cánones racionales de prueba y su hincapié en una judicatura profesional, [...] políticamente, el resurgir del derecho romano correspondía a las exigencias constitucionales de los Estados feudales reorganizados de la época. (:21)

En materia tributaria, la expansión en la capacidad recaudadora de los Estados absolutistas se explica por dos factores. Primero, la ruptura del orden feudal liberó

las fuerzas productivas del viejo régimen y éste se encaminó, gradualmente, a una economía de mercado generadora de excedentes económicos; segundo, el gran poder político de los Estados absolutistas les dio mayor capacidad para imponer y cobrar los impuestos a la población, al mismo tiempo, el poder económico que esto generó les dio mayor poder político. Los ingresos públicos de los Estados absolutistas se integraron de diversas fuentes:

la burocracia civil y el sistema de impuestos característicos del Estado absolutista no fueron menos paradójicos. Parecen representar una transición hacia la administración legal racional de Weber, [...] la venta de cargos fue un medio indirecto de obtener rentas de la nobleza y de la burguesía mercantil en términos beneficiosos para ellas, el Estado absolutista gravó también [...] a los pobres [...] La transición económica de las prestaciones en trabajo a las rentas en dinero vino acompañada, en Occidente, por la aparición de impuestos reales para financiar la guerra [...] y fueron una de las principales causas de los desesperados levantamientos campesinos de la época. (Anderson, 1979: 29)

La transición del feudalismo al capitalismo fue posible por la denominada acumulación originaria, en dicho proceso se extrajo de los campesinos un excedente social que integró los primeros capitales privados. Otra fuente de esta acumulación originaria, no estudiada por el marxismo, fueron las contribuciones impuestas a los mismos campesinos, mismas que ocasionaron diversas expresiones de inconformidad.

Estos impuestos permitieron la formación de diversos capitales, algunos a favor de ciertos funcionarios del Estado que, por esta vía, pasaron a formar parte de las filas capitalistas. También la nobleza, gracias a la posibilidad de acumulación originaria que le brindaron sus excedentes sociales, se aburguesó. Así pues, en el origen del capitalismo los pequeños propietarios, comerciantes y artesanos se transformaron gradualmente en capitalistas; pero, otras veces, el capital se formó a partir del gasto público y de negocios asociados a los recursos públicos o a sistemas tributarios; es decir, en estos casos, el capital provino de los campesinos:

es indudable que de todos los males que afligían a los campesinos, los que sufrían con más dolor y menos paciencia eran los que provenían de las cargas de la guerra y de los remotos impuestos. Prácticamente en todas partes, el tremendo peso de los impuestos –*taille* y la *gabelle* en Francia, los servicios en España– cayó

sobre los pobres [...] La clase señorial, en la práctica y en todas partes, estaba realmente exenta del impuesto directo. (Anderson, 1979: 30)

Como vimos, los autores anteriormente revisados pusieron poca atención a las finanzas públicas, pero los ingresos del Estado fueron determinantes para el surgimiento del capitalismo. Ahora bien, el desarrollo de los sistemas tributarios se explica por las transformaciones de la estructura económica y las relaciones sociales, pero también por las relaciones que se establecen, en el plano político, entre el Estado y los contribuyentes.

La esfera política, y las formas en que ésta se expresa históricamente, reflejan tanto las condiciones materiales de la sociedad como el conjunto de intereses sociales y económicos que configuran las relaciones entre el pueblo y el Estado; en el caso, una sociedad capitalista democrática entre los ciudadanos-contribuyentes y el Estado.

Este análisis de la transición del feudalismo al capitalismo nos permite entrever que lo que induce a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones fiscales son factores económicos y políticos que están por encima de la voluntad de los individuos. Si una persona es asalariada, la estructura económica y política (expresada jurídicamente) le asigna un determinado nivel de ingreso y un determinado monto de exacciones fiscales aplicadas a éste. Por ejemplo, las deducciones al impuesto sobre la renta serán aplicadas automáticamente en sus centros de trabajo y los empleadores deberán enterar de éstas a las autoridades fiscales. En este punto, economía y política se integran en una fuerza superior que determina la actuación colectiva.

En el plano económico, los individuos y asociaciones ocupan una posición específica en el proceso productivo, son industriales, comerciantes, pequeños empresarios, trabajadores, empleados, productores de campo, etc.; su posición determina jurídicamente cuáles son sus obligaciones fiscales y de qué medios dispone, para eludir el pago de impuestos. El marco jurídico que regula los impuestos es la expresión formal de las fuerzas políticas del Estado; en este sentido, los impuestos no son un asunto contable o técnico sino político, y es la fuerza política la que define quién soporta, realmente, la carga fiscal. En el plano político, los intereses gremiales, o sectoriales, se expresan en tácticas y estrategias que dan lugar a acciones políticas, éstas comprenden desde el discurso ideológico hasta la organización para enfrentar, a favor o en contra, las disposiciones fiscales.

Las condiciones estructurales establecidas por la economía y la política normarán la conducta de los grupos e individuos que integran la sociedad; sin

embargo, estas condiciones se modifican con el tiempo en correspondencia con los cambios en la producción, distribución e intercambio; los ingresos públicos dependerán, generalmente, de aquellas actividades productivas que generen un mayor excedente económico y que sean susceptibles de ser gravadas con el menor costo económico y político.

Tales factores operan a corto, mediano y largo plazo, por eso el análisis histórico de las estructuras tributarias y la evolución de los impuestos es indispensable para dar cuenta de los cambios experimentados, tanto en la esfera económica como política, de las sociedades capitalistas contemporáneas. El análisis de las estructuras tributarias es un elemento central para comprender los cambios sociales, sin embargo, son pocos los investigadores que han centrado su atención en este tema para explicar las transformaciones sociales. Una excepción es el francés Gabriel Ardant.

3.7. GABRIEL ARDANT Y LA TEORÍA SOCIOLÓGICA DE LOS IMPUESTOS

Gabriel Ardant es un investigador social prácticamente desconocido en México. Sus trabajos sobre teoría sociológica e historia de los impuestos analizan las complejas relaciones históricas y sociales inmiscuidas en la recaudación de impuestos, y otros recursos necesarios para sostener el gasto público. Su trabajo hace aportaciones originales e importantes para el desarrollo de la ciencia de las finanzas públicas. Ardant señala que el estudio de las transformaciones históricas de la estructura fiscal es una condición necesaria para interpretar, de manera precisa, los procesos políticos y económicos de las sociedades capitalistas contemporáneas.

Sin embargo, hay algunas circunstancias que complicaron el estudio de su obra, entre ellas, la inexistencia de traducciones al español de la misma; además, sus libros sólo se localizan en bibliotecas especializadas, pues no existen reediciones desde los años sesenta y setenta. En México prácticamente no existen volúmenes en el catálogo de las bibliotecas universitarias más importantes; de hecho, algunos fueron obtenidos en intercambio con universidades de Estados Unidos. Otro de los problemas al estudiar la obra de Ardant es la inexistencia de investigaciones que expliquen o expongan los elementos centrales de su obra, ésta ha quedado en segundo plano frente a la de autores como Dobb, Hobsbawm, Wallerstein, Cipolla, y Manteaux. Ellos examinan el capitalismo desde las transformaciones de la esfera productiva y no desde las finanzas públicas.

A pesar de estas condiciones, Ardant merece atención por sus claros y originales planteamientos, éstos fueron plasmados en *Theorie sociologique de l'impôt* (1965), *Histoire de l'impôt* (1972) y *Histoire financière de l'antiquité à nos Jours* (1976). Mi exposición sobre la obra de Ardant se refiere a los mencionados trabajos.

Ardant fue el primero en proponer una disciplina para explicar la relación entre las finanzas públicas y los procesos histórico-sociales, la llamó teoría sociológica de los impuestos, teoría social o sociología fiscal. Recientemente el francés Marc Leroy (2007) la denominó sociología de las finanzas públicas, y el español Juan Jesús Fernández Cainzos (2006), sociología de la hacienda pública.

La propuesta teórica de Ardant es que los impuestos y los sistemas tributarios son el reflejo de un sistema u orden político, este sistema político depende del grado de desarrollo de la economía y la estructura social. El conjunto de intereses políticos, asociados a la economía, delineó las estructuras tributarias en los Estados modernos.

Ardant incorpora a su investigación el análisis histórico de las transformaciones de los sistemas políticos, y consecuentemente de las estructuras tributarias. Las estructuras tributarias son los cambios en los marcos jurídicos que norman el cobro y pago de los impuestos, así como las transformaciones de las instituciones encargadas de la exacción de impuestos.

3.7.1. ARDANT Y LA *THEORIE SOCIOLOGIQUE DE L'IMPÔT*

La Theorie sociologique de l'impôt es un amplio trabajo que propone elementos fundamentales para comprender los ingresos públicos y los impuestos desde una perspectiva histórica y social. Según Ardant (1965):

los impuestos acompañan la creación de los Estados modernos y son una parte integrante de éstos, toman conciencia de ciertas clases o la sujeción de ciertos pueblos. Los impuestos provocan revueltas o revoluciones que figuran entre las más violentas, entrañan la decadencia de ciertas civilizaciones y en nuestros días aparecen como un instrumento esencial de la reforma social y su capacidad de moderar el desarrollo económico. (:7)²⁸

²⁸ “L'impôt accompagna la création des Etats modernes ou plutôt en fut partie intégrante, fit prendre conscience à certaines classes ou à certains peuples de leur sujétion, provoqua des révoltes ou des révolutions qui furent parmi les plus violentes, entraîna la décadence de certaines

Los impuestos son una realidad social imposible de evitar por sus amplias implicaciones sociales y económicas. La propuesta teórica de Ardant (1965) es un enfoque macro social en el que la economía y la política, ambos influidos y determinados por los impuestos, tienen un papel fundamental. “La sociología de los impuestos entonces estudia la acción que el Estado ejerce mediante los impuestos en la economía y las relaciones que se establecen entre el Estado, el impuesto y la estructura social” (:7).²⁹

El Estado tiene que atender una diversidad de objetivos económicos, sociales y políticos, eso sólo es posible si cuenta con recursos económicos y la principal fuente de ellos son los impuestos, Ardant (1965) sostiene que los “impuestos se caracterizan por la libertad relativa que dan a los individuos. En ello se oponen a otros medios que pueden utilizar el poder político: la requisición de personas o de bienes, la legislación, la dirección y hasta el control de la economía en su conjunto” (:8).³⁰ Para él, los impuestos, como parte de la política fiscal, tienen la capacidad de redistribuir los ingresos entre la población, contribuir con las políticas de generación de empleo y regular las perturbaciones provocadas por la actividad de la economía privada; así, los impuestos modernos son un fenómeno histórico característico del capitalismo y el signo de la conciliación entre las voluntades del Estado y el ámbito privado.

Aunque en ocasiones pareciera que los impuestos no tienen gran incidencia socioeconómica, su importancia no puede ser soslayada. Los impuestos no son neutrales, ni económica ni socialmente, afectan, de una manera u otra, los flujos de recursos de un segmento de la sociedad a otro. Por ello, aspirar a un sistema tributario que sea neutral a los intereses económicos o políticos es una ingenuidad. El análisis social de los impuestos –sostiene Ardant– deja claro que éstos afectan los ingresos de ciertos contribuyentes y se canalizan, a través del aparato administrativo del Estado, a otro grupo social que se verá beneficiado. Entonces,

civilisations, fut à l’origine de la création du servage en Europe Orientale à partir du siècle xv, en même temps que du régime constitutionnel de l’Europe occidentale, de nous tours il apparaît à certains comme l’instrument essentiel de la réforme sociale, non sans risquer par son ampleur et ses modalités de freiner le développement économique”.

29 “De façon schématique cette étude se divise donc en deux grandes parties: l’action que l’Etat exerce par l’impôt sur l’économie, et l’action qu’il subit, c’est-à-dire les relations entre l’Etat, l’impôt et la structure de la société”.

30 “L’impôt se caractérise par la liberté relative qu’il laisse aux individus. En cela, il s’oppose aux autres moyens que peut utiliser le pouvoir politique: la réquisition de personnes ou des biens, la réglementation, la direction ou la prise en charge de l’économie”.

el funcionamiento de la economía no es independiente de los impuestos, éstos son tan imprescindibles como la moneda.

La estructura tributaria requiere de un diseño técnico-económico, expresado jurídicamente, que permita definir con claridad el monto y condiciones de pago de los impuestos, el análisis económico es indispensable para establecer el puente entre la estructura económica y la estructura tributaria. El que una actividad económica sea gravada depende de su capacidad de generar ingresos a mediano y largo plazo, tal capacidad está determinada por las condiciones de la producción y del mercado; el mercado fija el nivel de precios y, en consecuencia, los ajustes que habrán de hacerse en la producción. Para lograr que los ingresos públicos sean sustentables, el Estado los hace depender de los sectores económicos más rentables. Una vez fijados, los impuestos serán una condición para promover o limitar el desarrollo de las actividades económicas. Una estructura tributaria puede inducir a los sectores económicos a tomar decisiones de inversión, a orientar sus recursos hacia actividades que están menos gravadas por el Estado, por ello, los impuestos pueden ser factor de progreso o decadencia.

El impacto social de los impuestos, las reacciones a favor o en contra de los diferentes grupos sociales, hace que éstos adquieran un carácter político. Ardant (1965) señala respecto a la respuesta social frente a los impuestos: “la historia nos muestra también un gran número de turbulencias, motines, sediciones, revueltas, donde el impuesto fue la causa determinante, de tal suerte que las revueltas fiscales constituyen una categoría sociológica verificable” (:14).³¹ Cabe señalar, como ejemplo, que los intentos de establecer impuestos en la sociedad feudal provocaron una resistencia que condujo a los primeros esbozos de los actuales sistemas representativos (Ardant, 1965: 30).³² La respuesta social a los impuestos es una parte importante de la historia de los mismos; los movimientos que registra dicha historia dan cuenta de las actitudes de los ciudadanos frente al poder público, tal respuesta, a su vez, definirá las características del aparato gubernamental y la estructura jurídica que hace posible el proceso de recaudación de los impuestos.

31 “L’histoire nous montre aussi un grand nombre de troubles, d’émeutes, de séditions, dont l’impôt fut la cause déterminante, de telle sorte que les révoltes fiscales constituent une véritable catégorie sociologique”.

32 “C’est ainsi que la résistance provoquée par la substitution de l’impôt au lien féodal conduisit aux premières ébauches du système représentatif”.

3.7.2. ARDANT, EL ORIGEN Y LA RESPUESTA SOCIAL FRENTE A LOS IMPUESTOS

Ardant (1965) se pregunta cómo surgen los impuestos y cuál es la respuesta social frente a éstos, él sostiene que no es posible partir de “consideraciones utilitarias para explicar el surgimiento de los impuestos, y éste origen debe buscarse en el medio social y la mentalidad de una sociedad” (:29).³³

Los impuestos suponen una distinción entre el ámbito privado y el público. Las sociedades en que las labores, propias y colectivas, se asumen como comunitarias, no requieren de impuestos, pues las tareas y amenazas que involucran a toda la comunidad son resueltas solidariamente por todos a través del trabajo compartido. En contraste, las sociedades en que surge un ámbito privado requieren impuestos o contribuciones para atender los asuntos que conciernen a la comunidad, eso explica que los impuestos sean una molestia para el individuo. A decir de Ardant (1965), “los impuestos requieren un mínimo de individualismo y la existencia de dos sujetos: el hombre y el Estado” (:30).³⁴

En este trabajo de investigación se ha señalado que el análisis social de los impuestos muestra un rezago, esto contrasta con la hegemonía de los análisis del derecho y la economía. Ardant (1965) menciona que “el análisis social y psicológico de los impuestos muestra un rezago debido a las ventajas desempeñadas por el análisis económico, las cuales son la causa principal de la creación y el progreso de la técnica fiscal” (:30).³⁵ Desde una perspectiva social los impuestos pueden tener dos tipos de origen, el primero puede ser “a consecuencia de la victoria de un Estado –o tribu– sobre otro Estado. En este sentido el impuesto surge como un sustituto del pillaje. El segundo, proviene de una evolución progresiva, al interior de un grupo social determinado” (:30).³⁶

33 “Les considérations utilitaires ne suffisent pas à rendre compte l’apparition de l’impôt; encore faut-il le milieu social et la mentalité elle-même s’y soient prêtés”.

34 “La notion même d’impôt [...] dépend d’un minimum ‘d’individualisation’ à la fois de l’homme et de l’Etat, d’un minimum de séparation entre le chef et le sujet”.

35 “Etant entendu que la naissance de l’impôt a pu se trouver retardée par le milieu social et la psychologie des hommes, il est permis de supposer que les avantages dégagés par l’analyse économique sont la cause principale de la création et du progrès de la technique fiscales. C’est la hypothèse que l’on doit s’efforcer de soumettre à la vérification”.

36 “L’impôt a pu être établi de façon en quelque sorte extérieure à la suite de la victoire d’un Etat –ou d’une tribu– sur un autre. En ce sens, l’impôt peut être considéré comme ayant remplacé le pillage. L’impôt a pu également se dégager par une évolution progressive, à l’intérieur d’un group social déterminé”.

De esta manera, los impuestos pueden resultar de la guerra, primero para financiar los costos de ésta; después, cuando se define cuál de las partes del conflicto ha obtenido la victoria militar, los impuestos se mantienen para restituir los costos económicos del mismo. En términos weberianos, la guerra, como una forma de dominación no legítima, establece impuestos no legítimos, los cuales serán cobrados por medios violentos. El otro origen de los impuestos está relacionado con la evolución interna de cada sociedad. Dependiendo del origen externo o interno de los impuestos, las respuestas sociales y psicológicas ante ellos serán distintas (Ardant, 1965: 31).³⁷

En el primer caso se establece una relación orgánica entre el Estado y el contribuyente, pues es del exterior que proviene la obligación fiscal. En este caso se expresan claramente la distinción entre el pueblo y el soberano. Los impuestos nacen de la conquista y es el signo de la subordinación y el pago por salvar la vida de los vencidos o mantener una propiedad. (Ardant, 1965: 32)³⁸

Así, los impuestos son, claramente, expresión de una dominación violenta que no atiende la opinión de los contribuyentes, el conquistador que tiene el derecho de obtener un botín de guerra estará dispuesto a cobrar un impuesto. Además, los impuestos establecidos como resultado de una guerra serán superiores a los costos económicos que el conflicto causó al país victorioso.

Las causas internas de los impuestos son diversas, entre ellas puede contarse la costumbre, la presión social, el temor al desprestigio social, incluso, como señala Ardant (1965), las creencias religiosas. Un ejemplo del último caso es el diezmo, fundamental para mantener el poder de la iglesia durante mucho tiempo, y que, actualmente, justifica su cobro por su destino en obras de caridad. Además, el impuesto interno tiene como incentivo que “puede ser la contraparte de los servicios que otorga el soberano a la comunidad, como es la de garantizar la seguridad pública” (:32).³⁹

37 “Il est évident, a priori, que les problèmes psychologiques et sociaux posés par l’institution de l’impôt ne sont pas les mêmes suivant que celui-ci est issu d’une action l’extérieur ou d’une évolution intérieure.

Dans le premier cas, la distinction entre l’Etat et le contribuable que existe en quelque sorte organiquement. C’est de l’extérieur que vient l’obligation fiscale”.

38 “L’impôt naît ainsi de la conquête, il est le signe de la subordination, la contrepartie de la vie sauve laissée aux vaincus, ou de la location d’une propriété”.

39 “L’impôt peut aussi s’établir comme la contrepartie d’un service rendu, soit d’un service particulier, soit du service général d’ordre et de sécurité assuré par l’Etat”.

El planteamiento inicial de Ardant, expuesto en *Theorie sociologique de l'impôt*, se amplía de manera significativa en *Histoire de l'impôt*. Esta historia es el registro y resultado de un proceso social en que el Estado y los ciudadanos se enfrentan por los impuestos; en él, el primero tiene el afán de imponer la mayor cantidad de contribuciones y los segundos responden, de manera directa o velada, a la presión que ejerce la estructura fiscal y los correspondientes órganos de gobierno encargados de recaudar impuestos. Tal respuesta social genera un registro de acciones, hechos y actitudes susceptibles de ser analizadas y sistematizadas para establecer una interpretación sociológica.

Para Ardant (1962) resulta paradójico que los impuestos, en tanto creación de los Estados liberales contemporáneos, sea uno de los temas más sensibles en la relación Estado-ciudadanos, principalmente, para los últimos. Esto vuelve especialmente delicado el establecimiento de impuestos nuevos, los cuales, comúnmente, generan sospechas, pues los “contribuyentes aprenden que un impuesto nuevo, no sólo es la repetición indefinida de descuentos, es también la aparición de otros impuestos. Una tasa ligera puede ser considerada por aquéllos que la pagan, como por otros quienes la establecen, como un precedente. Su efecto de reacción puede entonces ser superior a aquéllos que sí pagan” (:728).⁴⁰ Ardant sugiere que antes de establecer un impuesto se debe evaluar el riesgo de provocar una rebelión o revuelta fiscal, pues ésta puede ser tan fuerte que reduciría los privilegios fiscales de quienes provocan la reacción de los contribuyentes.

“El impuesto es una deducción de los recursos de los individuos” (Ardant, 1965: 728)⁴¹ y toda reducción de los mismos provoca molestia en los contribuyentes, pues impacta directamente sobre su nivel de ingresos. Esta reducción en los ingresos es más o menos soportable, siempre y cuando el nivel de los mismos sea suficiente; sin embargo, los impuestos pueden transformarse en la causa de una rebelión cuando las actividades económicas no generan ingresos que puedan soportar una reducción. En los momentos de crisis económica generalizada, o bien en las actividades económicas que experimentan una crisis sectorial de ingresos, el establecimiento de un impuesto o el incremento de sus tasas puede hacer difícil, incluso imposible, el pago del mismo.

⁴⁰ “Ce que les hommes appréhendent devant un impôt nouveau ce n'est pas seulement la répétition indéfinie du prélèvement, c'est aussi l'apparition d'autres impôts. Une taxe légère peut être considérée, par ceux qui la payent, comme d'ailleurs par ceux qui l'établissent, como un précédent. Son effet réactif peut alors être nettement supérieur à ce que son poids”.

⁴¹ “L'impôt est un prélèvement sur les ressources des individus”.

En términos dialécticos, puede decirse que en los momentos de crisis se genera una brecha entre la estructura económica y la estructura fiscal, entonces surge la posibilidad de una respuesta social conflictiva. Ardant (1965) clasifica los conflictos sociofiscales en rebeliones de siervos, rebeliones urbanas, revoluciones nacionales, revoluciones burguesas, motines obreros, revoluciones proletarias, revoluciones de desempleados y revueltas fiscales. Dicha tipificación está determinada por el propio desarrollo del capitalismo, pues es claro que una rebelión de siervos ya no es posible en su actual etapa, lo que sí es posible es establecer una interpretación de “las revueltas fiscales desde la perspectiva de la lucha de clases” (:745).⁴²

3.7.3. HISTOIRE DE L'IMPÔT Y LA HISTOIRE FINANCIÈRE DE L'ANTIQUITÉ À NOS JOURS

En *Historia de los impuestos*, Ardant (1972) concentra su atención en la evolución de los mismos, principalmente en Francia e Inglaterra, además propone comprender el desarrollo del capitalismo a partir de los procesos sociales y políticos asociados a las finanzas públicas. Como hemos visto, para este autor la transición del feudalismo al capitalismo, y las diferentes etapas de desarrollo de éste, no hubieran sido posibles sin un sistema fiscal capaz. Este enfoque también domina su *Histoire financière de l'antiquité à nos jours* (1976).

En la introducción del mencionado libro, Ardant (1976) sostiene que la moneda, los impuestos y el crédito son tres instituciones que marcan la vida y relaciones de los hombres, además determinan las condiciones de su progreso. Los impuestos son la causa principal de un gran número de motines, revueltas, revoluciones, guerras de independencia, e, indirectamente, de los regímenes representativos y otras condiciones para la formación de los modernos Estados liberales. Los impuestos, en tanto creación de éstos, son una técnica liberal que “han permitido eliminar los antiguos métodos violentos de los soberanos para captación de recursos como lo fueron la leva, el pillaje y la confiscación, los cuales eran necesarios para soportar los gastos del ejército” (:15).⁴³

42 “Les revotes fiscales se situent le plus souvent, sinon toujours, dans un contexte plus général de lutte de classes”.

43 “Grâce au jeu combine de l'impôt et de la monnaie, le souverain peut éviter ces méthodes grasseries que sont le pillage et la confiscation ou même le système complexe des prestations de biens ou de services [...] les souverains purent remplacer les tumultueuses levées féodales par der

Los impuestos y la moneda tienen la capacidad de transformar la riqueza económica en poder político, pues ambos aportan los recursos necesarios para materializar las ambiciones del gobernante: “las finanzas (públicas) son la fuente del poder político sin desconsiderar el papel de la infraestructura económica” (:17).⁴⁴ Pero los impuestos (las finanzas públicas) también han tenido la capacidad de transformar las condiciones materiales de las sociedades, eso es evidente cuando analizamos el desarrollo de los Estados modernos, o bien cuando recordamos el papel significativo que jugaron las finanzas públicas en los esfuerzos de reconstrucción posteriores a la Segunda guerra mundial en Europa.

Los impuestos reflejan, como ninguna otra institución, la íntima relación entre el poder político y la estructura económica. La brecha entre lo que cuesta el gobierno a los ciudadanos, vía impuestos, y los beneficios que éstos pudieran obtener del mismo, se amplía o cierra de acuerdo con las oscilaciones de la economía capitalista, eso modifica las percepciones y la respuesta individual y colectiva de los ciudadanos ante las contribuciones y el gobierno.

Los impuestos y los esquemas tributarios cambian según se transformen las estructuras socioeconómicas y políticas. Los regímenes políticos moldean la estructura tributaria, por ello la historia de los impuestos es un área de investigación imprescindible para interpretar los cambios sociales. Para Ardant, los sistemas fiscales contemporáneos son resultado de un proceso histórico que involucra luchas políticas, pero sobre todo, del éxito de la burguesía como clase social y del capitalismo como modo de producción. En las democracias occidentales los sistemas tributarios reflejan el triunfo de la burguesía sobre la nobleza y su expresión máxima: los Estados absolutistas o el absolutismo ilustrado. En la lucha política (y de clases) participan diferentes intereses económicos y sociales, además, en ella se decide quién carga socialmente con el peso de los impuestos y quiénes son los beneficiarios o destinatarios de los recursos públicos.

¿Cómo puede la propuesta de Gabriel Ardant contribuir en la respuesta a nuestra pregunta central: por qué las personas pagan impuestos? Podemos señalar algunas respuestas a propósito de sus aportes al tema. Si los contribuyentes pagan es porque están socialmente determinados por la correlación de fuerzas políticas y económicas. Una persona paga sus impuestos porque existe una esfera política que la obliga a pagarlos, además, el cumplimiento de su obligación fiscal

troupes soldées [...] et payer leurs approvisionnements”.

44 “Dire que la finance est la source du pouvoir, ce n’est pas atténuer le rôle de l’infrastructure économique”.

evita otras formas de intervención del Estado en su patrimonio, bienes, ingresos y riquezas.

Las personas pagan sus impuestos cuando obtienen ingresos para cubrirlos, es decir, su capacidad de pago está determinada por las características de la estructura productiva y distributiva del ingreso de cada país, las cuales, a su vez, dependen de las condiciones económicas. Los ciudadanos toleran exacciones a sus ingresos, pero cuando éstas rebasan su capacidad de pago o son excesivas, surgen conflictos sociales (revueltas fiscales) y políticos. Finalmente, Ardant sostiene que el análisis de los procesos históricos es indispensable para comprender las actitudes individuales y colectivas de pago o no pago; dados los cambios históricos, es factible que quienes ahora pagan sus impuestos mañana no lo hagan, y viceversa.

3.8. LA INTEGRACIÓN MACRO Y MICRO SOCIAL

La teoría social ha experimentado en los últimos 150 años un desarrollo que hubiera sido imprevisible al iniciar el siglo XIX. Si bien tiene sus orígenes en el movimiento intelectual representado por la ilustración europea y los enciclopedistas franceses del siglo XVIII, la teoría social contemporánea está integrada por un corpus de teorías y marcos conceptuales que son el resultado de un intenso proceso de investigación y reflexión. El conjunto de enfoques, no pocas veces contrapuestos, resultante del desarrollo científico de la teoría social vuelve difícil la decisión de cómo encaminar el trabajo de investigación que nos ocupa.

En la teoría social hay enfoques macrosociales, como los desarrollados por Marx y Weber, y otros que proponen un análisis micro social, como el de Durkheim o Simmel; además de este debate entre quienes defienden los análisis macro y micro sociales, están los aportes teóricos de otras disciplinas. Respecto al mencionado debate George Ritzer (2002) señala:

Hasta hace relativamente pocos años, una de las principales divisiones dentro de la teoría sociológica estadounidense del siglo XX ha sido el conflicto entre teorías (y teóricos) *microscópicas* extremas y teorías (y teóricos) *macroscópicas* y, lo que es quizá más importante, el conflicto entre los que han interpretado de este modo las teorías sociológicas. (:444)

La búsqueda de un análisis social que integre ambos planos es deseable para las ciencias sociales, en este sentido Jorge Dettmer (2001) sostiene:

El problema de la relación entre lo micro y lo macro o, si se quiere, entre acción y estructura sociales es uno de los aspectos fundamentales no resueltos por las disciplinas que conforman las ciencias sociales. En el caso de la sociología, las respuestas dadas desde el siglo XIX hasta los años sesenta del siglo XX, dieron importancia a alguno de los términos de la relación en detrimento de otro. Así, o bien la estructura social fue tomada como el principal objeto de análisis quedando el sujeto anulado, o los individuos fueron considerados como los únicos “elementos” de la explicación social. (:79)

Así, en apariencia, la teoría social es complicada; sin embargo, no está de más señalar que las relaciones entre los diversos enfoques son complementarias, incluso los autores citados tienen clara la necesidad de fundir los planos macro y micro sociales. A pesar de las dificultades que implican dicha relación, esta investigación propone que un análisis del tema que nos ocupa requiere de una perspectiva teórica que tome en cuenta ambos planos, que permita dar cuenta de cómo los factores macro y micro sociales se hacen interdependientes. Con este propósito se expondrán las propuestas de dos filósofos sociales contemporáneos: Pierre Bourdieu y Norbert Elias.

Estos sociólogos no son estudiosos de las finanzas públicas y la atención al tema de los impuestos en sus obras es marginal; sin embargo, lo importante de sus trabajos es que ofrecen una interpretación de los procesos sociales desde una propuesta teórica que relaciona los niveles macro y micro sociales. Sus propuestas también estudian la determinación de los procesos sociales, actitudes individuales que en su conjunto integran regularidades sociales, por las condiciones materiales y políticas.

3.8.1. LA SOCIOLOGÍA DE NORBERT ELIAS

Una de las características de la obra de Norbert Elias es su original observación e interpretación de la sociedad. A lo largo de su obra, Elias muestra una capacidad sobresaliente para obtener información de los detalles cotidianos y para transformarlos en objetos de investigación sociológicamente significativos. Esto se confirma en su obra fundamental *El proceso de la civilización. Investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas* (1939), en la que plantea una crítica a la civilización occidental previa a la Segunda Guerra Mundial. Víctima del nazismo, sus padres fueron asesinados en los campos de concentración y tuvo que abandonar Alemania, ésta experiencia marcó su obra y su propuesta de investigación social.

El proceso de la civilización estudia las formas y costumbres que las personas guardan en la mesa y otras actividades cotidianas, un objeto de investigación, aparentemente, poco significativo. Elias observa que el cambio en los protocolos de conducta individual y colectiva, los nuevos patrones de conducta, están asociados a las transformaciones que experimenta el feudalismo, mismas que reflejan la evolución en las estructuras políticas y económicas que desembocarán en el desarrollo y expansión del capitalismo.

En el mundo cultural medieval era posible sentarse a la mesa y tomar los alimentos con la mano, dejar que el cuerpo se expresara libremente; en el mundo capitalista, la ingesta se hace con cubiertos y las manifestaciones corporales se reducen a su mínima expresión. Los manuales de “buenas costumbres”, en la opinión de Elias, son medios para evaluar la transformación de los hábitos, prácticas y percepciones que se gestan y reproducen socialmente.

Un concepto básico en la sociología de Elias (1989) son *las configuraciones o composiciones*, concepto inspirado por las relaciones sociales de los individuos en la comunidad. Al respecto señala:

en lugar de la imagen del ser humano como una “personalidad” cerrada –y a pesar de su significado ligeramente cambiante, la expresión es ilustrativa– aparece la imagen del ser humano como “una personalidad abierta” que, en sus relaciones con los otros seres humanos, posee un grado superior o inferior de autonomía relativa pero que nunca tiene una autonomía total y absoluta y que, de hecho, desde el principio hasta el final de su vida, se remite y se orienta a otros seres humanos y depende de ellos. El entramado de la remisión mutua entre los seres humanos, sus interdependencias, son las que vinculan a unos con otros, son el núcleo de lo que aquí llamamos composición, composición de unos seres humanos orientados recíprocamente y mutuamente dependientes. Como quiera que los seres humanos tienen un mayor o menor grado de dependencia recíproca, primero por naturaleza, y luego por el aprendizaje social, por la educación y por la socialización a través de necesidades de origen social, estos seres humanos únicamente se manifiestan como pluralidades; si se permite la expresión, como composiciones. (:44)

El concepto de composición o configuración es fundamental para comprender que los seres humanos dependemos unos de otros. Somos seres sociales y esta estructura intrínseca determina cómo nos relacionamos, cómo pensamos y cómo respondemos colectivamente a las relaciones que en conjunto establecemos.

No siempre los seres humanos tenemos clara esa interdependencia y hasta dónde ella puede determinar nuestra forma de comportarnos, incluso en aspectos considerados mínimos, como las reglas de urbanidad y de comportamiento en la mesa, en la calle, o nuestra relación con el fisco. Si un individuo o una sociedad evade sus compromisos fiscales es porque hay una construcción social que se retroalimenta a sí misma hasta transformarse en una conducta sistematizada e interiorizada, en un código de conducta. Por ejemplo, una conducta individual abiertamente antisocial puede transformarse, con el paso del tiempo y a fuerza de una repetición sin fin, en un acto reinterpretado por la sociedad; lo que en una etapa de la historia era causa de vergüenza o sanción social e individual, puede transformarse, con el tiempo, en un acto de justicia, de inteligencia individual o sagacidad de quienes empezaron transformando ciertas prácticas o reglas sociales.

El concepto de composición o de configuración no tiene relación con hechos sociales petrificados, al contrario, los hechos pasados nos permiten evaluar cómo los actos, costumbres o acciones de los individuos se transfiguran con el tiempo, aunque éstos pudieran parecer inamovibles:

el concepto de composición puede ilustrarse fácilmente con una referencia a los bailes en sociedad, éstos son, de hecho, el ejemplo más simple que cabe poner para hacerse una idea de lo que se entiende por una composición [...] La imagen de las composiciones de seres humanos en interdependencia en la danza puede facilitarnos la representación como composiciones de Estados, las ciudades, la familias o, incluso, de los sistemas capitalista, comunista o feudal [...] como vemos, en esa concepción desaparece la oposición que, en último término, descansa sobre diversos valores e ideales y que está hoy subyacente siempre que se habla de “individuo” y de sociedad. Ciertamente se puede hablar de un baile en general pero nadie imaginará un baile como una construcción al margen de los individuos o como una mera abstracción. Por supuesto distintos individuos pueden realizar la misma composición de baile, pero sin una pluralidad de individuos compenetrados e interdependiente no cabe hablar de baile [...] Igual que cambian esas pequeñas composiciones que son los bailes –a veces lentamente o más rápidamente– esas composiciones mayores a las que llamamos sociedades. (Elias, 1989: 45)

El concepto de composición o figuración le permite a Elias construir una metodología propia que parte de la observación de actos cotidianos, aparentemente normales para el común de los observadores. Elias parte de analizar los orígenes

históricos de las costumbres, valores y actitudes individuales, escudriña en el pasado histórico cómo se gestaron y evolucionaron; de esta manera, concluye que las manifestaciones individuales lo son porque, al mismo tiempo, forman parte de una regularidad social donde un grupo comparte una forma de ser y hacer.

El proceso de transformación de *la composición* se produce sin contar con una ruta preestablecida, ésta se modifica gradualmente a través de movimientos que oscilan entre un plano racional e irracional. La sociedad no es absolutamente ni lo uno ni lo otro, las relaciones interpersonales se mueven en un plano de amistad y enemistad. Este movimiento pendular define el proceso civilizatorio.

Un aspecto importante de la investigación de Elias es la utilización de fuentes de información que pueden considerarse excéntricas, tal es el caso del uso de manuales de buenas costumbres o de consejos acerca de las “buenas maneras”. Una parte fundamental de su análisis somete a crítica las formas de expresión de la sociedad, para luego someterlas a una revisión histórica que permite concluir que no son inmutables.

3.8.2. LA ESTRUCTURA DEL PENSAMIENTO DE NORBERT ELIAS

La obra teórica de Elias es, aparentemente, poco organizada y estructurada, dicha percepción puede originarse en la dispersión de los temas y objetos de investigación: los deportes, el tiempo, la muerte, las costumbres, la música y otras más, brindan la impresión de que su sociología no tiene un hilo conductor. Su obra atiende desde aspectos políticos y económicos hasta la capacidad psicológica de los individuos para enfrentar los altibajos de la vida cotidiana.

A pesar de esa aparente complejidad, su propuesta teórica parte de considerar la necesaria integración de los planos macro y micro social en tres grandes ejes, involucrados unos con otros: la estructura económica, la estructura política y la educación y capacidad de autocontrol de los individuos. Al respecto señala Emilio Lamo (1994):

según Elias existen tres tipos de controles básicos que pueden señalarnos el grado de desarrollo y complejidad de una sociedad: el control de los hombres sobre la naturaleza a través del desarrollo de la ciencia y la tecnología; el control sobre las relaciones de los hombres entre sí mediante la organización social tanto a nivel nacional como internacional; y el nivel de autocontrol que cada uno de los individuos ha llegado a alcanzar sobre sí mismo y que corresponde al

proceso de civilización. Este último, a pesar de no tener a largo plazo un carácter planificado, unilineal o irreversible. (:436)

Elias se ubica en la tradición sociológica que considera la estructura económica parte fundamental de la sociedad. El proceso productivo determina las características de cada sociedad pues, al establecer la posición de los individuos en el proceso productivo y distributivo, define las relaciones de interdependencia social. El papel de proletario, burgués o noble está en función de la posición que cada persona tenga en el proceso productivo y en su posesión de los medios de producción o la tierra.

El plano político define las relaciones de poder que establecen los individuos en la escena social. Alguien que manda se relaciona con otros individuos que atienden sus instrucciones, tras este fenómeno hay una estructura política que los obliga a obedecer. Sin embargo, dicha estructura de poder no es estable, se transforma permanentemente para dar origen a la sociogénesis y la psicogénesis. Al respecto Natalie Heinich (1999) señala:

el estudio de las formas del saber vivir y de sus modificaciones no revela otra cosa que un sector particularmente simple y accesible de un cambio más fundamental de la sociedad considerada: evolución que puede observarse no sólo en el nivel colectivo –la sociogénesis– sino también en el nivel individual –la psicogénesis– dado que cada individuo debe recorrer, por su propia cuenta y de manera abreviada, el proceso de civilización que la sociedad ha recorrido en su conjunto: pues el niño no nace civilizado. Esto es lo que Elias denomina la Ley fundamental sociogenética. La historia de una sociedad se refleja en la historia interna de cada individuo. (:12)

La sociogénesis y psicogénesis son posibles gracias a un complejo proceso de educación de los individuos, mismo que también tienen como resultado el autocontrol. El proceso educativo es la codificación que un individuo realiza, a lo largo de su vida, de un conjunto de habilidades y valores, éstos se transforman en una regla de conducta que parece propia, pero que, en realidad, ha sido heredada por la sociedad. En la opinión de Hermann Korte (2002), Elias retomó dos ideas centrales de la teoría psicoanalítica de Freud, en ambas es nuclear la noción de que toda coacción interna es el resultado de la coacción externa, en este sentido señala:

¿qué es, en realidad lo que Elias debe a Freud? Son dos las ideas que Elias considera de especial importancia en los escritos de Freud. En primer lugar, la idea

de que en la historia de la humanidad toda coacción interna, toda autocoacción es, en primera instancia, una coacción externa, una coacción heterónoma y, en segundo, que el desarrollo psicogenético de todo individuo no es, en realidad, en cierto modo, sino una repetición de la historia humana en la persona individual. (:54)

Esto es, las expresiones individuales no son otra cosa que un reflejo de las condiciones que establece el contexto social. Cuando un individuo se manifiesta en actos de acción u omisión, está también reflejando las condiciones sociales que lo determinan. Si una persona evade el pago de los impuestos o corrompe a la autoridad fiscal, esto es porque existe una estructura social que conduce su actuación de esa manera. Pero también cuando un individuo paga sus impuestos, y se comporta con rectitud, es porque una parte o el conjunto de la comunidad lo induce a cumplir con sus obligaciones fiscales.

La elusión fiscal es un buen ejemplo de este apartado. Si un sujeto elude el pago del impuesto es porque existe un marco jurídico que lo permite –y, en el marco de una política pública orientada a atraer inversión privada, tal vez lo alienta–. En este caso, la decisión del individuo de eludir al fisco tiene origen en condiciones macrosociales que provocan un comportamiento de bajo compromiso fiscal.

La propuesta de análisis social de Elias nos permite incorporar las condiciones impuestas por la economía, la política, el proceso educativo y de autocontrol de los individuos, en la explicación del tema que nos ocupa; y, además, evaluar el proceso histórico que ha construido las respuestas, individuales y colectivas, en materia fiscal. La cantidad de personas que pagan impuestos es superior a la de aquéllas que no lo hacen, tales pagos ocurren de forma cotidiana, cuando alguien adquiere un bien o servicio, cuando le descuentan en su cheque quincenal, etc. La respuesta social debe ser investigada en sus orígenes para tener claras las motivaciones que conducen a las personas a pagar sus impuestos, además, hay que recordar que dicha respuesta reflejará las condiciones sociales y las rutinas de comportamiento adquiridas a lo largo de sus vidas.

3.8.3. CULTURA Y CIVILIZACIÓN

Como se ha señalado, la sociología de Norbert Elias surge en el contexto de la crisis europea de entreguerras. En la crisis de la civilización europea imperan las secuelas de la Primera Guerra Mundial, la inestabilidad política, social, la profunda

crisis del capitalismo en el año 29, el ascenso de regímenes políticos dictatoriales como el fascismo italiano y alemán, y el estalinismo en la Unión Soviética.

La civilización es el objeto de investigación de Elias. En la primera parte de *El proceso de la civilización*, señala que:

el concepto de “civilización” se refiere a hechos muy diversos: tanto al grado alcanzado por la técnica, como al tipo de modales reinantes, al desarrollo del conocimiento científico, a las ideas religiosas y a las costumbres. El concepto puede referirse a la forma de las viviendas o a la forma de la convivencia entre hombre y mujer, al tipo de las penas judiciales o a los modos de preparar los alimentos [...] con el término “civilización” trata la sociedad occidental de caracterizar aquello que expresa su peculiaridad y de lo que se siente orgullosa, el grado alcanzado por su técnica, sus modales, el desarrollo de los conocimientos científicos, su concepción del mundo y muchas otras cosas. (Elias, 1989: 57)

Este concepto no es comprendido de la misma manera en la misma Europa, pues mientras que en Francia e Inglaterra se refiere a elementos económicos, políticos, religiosos, técnicos y morales, en Alemania se refiere a aspectos espirituales, artísticos y religiosos, es decir, a aspectos propios de la cultura. Elias (1989) diferencia cultura y civilización; para él, la última es resultado de un largo proceso histórico.

[la] civilización se refiere a un proceso o, cuando menos, al resultado de un proceso, se refiere a algo que esta siempre en movimiento, a algo que se mueve de continuo hacia delante. En su utilización actual, el concepto alemán de “cultura”, tiene otra dirección de movimiento: se refiere a productos del hombre dotados de realidad como [...] las obras de arte, a libros, a sistemas religiosos o filosóficos. El concepto cultura tiene un carácter diferenciador. (:58)

En este sentido Gina Zabłudovsky (2007) señala que en *el Proceso de la civilización* Elias estudia: “las relaciones entre el surgimiento de los Estados, la monopolización y centralización de los ingresos, la violencia física legítima, la transformación del comportamiento y la sensibilidad humana en una dirección determinada” (:108). Elias (1989) propone que la civilización no cuenta con una ruta de navegación preestablecida y no es el resultado de un proceso donde el plano racional e irracional de los hombres delimite determinadas conductas particulares y colectivas, según él “es impensable que el proceso civilizatorio haya sido iniciado por

seres humanos capaces de planificar a largo plazo y de dominar ordenadamente todos los efectos a corto plazo, ya que estas capacidades, precisamente presuponen un largo proceso civilizatorio” (:449)

La interdependencia que se genera en los grupos humanos, gracias a la cual éstos construyen formas de comportamiento colectivo, es el origen de la civilización: “este orden de interdependencia es el que determina la marcha del cambio histórico, es el que se encuentra en el fundamento del proceso civilizatorio” (Elias, 1989: 450). El proceso civilizatorio se construye gradualmente, a partir de miles de decisiones personales y colectivas que se transforman en prácticas colectivamente aceptadas. Elias (1989) comenta al respecto:

La civilización no es “racional”, y tampoco es “irracional”, sino que se pone y se mantiene ciegamente en marcha por medio de la dinámica propia de una red de relaciones, por medio de cambios específicos en la forma en que los hombres están acostumbrados a vivir. (:451)

Una vez codificadas por la sociedad, las actitudes y valores son susceptibles de ser planificadas, por ejemplo, en el proceso de formar y educar a un infante se le van proporcionando valores y actitudes que en un futuro serán necesarios para que pueda convivir en la sociedad, al respecto afirma:

Lo característico de esta transformación del aparato psíquico en el proceso civilizatorio es que desde pequeños se va inculcando a los individuos esta regulación cada vez más diferenciada y estable del comportamiento, como si fuera algo automático, como si fuera una autocoacción de la que no pueden liberarse aunque lo quieran conscientemente. (Elias, 1989: 452)

El proceso civilizatorio implica un esfuerzo colectivo para establecer patrones de conducta a través de los sistemas educativos y los códigos, la expresión máxima de tales patrones son los códigos civiles, penales y fiscales. La sociedad establece códigos prácticamente en todos los ámbitos de la actividad humana, por ejemplo, el horario de entrada a la escuela, la fábrica o la oficina; son códigos las reglas que deben observar los jugadores de cualquier deporte, las reglas de técnicas de investigación y la ortografía que deben observar los científicos y literatos. Las reglas, por supuesto, también regulan el terreno fiscal.

3.8.4. LOS IMPUESTOS Y NORBERT ELIAS

Elias, al interpretar el origen y desarrollo de los impuestos asociado a la guerra, coincide con Gabriel Ardant. En la época feudal, los individuos estaban dispuestos a pagar impuestos por tres causas fundamentales: para evitar ir a la guerra, con el dinero de sus impuestos el soberano contrataba mercenarios; para mantener la vida después de una derrota militar, los individuos renunciaban a una parte de sus ingresos o su riqueza; para realizar las reparaciones necesarias a la infraestructura productiva después de una guerra. Una causa adicional, relacionada con el desarrollo de las ciudades, fue el pago de impuestos para evitar la expropiación de las propiedades de la burguesía en la fase inicial de expansión del comercio.

Cabe recordar que en el feudalismo solamente la nobleza iba a la guerra. Un rey era uno de varios otros nobles que contaba con ejércitos privados, su fuerza dependía de su capacidad económica para sostener un determinado número de hombres. En esta etapa, los impuestos no eran como actualmente los conocemos. Al respecto, Elias (1989) señala: “Todo señor feudal exige y recibe ciertas prestaciones monetarias cuando se casa su hija, cuando arma un caballero a su hijo o bien cuando libera algún prisionero de guerra, bajo la forma de rescate” (:428).

En su origen los impuestos eran cercanos al robo: “las exigencias monetarias no tienen fundamento alguno en la costumbre y precisamente por este motivo se consideran en esta sociedad como algo similar al robo y el chantaje” (Elias, 1989: 428). Es la violencia del mundo feudal la que gradualmente construye la costumbre colectiva del pago de los impuestos, Elias (1989) señala:

estos pagos monetarios urbanos para redimir los servicios militares acaban convirtiéndose con relativa rapidez en una costumbre fija o en una institución. Para cada campaña, los representantes del Rey requieren de cada ciudad un número determinado de hombres armados o bien el pago de la cantidad correspondiente y el concejo ciudadano aprueba el pago de la cantidad solicitada o regatea algo para conseguir una rebaja. (:429)

Así, los impuestos, los sistemas tributarios y las instituciones dedicadas al cobro y administración de los mismos inician un largo proceso de desarrollo, el cual no ha sido terso. Desde su origen, los impuestos han causado diversas rebeliones, motines y expresiones de descontento colectivo que han marcado la historia de la fiscalidad. Elias (1989) refiere diversas rebeliones fiscales experimentadas en

Francia durante los siglos XIII y XIV, en esta fase los sistemas tributarios se forman sin una perspectiva clara de lo que habrán de ser en el futuro, solamente se concentran en atender necesidades inmediatas:

No hay duda que en el transcurso de estas luchas, ni el Rey ni sus colaboradores tenían una idea clara de la institución nueva que estaba formándose. Ni los unos ni los otros pretendían “aumentar su capacidad fiscal”, sino que lo que quieren en principio los reyes y sus representantes es conseguir tanto dinero como puedan de sus respectivos ámbitos de dominación con el fin de atender tareas y gastos muy concretos. (:433)

La fuerza de las rebeliones fiscales promovió una actitud de creciente mesura entre los encargados de establecer y recaudar los impuestos, esto gestó gradualmente las condiciones para que el rey “negocie” con los diferentes estamentos feudales el monto de los impuestos. A partir de esa circunstancia se crearon instancias políticas para resolver las diferencias respecto a la recaudación. Elias (1989) sostiene:

los impuestos nacen de la lucha de los diversos grupos e intereses sociales, hasta que, por último, tarde o temprano aquel instrumento que se había desarrollado en un forcejeo continuo de las relaciones sociales de fuerza, se van convirtiendo en una organización o institución consolidada, admitida por los interesados de modo consciente y hasta, si se quiere, planificado. (:431)

La capacidad de los reyes para imponer impuestos dependió de su poder político frente a los contribuyentes. Ahora bien, el proceso de concentración del poder político no siguió una ruta lineal, estuvo determinado por las condiciones que imponía la coyuntura política. A periodos de concentración de poder político seguían otros de debilidad política, esta oscilación definió, en cada etapa de la historia, las características de la estructura fiscal. Si bien en un principio los monarcas negociaban con los sujetos del impuesto el monto y condiciones de pago de los mismos, a partir de la consolidación de los Estados absolutistas la concentración de poder político de los monarcas les permitió establecer impuestos libremente. Ese poder político surgió del dominio del ejército, el cual se transformó en una organización profesional que dependía exclusivamente de las órdenes del rey en turno; tanto los antiguos nobles como la incipiente burguesía no tuvieron la capacidad para organizar un ejército que hiciera frente al monarca absoluto.

El proceso de concentración del poder político y fiscal no se logró de forma pacífica, Elias (1989) da cuenta de una serie de rebeliones fiscales experimentadas en Francia, las cuales trazaron la faz de la nueva realidad política y fiscal:

De 1370 hasta 1390 se da una serie de insurrecciones sucesivas. Posteriormente, de nuevo en 1413, 1418, 1425, 1462, 1464, 1472 vuelve a experimentar, como dice el historiador “los excesos de la vida y de la muerte, toda la imprevisibilidad de las insurrecciones” hasta que, finalmente surge de ella una sólida institución del aparato real de dominación política [...] resulta comprensible que estas funciones e instituciones, en realidad, no sean producto de planes a largo plazo y de intenciones concientes de los individuos aislados, sino que, como manifestaciones del entramado social, surgen en las luchas continuas de las fuerzas sociales, en miles de pequeños avances e intentos de todo tipo. (:437)

El caso francés es un claro ejemplo del proceso de concentración del poder político y fiscal. Para 1436, el rey de Francia estuvo en condiciones de abolir los Estados Generales, organismo que tenía, entre sus principales actividades, acordar con el monarca el monto de los impuestos.

El Rey declara en 1436 que la nación le ha concedido el derecho de recaudar las aides por un plazo ilimitado y que se le ha pedido que no vuelva a convocar los Estados Generales con el fin de recabar su asentimiento a los impuestos ya que, como el mismo asegura, los costos de los desplazamientos a las reuniones de los Estados Generales son una carga excesiva para el pueblo [...] la eliminación de los Estados Nacionales, no es más que una expresión de la fuerza social de la monarquía. Esta fuerza se ha hecho ya tan grande que las *aides*, prestaciones habituales durante la guerra, se declaran ahora perpetuas sin tapujo alguno. (Elias, 1989: 437-438)

La fuerza que hace posible la imposición y cobro de los impuestos es, en opinión de Elias, la militar. Así, el poder fiscal está íntimamente relacionado con el poder militar, dicha dualidad le permite a Elias (1989) proponer una definición del Estado:

lo que acaba constituyéndose en la lucha de intereses de las diversas funciones sociales es aquella forma de organización a la que llamamos Estado. El monopolio fiscal, conjuntamente con el monopolio de la violencia física, constituyen

la espina dorsal de esta forma de organización. No es posible entender la génesis y la existencia de los “Estados” mientras no se comprenda cómo va constituyéndose lentamente uno de los institutos centrales del Estado en el curso de la dinámica de la relaciones, esto es, en razón de una necesidad determinada de las estructuras de relaciones de los intereses y acciones en un denso entramado. (:444)

Para Elias, el Estado es la síntesis de dos funciones básicas: el monopolio de la fuerza pública y el cobro de los impuestos. Él no responde directamente a la pregunta sobre qué es lo que motiva a las personas a pagar los impuestos, pero su propuesta teórica ofrece una interpretación coherente del tema.

Cuando un individuo toma la decisión de pagar sus impuestos sobre él actúan un conjunto de planos que los inducen a actuar en ese sentido. Si la estructura económica lo define como un sujeto pasivo del impuesto, eso depende de la posición que ocupa en el proceso productivo o de la circulación de mercancías. Si el sujeto adquiere un bien o servicio gravado con el impuesto al valor agregado, entonces es claro que su condición de consumidor –definido en el plano económico– lo condicionará a cubrir el pago del impuesto; lo mismo sucede si es un trabajador con ingresos fijos, prácticamente es un contribuyente cautivo del impuesto sobre la renta.

El plano político expresa su poder de diferentes formas, la más evidente es la imposición a los sujetos pasivos de la estructura tributaria. Los contribuyentes lo son porque existe una definición jurídica que se perfecciona cuando ellos incurren, voluntaria o involuntariamente, en las hipótesis contenidas en las normas jurídicas. La motivación que está en el origen del cumplimiento de las obligaciones fiscales es la posibilidad de que el Estado pueda reclamar el pago de los impuestos por medio de la fuerza pública u otros medios coactivos.

El análisis de los impuestos desde una perspectiva política permite también ver quiénes efectivamente cargan con el costo económico de la recaudación y esclarecer, como propone Max Weber, cómo el sistema político establece la asignación autoritaria de valores entre los diferentes grupos de interés económico y político.

Sin embargo, es evidente que la gran mayoría de las personas acuden a pagar sus impuestos condicionados por un largo proceso de educación y autocontrol. El contribuyente conoce, de manera más o menos suficiente, sus obligaciones fiscales; estrictamente su actuación no depende sólo de una coacción económica y política, sino de un convencimiento sobre la ventaja de cumplir con sus responsabilidades fiscales, dicha ventaja puede estar asociada al bien común o al temor de

ser sancionado por la autoridad fiscal. Cuando el contribuyente toma la decisión de pagar sus impuestos, actúan sobre él una serie de elementos sociales y culturales que orientan su acción; lo mismo ocurre cuando el contribuyente toma la decisión de evadir o eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La sociología de Norbert Elias permite afirmar que el cambio en la actitud colectiva e individual frente al pago de los impuestos obedece a una serie de factores. Si el Estado mexicano se propusiera incrementar los ingresos públicos, este propósito debería partir de la propia estructura económica y su política económica. La decisión de incrementar la recaudación debe estar asociada a la eliminación de los actos de evasión y elusión fiscales, los cuales permiten a determinados segmentos de la sociedad obtener beneficios extraordinarios del no pago de impuestos.

Un propósito así debe acompañarse de un amplio proceso de educación, orientado a cambiar la percepción personal y colectiva de que pagar impuestos es un error. Este proceso civilizatorio respecto a los impuestos no se puede lograr a corto plazo, tendría que ser un esfuerzo mantenido que, a largo plazo se transformará en un acto codificado en la conciencia individual y colectiva, de tal manera que el cumplimiento del pago de los impuestos se volviera un acto social prestigioso. De ahí que el concepto de transición en Elias sea fundamental para interpretar el mundo futuro, en este sentido Montesinos y Martínez (2001) señalan:

su análisis del proceso civilizatorio es de gran utilidad para examinar la transición, tema muy estudiado en México de fin a principio de siglo y que ha caído en una aburrida repetición de clichés intelectuales. Por una parte, predominan en esos análisis los temas políticos, que en muchas ocasiones mutilan la realidad social de su componente económico y sobre todo cultural. Aquí las enseñanzas de Elias acerca de la transición del feudalismo al capitalismo, aparecen como reconstrucciones de la realidad social que consideran lo político, lo económico y lo cultural. De hecho, el predominio del tercer ámbito muestra una exposición novedosa acerca de este proceso de transformaciones que, sin lugar a dudas, arrojará luz en otros momentos de la vida social moderna que sea caracterizada a partir del concepto de transición. (:831)

Frente al agotamiento de la renta petrolera, la fragilidad de las remesas enviadas por los migrantes y la creciente apropiación de los sectores estratégicos de la economía por el capital extranjero transnacional, dicha transición tendrá que ocurrir tarde o temprano.

3.9. LA SOCIOLOGÍA DE PIERRE BOURDIEU

Pierre Bourdieu es autor, como Norbert Elias, de diversos trabajos que tratan sobre la educación, los medios de comunicación, la moda, el Estado, la metodología de las ciencias sociales, la filosofía, los estudios de género y, en general, una amplia línea de investigación con elementos novedosos que, en algunos casos, rompen con diversos enfoques de la teoría social contemporánea.

El pensamiento de Bourdieu retoma elementos de la sociología clásica representada por Marx, Durkheim y Weber, pero desde una perspectiva crítica. Los elementos de la sociología clásica están muy presentes en su propuesta teórica-metodológica, el estructural constructivismo o, simplemente, constructivismo. En este sentido sostiene Patrice Bonnewitz (2003):

como Durkheim, Bourdieu afirma la posibilidad de un conocimiento científico del mundo social, que no se define tanto por la especificidad de su objeto como de su proceder. Como Marx, considera que la sociedad está constituida por clases sociales en lucha por la apropiación de diferentes capitales, y las relaciones de fuerza y de sentido contribuyen sea a la perpetuación del orden social, sea a su recusación. Como Weber, estima necesario tener en cuenta las representaciones que los individuos elaboran para dar sentido a la realidad social. (:7)

Efectivamente, Bourdieu comparte con Marx la perspectiva de que la sociedad está integrada por clases sociales, las cuales tienen relaciones conflictivas y de dominación. Dicha dominación se expresa no sólo en el terreno de las relaciones económicas, sino en diversos escenarios en los que las clases sociales interactúan, en la vida cotidiana y las actitudes individuales de las personas. Además, los conflictos no se reducen a la lucha del proletariado contra la burguesía, en cada clase social también existen diversos conflictos.

Por ello Bourdieu enfatiza que los procesos culturales son manifestaciones y expresiones de dichas formas de dominación que, consciente e inconscientemente, se construyen en las sociedades; la acción de las clases sociales y sus manifestaciones culturales tiene un significado y un sentido que puede ser interpretado culturalmente. La influencia de Weber en Bordieu se hace manifiesta en su visión, compartida, de que la acción de los individuos, y los grupos humanos, puede ser interpretada desde una perspectiva social y cultural.

Para ambos, el problema de la dominación se resuelve mediante el concepto de legitimidad. Ésta no siempre resulta de la coacción o la permanente aplicación

de la fuerza pública, el Estado también es una entidad que orienta la conducta individual y colectiva. La legitimidad es la probabilidad de que las personas obedezcan a las autoridades, Weber (2004) identifica tres tipos de dominación: la tradicional, la carismática y la racional o legal.

La influencia de Durkheim se percibe, por ejemplo, en la aspiración común de construir una sociología que sea un apartado distinguido de la ciencia. La ciencia de la sociología no lo es sólo por sus objetos de investigación sino, fundamentalmente, por la integración de métodos que hacen posible la evaluación, con precisión soportada en la práctica cotidiana, de procesos sociales.

3.9.1. PIERRE BOURDIEU Y EL HABITUS

Bourdieu centra su atención en los procesos sociales y culturales. No realiza un estudio específico acerca de los impuestos y los temas fiscales, como sí lo hace Norbert Elias; sin embargo, existen diferentes elementos de su teoría social que nos permiten interpretar los procesos culturales asociados al pago de los impuestos y el desarrollo de la estructura tributaria.

La propuesta sociológica a la que se apega Bourdieu, conocida como constructivismo estructural no es exclusivamente suya, también la desarrollan autores como Anthony Giddens, Norbert Elias y Thomas Luckman. Una de las características del constructivismo es que niega las dicotomías clásicas del análisis social, en este sentido Bonnewitz (2003) apunta:

el carácter innovador del enfoque obedece sobre todo a la voluntad de superar las oposiciones tradicionales en sociología, simbolizadas por los pares subjetivismo/objetivismo, simbólico/material, teoría/empiría, holismo/individualismo, para fundar un punto de vista que puede clasificarse de estructuralismo genético o constructivista. (:8)

Dicho análisis permite evaluar los procesos sociales a partir del presupuesto de que la estructura social se expresa en las conductas individuales y viceversa. No es que la conducta social sea la sumatoria de las conductas individuales, ni que éstas sean un residuo de aquélla; el constructivismo propone que los dos ámbitos se determinan al mismo tiempo. Por ello, Bourdieu es considerado parte de la tradición sociológica que integra los planos macro y micro sociales.

Ritzer (2002) señala que, con el propósito de evitar el debate entre el plano

objetivo y subjetivo, Bourdieu propone que el análisis de la práctica permite resolver la relación entre la acción y la estructura; al respecto sostiene:

para evitar el dilema objetivista-subjetivista Bourdieu se centra en la práctica, considerada por él como el producto de la relación dialéctica entre la acción y la estructura. Las prácticas no están objetivamente determinadas, no son el producto del libre albedrío” [...] Su interés por la dialéctica entre la estructura y el modo en que las personas construyen la realidad social se refleja en la denominación que da Bourdieu a su propia orientación “estructural constructivista”, “constructivismo estructuralista” o “estructuralismo genético”. (:489)

La importancia metodológica de este enfoque es que permite interpretar una conducta individual como la expresión de una conducta colectiva y viceversa, pues ambas se determinan al mismo tiempo. Louis Pinto (2002) apunta respecto al pensamiento de Bourdieu:

el rechazo a ceder a las alternativas teóricas de la tradición, racionalismo y empirismo, materialismo e idealismo, realismo y nominalismo, esos pares epistemológicos que sirven de señales obligadas e incuestionables en el sentido filosófico de la orientación, desembocaba en una posición activa de equilibrio que reivindicaba la tensión y el movimiento: el acto de conocimiento es una dialéctica siempre inacabada entre la teoría y la experiencia, entre la construcción y la verificación, entre el a priori y el a posteriori. (:23)

Bourdieu propone un concepto que integra los planos macro y micro social en una unidad teórica y metodológica que permite hacer operativa y práctica la investigación social. El concepto de habitus le permite integrar, en una sola unidad, el plano social y personal, de manera que la subjetividad materializa las condiciones estructurales y éstas se expresan a través de las prácticas personales como si la una fuera espejo de las otras. En este sentido, las perspectivas personales o colectivas (sean éstas religiosas, políticas o las costumbres) no dependen de la casualidad, sino de la estructura social.

Al proponer el concepto de habitus, como una síntesis que fusiona al individuo con su contexto social, ya no es necesaria la dicotomía de lo macro y micro. El habitus no es un concepto inamovible, tiende a cambiar en el tiempo, sus cambios o transformaciones son medibles; en eso Bourdieu coincide con Elias, quien, con el concepto de figuraciones establece una unidad analítica que le permite

evaluar los cambios que experimenta la sociedad y los individuos. Como señalan Montesinos y Martínez (2001): “cabe destacar la cercanía existente entre lo que Bourdieu entiende como *habitus* y lo que Elias propone como *figuración* para referirse a relaciones concretas y específicas creadas por grupos sociales regidos por sus propios códigos, normas y principios” (:830).

El *habitus* está integrado por un conjunto de formas de actuar, sentir y pensar, codificadas en la psiquis de las personas. Cuando un individuo expresa una opinión en un sentido determinado, esta opinión no puede ser considerada como un acto o hecho aislado, ésta refleja la forma de percibir los hechos colectivos e individuales de una comunidad o una parte representativa de ella, está asociada con la forma de ver y observar que posee una sociedad en su conjunto.

La formación del *habitus* es el resultado de un proceso histórico y social: su construcción es permanente y se expresa a través del lenguaje, valores, conocimientos y formas sociales que se materializan en la vida cotidiana; para los constructivistas la significatividad de la historia reside en que “1) el mundo social se construye a partir de lo ya construido en el pasado; 2) las formas sociales del pasado son reproducidas, apropiadas, desplazadas y transformadas en las prácticas y las interacciones de la vida cotidiana de los actores; 3) este trabajo cotidiano sobre la herencia del pasado abre un campo de posibilidades en el futuro” (Jiménez, 1997: 5)

Gilberto Jiménez (1997) señala que es posible interpretar el *habitus* de diferentes maneras como una disposición o “esquema”; como una disposición estratégica y como sentido del juego. En este sentido afirma:

el *habitus* tiene un carácter multidimensional: es a la vez *eidos* (sistema de esquemas lógicos o estructuras cognitivas), *ethos* (disposiciones morales), *hexis* (registro de posturas y gestos) y *aisthesis* (gusto, disposición estética). Esto quiere decir que el concepto engloba de modo indiferenciado tanto el plano cognoscitivo, como el axiológico y el práctico, con lo cual se está cuestionando las distinciones filosóficas intelectualistas entre categorías lógicas y valores éticos, por un lado, y entre cuerpo e intelecto por otro. O lo que es lo mismo: se está superando las distinciones de la psicología tradicional entre lo intelectual, lo afectivo y lo corporal. (:7)

El *habitus* es la interiorización no reflexionada de ciertas conductas, este concepto permite observar esquemáticamente cómo y por qué las personas y las sociedades actúan en un sentido determinado. Al analizar las conductas sociales como

un esquema es posible evaluarlas mediante diferentes técnicas de investigación cuantitativa y cualitativa y percibir sus regularidades.

Las sociedades actuales expresan su dominio de formas diferentes, una de ellas es la dominación simbólica. La dominación no puede depender permanentemente del uso de la fuerza, existen formas sutiles de dominación que se construyen socialmente; en tales relaciones de dominio, tanto el dominador como el dominado han interiorizado códigos y su conducta reproduce las disposiciones interiores de aquéllos. Bourdieu (2003a) expone un caso de violencia simbólica en *La dominación masculina*:

siempre he visto en la dominación masculina, y en la manera como se ha impuesto y soportado, el mejor ejemplo de aquella sumisión paradójica, consecuencia de lo que llamo violencia simbólica, violencia amortiguada, insensible, e invisible para sus propias víctimas, que se ejerce esencialmente a través de caminos puramente simbólicos de la comunicación y el conocimiento [...] Esta relación social extraordinariamente común ofrece por tanto una ocasión privilegiada de entender la lógica de la dominación ejercida en nombre de un principio simbólico conocido y admitido tanto por el dominador como por el dominado, un idioma, un estilo de vida (o una manera de pensar, hablar o comportarse). (:11-12)

El habitus es un conjunto de mapas mentales que refleja, en lo particular, las regularidades culturales. En este sentido, los aspectos psicológicos de los hombres están asociados a su contexto social y no a la individualidad de cada persona.

Cabe señalar que las sociedades modernas modifican constantemente el habitus. Los cambios en los mercados y la sociedad modifican las percepciones y conductas de las personas, por ello el habitus no es siempre el mismo, sino que se transforma en el tiempo como resultado de la dinámica social. Eso refleja la capacidad de los hombres para adaptarse permanentemente al cambio.

Si tomamos el ejemplo de la dominación masculina es posible percatarnos de que las relaciones de las parejas se han modificado como resultado de los cambios en el entorno. Cada vez es mayor el número de mujeres que trabajan, cuando cincuenta o cien años atrás era una excepción, las mujeres se incorporan progresivamente a ámbitos que eran propios de los hombres; eso ha tenido como consecuencia su autonomía económica y la modificación de las relaciones de pareja. Así, la hegemonía masculina imperante está amenazada por la acelerada transformación económica y social.

Gilberto Jiménez (1997), refiriéndose al trabajo de Bourdieu *Cosas dichas*, sostiene que el habitus como una estrategia permitió al teórico: “romper con el punto de vista objetivista y con la idea de ‘estructura sin agente’ que suponía el estructuralismo. Al mismo tiempo le permitió flexibilizar la noción de habitus, confiriendo al agente autonomía, un espacio de juego y una apertura con alternativas.” (:8)

El habitus puede entenderse como juego. Bourdieu señala que los individuos en sociedad “juegan” un papel determinado por las reglas sociales, independientemente de su racionalidad, los individuos actúan mecánicamente frente a condiciones específicas, aunque ajustándose a reglas; así, como la reacción de los jugadores de fútbol, o cualquier otro deporte, la de los individuos está más determinada por la acción inmediata y no por un cálculo racional específico para cada movimiento.

La idea del juego permite comprender que si bien las personas juegan un papel en los diferentes roles sociales, cada uno de ellos está, al mismo tiempo, limitado por la reglas del juego. Las personas establecen un control de sus actos cotidianos de los papeles jugados en los diferentes escenarios, y adquieren habilidades específicas para comportarse de acuerdo con cada entorno; la capacidad de adaptación es el resultado de la improvisación, la innovación y la invención. De esta manera afirma Bourdieu (2007):

este “sens de jeu” (sentido de juego), como lo decimos en francés, es lo que permite engendrar una infinidad de “golpes” adaptados a la infinidad de situaciones posibles que ninguna regla, por compleja que sea, puede prever [...] La noción de habitus fue inventada, si puedo decirlo, para dar cuenta de esta paradoja. Asimismo, el hecho de que las prácticas rituales sean el producto de un “sentido” práctico, y no de una especie de cálculo inconsciente o de la obediencia de una regla, explica que los ritos sean coherentes, pero con esa coherencia parcial, nunca total, que es la de las construcciones prácticas. (:229)

Si comprendemos el habitus como juego podremos ver que cada uno de los individuos realiza diversos cálculos en los juegos en los que participa, la “capacidad o habilidad de jugar” implica una “disposición estratégica”. El poder, y sus diferentes manifestaciones y expresiones, da vida a los distintos juegos en que los actores sociales se involucran. En el juego se establece una lucha por el poder o las posiciones dentro de cada organización, los actores que participan en el juego por el poder establecen estrategias que responden a sus capacidades o capitales personales.

3.9.2. LOS CAPITALES SOCIALES

En los juegos no todos los jugadores tienen las mismas fichas, cartas o capacidades. Éstas son determinadas por lo que Bourdieu denomina los capitales, mismos que determinan las características del campo de juego. Al respecto, Gilberto Jiménez (1992) señala:

en cada momento el estado de las relaciones de fuerza entre los jugadores define la estructura del campo: se puede imaginar que cada jugador tiene ante sí pilas de fichas de diferentes colores, correspondientes a las diferentes especies de capital que detentan, de modo que su fuerza relativa en el juego, su posición en el espacio de juego y también sus estrategias de juego –lo que en francés se llama su “juego”, las jugadas más o menos arriesgadas, más o menos prudentes, más o menos subversivas o conservadoras– dependen a la vez del volumen global de sus fichas y de la estructura de sus pilas de fichas, es decir, del volumen global y de la estructura de su capital. (:9)

El tema de los capitales fue ampliamente desarrollado por Bourdieu en diferentes investigaciones, entre ellas el *Capital cultural*, *Escuela y espacio social*, *¿Qué significa hablar?* y *Los herederos*; en éstas propone, en términos generales, que, al interactuar, las personas establecen relaciones personales y colectivas determinadas por sus diferentes capitales. Para Bourdieu existen, fundamentalmente, capitales económicos, sociales y culturales.

El capital económico es la cantidad de recursos monetarios de la que dispone un individuo o grupo social. El dinero posibilita a las personas adquirir bienes y servicios y un estatus socioeconómico, así se establecen círculos sociales identificados por los niveles de ingresos. La historia de la humanidad, de alguna manera, es la historia del dinero, pues los conflictos humanos están íntimamente relacionados con las cuestiones económicas. Por ello el capital económico es, de todos los capitales, el más significativo.

El capital cultural se define por las capacidades académicas y habilidades laborales de los individuos. Este capital se forma a lo largo del tiempo, con la asistencia y permanencia en las escuelas; cursos, diplomas y títulos constituyen el capital cultural que diferencia a un individuo de otro, una persona altamente calificada cuenta con un mayor “capital” que una persona que no sabe leer y/o escribir. Las personas con más recursos económicos tienen la posibilidad de adquirir mayores capitales culturales, por eso no es posible tener un sistema educativo que estimule

la movilidad social con base en los talentos “naturales” de los niños, su éxito escolar depende de las condiciones familiares que están, al mismo tiempo, determinadas por las condiciones macrosociales. En este sentido afirma Bourdieu (2003b):

se sabe que las relaciones extrafamiliares se extienden a medida que se asciende en la jerarquía social, permaneciendo en cada caso socialmente homogéneas, se ve que la expectativa subjetiva de acceder a la enseñanza superior tiende a ser aún más débil que sus posibilidades objetivas para los sectores más desfavorecidos.

En esta distribución desigual de las posibilidades educativas de acuerdo con el origen social, varones y mujeres están *grosso modo* en la misma situación, pero la ligera desventaja de las mujeres se marca más claramente en la clase baja: si, globalmente, las chicas tienen un poco más de ocho posibilidades sobre cien de acceder a la enseñanza superior mientras que los varones tienen diez, la diferencia es más fuerte en lo bajo de la escala social mientras tiende a disminuir en los estratos superiores y medios [...] De todos los factores de diferenciación, el origen social es sin duda el que ejerce mayor influencia sobre el medio estudiantil, mayor en todo caso que el sexo y la edad y sobre todo más que tal o cual factor claramente percibido. (:19-23)

Dentro del capital cultural se incluyen valores como la moral, la solidaridad, la honestidad, etc.

El capital social es el conjunto de círculos o grupos a los que pertenece o está integrada la persona. Las redes sociales son el conjunto de relaciones interpersonales (amistades, compadres, colegas, familiares, etc.) de un individuo, y resultan de la construcción cotidiana en diferentes tiempos y espacios.

En la opinión de Jiménez (1992), es posible identificar un tipo adicional de capital que denomina capital simbólico: “ciertas propiedades impalpables, inefables y cuasi-carismáticas que parecen inherentes a la naturaleza misma del agente. Tales propiedades suelen llamarse, por ejemplo, autoridad, prestigio, reputación, crédito, fama, notoriedad, honorabilidad, talento, don, gusto, inteligencia” (:10). Bourdieu señala que este capital simbólico es el resultado de la sumatoria de los capitales económico, social y cultural.

Los individuos ponen permanentemente en juego todos sus capitales, económicos, sociales y culturales, éstos les permiten subsistir en un entorno cambiante y marcado por el juego de intereses políticos, económicos y sociales.

3.9.3. EL CAMPO Y LOS CAPITALS SOCIALES

Hasta ahora hemos expuesto dos elementos fundamentales de la teoría de la práctica: el habitus y los capitales. Dichos elementos se expresan en otros ámbitos que Bordieu denomina campos, o simplemente el campo. Este concepto es explicado por Ritzer (2002) en términos más relacionales que estructurales, según éste, el campo es “la red de relaciones entre las posiciones objetivas que hay en él. Estas relaciones existen separadas de la conciencia y la voluntad colectiva. Los ocupantes de las posiciones pueden ser agentes o instituciones y están constreñidos por la estructura del campo” (:495).

El campo o los campos son los espacios de juego, producto de un desarrollo histórico, regulados por un conjunto de normas (jurídicas, sociales, morales, religiosas, etc.). En ellos participan los individuos con su habitus y capitales, entre el habitus y el campo se establece una relación dialéctica, ambos se determinan mutuamente. En el campo se expresa materialmente lo subjetivo, se subjetivizan los aspectos materiales de la sociedad, también puede decirse que se exterioriza el plano interior.

Es importante señalar que no existe un solo campo social, hay diversos campos sociales y subcampos que derivan de los primeros. Éstos reflejan los capitales sociales que están involucrados en cada caso, Louis Pinto (2002) afirma:

la noción de campo permite comprender las relaciones entre lo que le es interior y lo que le es exterior sin tener que absolutizar ni reducir ninguno de los términos. Un campo de producción cumple funciones sociales externas, particularmente de legitimación de un orden social, por el solo hecho de que obedece a su lógica propia. Los dominantes no tienen necesidad de intervenir de modo expreso y continuo con miras a modificar en su provecho el funcionamiento del campo, por el hecho de que, debido a la sola virtud inmanente de tal funcionamiento, las divisiones externas del mundo social se encuentran reconocidas y desconocidas: la autonomía del campo es la condición misma de su eficacia simbólica (:94).

Entonces, ¿cómo analizar los campos? Ritzer (2002), interpretando a Bourdieu, señala que las condiciones para realizar esta evaluación son tres:

el primer paso, que refleja la primacía del campo de poder, es identificar la relación del campo que se estudia con el campo político. El segundo paso es trazar

la estructura objetiva de la relaciones entre las posiciones dentro del campo. Finalmente el analista debe esforzarse por determinar la naturaleza del habitus de los agentes que ocupan los diversos tipos de posiciones dentro del campo. (:495)

Si partimos de la consideración de que la vida social es fundamentalmente un hecho político, un espacio de lucha y dominio, entonces es natural aceptar que existen diferentes campos, pues el poder tiene diferentes tiempos, espacios y expresiones. El campo político permite mostrar que algunos mantienen un control derivado de sus capitales y, en función de éstos, imponen su dominio sobre otros. Louis Pinto (2002) señala:

es el campo lo que encierra una definición de las posiciones legítimas y pertinentes, así como una definición de sus apuestas inmanentes, a partir de las cuales se pueden deducir las formas más singulares de satisfacción y de retribución que ofrece. Esto equivale a decir que hay una pluralidad de campos que concitan una pluralidad de economías. Entre el campo religioso, el campo artístico, el campo periodístico, lo que difiere no son sólo las características sociales de los agentes, sino también los tipos de interés, de inversiones, de adhesiones. (:105)

Los individuos establecerán diferentes estrategias en función de los activos acumulados en sus diferentes capitales: económico, cultural, social y simbólico. Tales líneas de acción tienen origen en un cálculo económico de la eficiencia de sus estrategias frente a otros.

3.9.4. PIERRE BOURDIEU, LOS IMPUESTOS Y LA CULTURA FISCAL

Los impuestos y las finanzas públicas no son uno de los temas favoritos de la teoría social, como se había mencionado antes. Eso explica que autores como Bourdieu no cuenten con un trabajo específico sobre este tema, su preocupación central eran los temas asociados a la cultura. Las finanzas públicas y la respuesta de los ciudadanos frente a la estructura tributaria quedaron fuera de su obra; sin embargo, su propuesta analítica me permite responder la pregunta central de mi investigación a su estilo.

Es importante señalar que Bourdieu redactó algunos trabajos sobre temas económicos que brindan elementos para responder a la pregunta central de esta

investigación. En *Las estructuras sociales de la economía* estudia el mercado de las casas-habitación en Francia. La primera parte es una crítica al concepto de mercado propuesto por la economía marginalista, la cual parte de considerar que un conjunto de productores y consumidores toman decisiones, todas racionales y con perfecta información, en mercados competitivos. Bajo dicha óptica, el mercado lograría hacer una distribución racional y óptima de las decisiones de los agentes económicos.

Pero para Bourdieu (2001), el mercado no es una construcción técnica sino el resultado de la acción colectiva expresada por el Estado, éste establece parámetros y normatividades en el mercado de la construcción de casas-habitación. El diseño y las características arquitectónicas de las mismas están definidas por una autoridad, al respecto sostiene:

las decisiones económicas en materia de vivienda –tales como comprar o alquilar, comprar una unidad usada o nueva y, en este caso, una casa tradicional o una casa industrial– dependen, por un lado, de las disposiciones económicas (socialmente constituidas) de los agentes, en particular de sus gustos, y de los medios económicos que pueden poner a su servicio; por el otro, del estado de la oferta de vivienda. Pero los dos términos de la relación canónica, que la teoría económica neoclásica trata como datos incondicionados, dependen a su vez, de manera más o menos directa, de todo un conjunto de condiciones económicas y sociales producidas por la “política de vivienda”. En efecto, especialmente por medio de todas las formas de reglamentación y de ayuda financiera destinada a favorecer tal o cual manera de satisfacer los gustos en materia habitacional, ayudas a los constructores o los particulares, como los préstamos, las exenciones, los créditos baratos, etc. El Estado–y quienes están en condiciones de imponer sus puntos de vista a través de él–contribuye vigorosamente a producir el estado del mercado de la vivienda. (:31)

Si queremos explicar por qué las personas pagan sus impuestos, Bourdieu nos sugiere definir primero el campo, espacio o lugar donde se expresan el habitus y los capitales individuales. Dicho campo está definido por la política del Estado en materia de ingresos públicos.

La política de ingresos se expresa en la estructura tributaria y las instituciones públicas encargadas del cobro y recaudación de los impuestos. Ambas instituciones reflejan las prioridades del Estado en la materia, así como en quienes descansará el grueso de la carga de los impuestos. Si estadísticamente se observa

que es el trabajo el que contribuye con la mayor parte de la recaudación del ISR, es porque hay una definición política previa de qué actividad alimentará los ingresos públicos. Para el caso mexicano, es el trabajo y, en menor proporción, el capital. Como sostiene Carlos Tello (2005) en un ensayo sobre los ingresos públicos:

es la falta de recursos y no la insuficiencia de incentivos fiscales lo que limita el desarrollo económico. En México se ha marchado de manera excesiva por el camino de los incentivos y, si se estudian los últimos veinticinco años, no se ha logrado mayor inversión ni mayor ritmo de crecimiento económico. El sistema tributario mexicano –plagado de estímulos y tratamientos especiales– es una verdadera coladera por la que se fugan cuantiosos recursos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) ha estimado que ello, el llamado “gasto fiscal”, representó alrededor del 5.7% del PIB en 2004. Es decir, un poco más de la mitad de lo que actualmente se recauda en impuestos. (:44)

Si existe evasión o elusión fiscal, incluso el contrabando, es porque hay toda una estructura política y social que lo permite. Aquellos que pagan sus impuestos están políticamente determinados a hacerlo.

La política de ingresos define quiénes pagan más o menos impuestos en función de su posición dentro del proceso productivo y la asignación política de la riqueza. Una política de ingresos duradera generará patrones de comportamiento que se integran en el *habitus* los contribuyentes. Como he señalado el *habitus* tiene diferentes sentidos y significados, es un esquema, una disposición estratégica y, también puede comprenderse como juego; cuando una persona paga sus impuestos de manera “consciente”, lo hace porque sus patrones de comportamiento, sus esquemas mentales, han sido determinados en el pasado por la estructura social. La persona paga porque sabe que es parte de su responsabilidad como ciudadano y no cuestiona el destino de estos recursos. El pago de los impuestos se transforma en una respuesta casi mecánica que expresa la sincronía entre su interior y el contexto que lo determina.

Cuando el ciudadano-contribuyente paga sus impuestos como una disposición estratégica, su respuesta está condicionada por un conjunto de reglas sociales y/o fiscales, definidas por la estructura tributaria, que deben ser atendidas, pues su incumplimiento origina diversas sanciones. Es decir, en el fondo, opera una dominación simbólica, cuyos instrumentos son los diferentes órganos administrativos y coactivos, por ejemplo, las oficinas de recaudación de impuestos o la policía fiscal. El pago es una respuesta directa a la presencia simbólica de la

autoridad, la cual, mediante su dominación simbólica e ideológica, promueve en los ciudadanos la voluntad de pagar. La dominación se expresa en la conciencia o la responsabilidad de los individuos en el plano fiscal.

Finalmente, cuando analizamos el *habitus* como un juego podemos ver que la relación fiscal es una partida entre las fuerzas políticas de los ciudadanos-contribuyentes y el Estado. Los contribuyentes pagarán, o dejarán de hacerlo, de acuerdo con sus diferentes capitales personales, ellos pagarán sus contribuciones cuando perciban que no tiene caso resistirse, no pagarán cuando consideren que tienen la capacidad para negociar con la autoridad fiscal algún descuento o deducción que reduzca el impuesto.

Se ha señalado que los capitales están integrados por el plano económico, social, cultural y simbólico. En el plano económico pagará aquella persona que tenga recursos para hacerlo, el individuo cuyo ingreso no alcance para cubrir el importe de los impuestos no lo hará. Pero el plano económico de una persona no sólo depende del nivel de ingresos, también está determinado por el lugar que le asigna la política económica, en general, y la política tributaria en lo particular. En un entorno donde existen diferentes regímenes tributarios, aquéllos que tengan la posibilidad de eludir el pago de los impuestos lo harán.

La mayor o menor capacidad para eludir al fisco depende del capital cultural, pues las personas o empresas que cuentan con consultores fiscales más experimentados y actualizados podrán aprovechar las facilidades que establece la estructura tributaria, permitiendo la elusión legal de los impuestos. En contraste, aquéllos que desconocen las posibilidades de elusión que permite la propia legislación y sus procedimientos, pagan. Recordemos que el capital cultural también está integrado por valores que determinan el comportamiento individual de las personas, de esta manera ellas pueden cubrir el pago de sus impuestos inspirados en valores como la honestidad, el cumplimiento del deber ciudadano, la solidaridad con su comunidad, la rectitud, o, simplemente, el convencimiento de que sus recursos son importantes para el bien de la comunidad.

El capital social juega un papel significativo. Si un contribuyente se mueve en una amplia red social tiene la opción de utilizar sus pagos como un medio para incrementar su prestigio social, pues, en este caso, busca que su responsabilidad con su comunidad sea reconocida; en contraste, también puede utilizar la red social para intercambiar documentos e información para eludir al fisco, o defraudar al último al incluir como suyas deducciones fiscales de su amplia red social.

Las redes sociales se transforman en un capital personal, pues el conocimiento de personas en diferentes espacios permite al contribuyente negociar, en función

de sus capitales, el cumplimiento de sus contribuciones. Las redes vinculadas a la familia, la religión, la militancia partidista, los clubes deportivos y/o artísticos se transforman en espacios donde los contribuyentes pueden negociar ventajas fiscales. Por ejemplo, a través de su red social un ciudadano puede acceder a los funcionarios de las dependencias vinculadas con la recaudación, y, tal vez, de esa relación obtenga algún tipo de ventajas.

En conclusión, sí es posible estudiar la cultura fiscal de una sociedad desde la perspectiva de Bourdieu, ésta se expresa a partir del habitus de las personas en el campo de las finanzas públicas y el subcampo de los ingresos públicos.

CONCLUSIONES

Este trabajo de investigación pretende responder qué factores conducen e inducen a los contribuyentes a pagar sus impuestos. La premisa central es que las causas que explican que los contribuyentes paguen sus impuestos se expresan en factores determinados por la economía, la política, la sociedad y la educación.

No está por demás subrayar que este trabajo pretendió hacer una crítica general al sistema tributario mexicano, el cual ha desatendido los factores socioculturales en el diseño de la política tributaria. Por eso, los ciudadanos no se sienten identificados con la importancia que tiene, para la vida social, el oportuno cumplimiento de las responsabilidades fiscales. En gran parte esto también tiene que ver con la tendencia mexicana a importar modelos tributarios del exterior, los cuales pueden ser muy eficientes en otras latitudes, pero en nuestro país enfrentan realidades sociales y culturales muy diferentes y, muchas veces, no son bien aceptados. En atención al principio de sincronía social y cultural de las contribuciones, se hacen algunas recomendaciones para inducir cambios en la política tributaria del país. El histórico presidencialismo mexicano ha relacionado los avances en infraestructura, educación y salud, con la generosidad e ilustración del gobernante en turno y no con el esfuerzo colectivo de quienes pagan sus impuestos. El pago de impuestos no está sincronizado ni asociado, en nuestra conciencia colectiva, con los resultados de los diferentes niveles de gobierno.

La pregunta central de este trabajo es ¿qué factores explican que los ciudadanos paguen sus impuestos? Si bien es cierto que, en general, los mexicanos mantienen un bajo compromiso fiscal, también lo es que millones de personas sí cumplen con

sus obligaciones fiscales. La respuesta a la pregunta que guía esta investigación nos arroja información clave que permitiría a los diseñadores de la política tributaria alinear los elementos que explican esta respuesta social positiva, así podrían recaudar mayores recursos públicos para inducir el desarrollo del país.

Los elementos propuestos por Norbert Elias y Pierre Bourdieu permiten configurar una respuesta sistematizada acerca del mundo de los impuestos y su cumplimiento. Para Elias, la sociedad tiene cuatro elementos: la estructura económica, política, la educativa y el autocontrol; su integración permite fundir los planos macro y micro social. Cabe señalar que la estructura propuesta por Elias no es un esquema inmóvil, por el contrario, se transforma a lo largo de la historia, las condiciones estructurales se modifican como reflejo de los cambios experimentados en la producción, distribución, intercambio y la esfera política; los cambios que experimentan las sociedades se realizan a través de un largo proceso civilizatorio. Además, los factores estructurales están por encima de la voluntad de los individuos y tienen la capacidad suficiente para determinar conductas específicas.

La estructura económica define, en el plano social, cuál es el lugar del individuo en el proceso productivo: empresario, obrero calificado o no calificado, administrador profesional, funcionario, productor agropecuario, profesional independiente, etc. De su posición dependerá el régimen tributario que le corresponde y éste definirá qué impuestos y exenciones le serán aplicadas.

La expresión política de dicha estructura económica se reconoce y reproduce en la política económica. Ésta es la expresión técnica del peso que se asigna a los diferentes grupos sociales en el proceso productivo y tributario. Por ejemplo, si la política económica parte del axioma de que los impuestos son una restricción a la inversión, eso originará, en el plano técnico-jurídico, una estructura tributaria que reduzca la carga tributaria del capital y acentúe la del trabajo.

Las razones por las que las personas pagan sus impuestos obedecen a la política económica general establecida por el Estado y/o el gobierno en turno. Ahora bien, esta política económica es el reflejo de la correlación de fuerzas establecidas por las fuerzas políticas que integran una sociedad. De ahí se deriva la segunda vertiente de análisis propuesta por Elias: la estructura política. Ésta parte de una relación básica, la del Estado con el ciudadano. El Estado, como una construcción histórico-social, define quién debe pagar impuestos y quién no. El “deber” está definido en la estructura tributaria, en ella también se expresa con claridad los procedimientos a los que puede recurrir la autoridad fiscal para hacer efectivos los créditos fiscales, por ejemplo, el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE). Esos procedimientos legales pueden llevar al uso legítimo y legal de la

fuerza pública. Es decir, el temor ante la actuación de las autoridades fiscales también incita a los contribuyentes a pagar sus impuestos. Al cumplir, evitan multas, recargos y actualizaciones derivadas del no pago; pagar impuestos garantiza que el Estado no intervenga sobre los bienes, ingresos y riquezas del contribuyente.

La actuación política de los actores sociales y políticos tenderá a modificar la agenda gubernamental en materia fiscal. Así, la presencia de signos de rebelión o revuelta sociales provocadas por la autorización de un impuesto pueden conducir a un replanteamiento de la autoridad fiscal, o bien, a la reformulación de una propuesta fiscal. Solamente el sistema político tiene la posibilidad de generar una transformación de la cultura fiscal, para que las personas abandonen el enfoque negativo de que los impuestos impiden el desarrollo económico y social éstas deben ser educadas y tener confianza en las autoridades. Así, el Estado obtendrá ingresos de un ciudadano convencido de sus obligaciones y no a partir de amenazas y acciones punitivas.

Las respuestas de los contribuyentes frente a los impuestos tienen causas externas e internas. Las externas corresponden a las experiencias de la actuación de la autoridad fiscal, una sociedad que percibe que sus autoridades fiscales son activas y eficientes, guardará el correspondiente cuidado de cumplir con el pago de sus impuestos. En las sociedades donde la actuación de las entidades fiscales es inoportuna e ineficiente, se promueve un contexto social más permisible respecto a la evasión y elusión fiscales. Las causas internas de una respuesta positiva de los ciudadanos respecto a sus obligaciones fiscales pueden ser la codificación de la “conciencia o compromiso” con su comunidad o el conocimiento absolutamente racional de la materia fiscal. En el primer caso estarían las personas que, como aquel ciudadano de Papantla, acuden a pagar sus impuestos voluntariamente a la Oficina de Hacienda del Estado; en el segundo caso estaría el contador general de una empresa o una entidad pública. Entre estos extremos podemos considerar infinitas combinaciones.

Considero que cuando nos enfrentamos a casos individuales, la teoría de Norbert Elias no resulta tan esclarecedora como el concepto de habitus de Pierre Bourdieu. Tanto su propuesta como la de Elias me permite afirmar que quienes pagan impuestos lo hacen porque están en una condición de dominación tal que no les queda otra opción. El concepto de habitus de Bourdieu permite evaluar cómo la estructura social se expresa en las conductas individuales y viceversa, es decir, el habitus fusiona los planos macro y micro sociales. El habitus cambia y sus transformaciones son susceptibles de análisis. Por eso, la investigación cualitativa adquiere, como método de investigación, una dimensión que no tenía antes de

Elias y Bourdieu. La formación del habitus es producto de un proceso histórico y social, éste se construye permanentemente a lo largo del tiempo y se expresa a través del lenguaje, valores, conocimientos y formas sociales que se materializan en la vida cotidiana.

No existe una sola interpretación del habitus, éste puede ser: un esquema, una disposición estratégica, un conjunto de mapas mentales y un sentido del juego. El habitus como un esquema permite la interiorización irreflexiva de ciertas conductas y el observar por qué las personas y comunidades actúan en un sentido determinado; el análisis de sus conductas permite proponer, mediante diferentes técnicas de investigación cuantitativa y cualitativa, ciertas regularidades sociales y establecer interpretaciones al respecto. Cuando las personas forman cola los días dos de enero de cada año afuera del Palacio municipal para pagar su impuesto predial, lo hacen a partir de un esquema; en tales casos, la costumbre o tradición de acudir a pagar sus impuestos explica la respuesta social positiva.

El habitus como disposición estratégica aparece en las prácticas simbólicas e ideológicas de las sociedades contemporáneas. Las sociedades actuales expresan su dominio de formas diferentes, una de ellas, es simbólica, en dichas formas sutiles de dominio dominador y dominado interactúan a partir de códigos interiorizados. La respuesta social positiva a los impuestos puede explicarse en términos de dominación simbólica: las personas cumplen con sus obligaciones fiscales para no tener problemas con la autoridad. A diferencia del pago de los impuestos determinado por el habitus como un esquema, aquí el contribuyente no está del todo seguro del buen destino del pago de sus impuestos; sin embargo, paga para no enfrentarse con la autoridad.

La opinión que una colectividad tiene sobre los impuestos refleja el habitus, el conjunto de mapas mentales constituido por regularidades culturales. La percepción de los impuestos está determinada por la propia historia de la comunidad y puede cambiar, para bien o para mal, de acuerdo con la experiencia colectiva. Las opiniones se codifican en la mentalidad de las personas y las comunidades mediante la educación, individual y social, que genera concepciones y valores colectivos, ya sean positivos o negativos, sobre diversos temas sociales –entre ellos los impuestos–. Lo anterior explica que haya pueblos que pagan impuestos y otros que se resistan a hacerlo.

La explicación del pago de los impuestos por el habitus como disposición estratégica permite evaluar los cambios sociales como producto de la creatividad humana para adaptarse a las transformaciones de los escenarios sociales. De esta manera, el pago de los impuestos o su no pago puede transformarse en una estrate-

gia de sobrevivencia del contribuyente, quien hace un cálculo del costo-beneficio que implica el cumplimiento de sus responsabilidades fiscales. Un ejemplo podría ser el de aquel contribuyente que, sabiendo que existe un acto inminente de fiscalización de la autoridad hacendaria, acude rápidamente a pagar sus impuestos para evitar la actuación posterior de la autoridad fiscal. En este caso, el cumplimiento del pago le evitará costos mayores, o bien, una auditoría fiscal.

El *habitus*, entendido como juego, es un concepto según el cual los individuos en sociedad “juegan” un papel determinado por las reglas sociales. Independientemente de su racionalidad, los individuos se ajustan a reglas y actúan de manera mecánica frente a condiciones específicas; de ese modo, un contribuyente paga sus impuestos atendiendo a “las reglas del juego”, no tiene ninguna reflexión al respecto, su respuesta al ordenamiento jurídico es mecánica.

Además, los individuos realizan continuos cálculos en los juegos en que participan, la “capacidad o habilidad de jugar” establece el sentido de los actos cotidianos, mismos que obedecen a una “disposición estratégica”. En este tipo de *habitus* el contribuyente lucha contra el poder público con el propósito de defender sus criterios fiscales, intereses económicos y políticos. Este *habitus* puede originar una revuelta o revolución fiscal o bien influir en las decisiones de quienes definen los impuestos. Tal influencia está determinada por el capital de las personas. Ya he señalado que, como en todo juego, no todos los jugadores tienen las mismas capacidades; éstas son determinadas por el capital social, económico y cultural.

Paga sus impuestos quien tiene el dinero para hacerlo, es claro que quien no cuenta con un nivel de ingresos suficiente, no podrá cubrir el costo de las contribuciones; la disponibilidad de dinero depende de la estructura distributiva del ingreso de un país y de los cambios del mercado. Una persona pobre, aunque tenga la voluntad de pagar, no lo hará; en este caso la evasión fiscal es una estrategia de sobrevivencia, incluso el mismo sistema tributario puede reconocer la falta de capacidad contributiva de aquél. Lo mismo sucede con las empresas, las cuales pagan impuestos cuando las condiciones del mercado les generan ingresos suficientes; en contraste, cuando las oscilaciones del mercado no generan un flujo de caja suficiente las empresas no pagarán o intentarán eludir al fisco. Aunque la ambición desmedida y el afán irracional de lucro también llevan a los empresarios a no pagar impuestos, pues así ellos obtienen ganancias extraordinarias.

El capital cultural está relacionado con las capacidades académicas y habilidades laborales de los individuos, las personas con mayor conocimiento en materia fiscal pueden aprovecharlo para no pagar los impuestos. Por otra parte, un bajo

capital cultural, esto es, el desconocimiento de las disposiciones fiscales, provoca que los contribuyentes desaprovechen los deducibles que contempla la legislación fiscal y paguen de más. Los pequeños empresarios suelen contratar administradores, contadores y abogados menos competentes y experimentados que las grandes empresas. Éstas cuentan con ingresos suficientes para emplear profesionales cuyo capital cultural en materia fiscal pueda, incluso, proporcionarles recursos fiscales. Dentro del capital cultural debe ser incluida la percepción que tienen los contribuyentes sobre el tema fiscal, ésta puede ser positiva, por lo tanto, la comunidad interpretará el pago de impuestos como un acto prestigioso; en contraste, una percepción negativa puede hacer que el acto de pagar impuestos sea considerado una torpeza extrema. Esta percepción cambia de una sociedad a otra.

El capital social son los círculos o grupos a los que una persona está integrada. Las redes sociales son las relaciones interpersonales de un individuo, resultado de la construcción cotidiana en diferentes tiempos y espacios; son un capital susceptible de ser puesto en acción cuando el individuo así lo requiere. Un individuo con una amplia red social dispone de diferentes canales para negociar el monto y plazo de los impuestos, es evidente que las autoridades fiscales evitarán actos de tal naturaleza entre quienes ocupan una posición prestigiada en una sociedad. Los contribuyentes morosos pueden aprovechar su capital social para renegociar o revisar sus compromisos fiscales. Este capital se establece también en la relación de clientes-proveedores, por eso una franquicia o una empresa socialmente prestigiosa tiende a cumplir, mediante la planificación fiscal, con sus contribuciones; un escándalo fiscal atentaría contra el reconocimiento de la firma y afectaría negativamente la relación con sus clientes.

El principio de sincronía social y cultural de los impuestos o contribuciones debe ser reconocido por quienes, desde la ciencia jurídica y económica, toman decisiones y diseñan los sistemas tributarios. Este principio sostiene que los impuestos o contribuciones deben considerar las características y prácticas socio-culturales de los ciudadanos a los que se pretende establecer un impuesto; su objetivo es promover el cuidado de la autoridad con los sistemas tributarios y la eficiencia de éstos en un pueblo determinado, como ya hemos señalado, un impuesto eficiente en un país puede tener logros frustrantes en otro. Fenómenos sociales como la evasión y elusión fiscales se explican, muchas veces, a partir de la brecha que separa a quienes diseñan los impuestos, en términos económicos y jurídicos, y a los contribuyentes. La sincronía social de los impuestos tiene un rango de acción amplio y otro restringido. El primero comprende las relaciones sociales de una comunidad y la interpretación que ésta tiene sobre el tema fiscal;

el segundo se refiere a la percepción que un contribuyente, influido por el contexto social, tiene del mismo tema.

Una política tributaria alternativa requiere, primero, de un cambio político, de una refundación de la República (como lo propone Porfirio Muñoz Ledo), en la que, de forma colectiva, definamos qué tanto Estado queremos los mexicanos y cuánto nos va a costar ese nuevo Estado. La pregunta aquí es ¿queremos un Estado que nos acompañe de la cuna a la tumba o uno subsidiario? Ambos tienen un costo fiscal que se traduce en el plano de las contribuciones. Un cambio en el plano político y tributario, en consecuencia, está asociado a un cambio en la política económica. Ésta debe promover una transformación del modelo de desarrollo actual a otro en que el crecimiento dependa de los esfuerzos productivos endógenos; así, gradualmente, el país dejará de depender de inversiones extranjeras. Esto significa que el capitalismo mexicano debe ser renegociado en diferentes planos (internacional y nacional) para darle viabilidad a las empresas nacionales, en esta materia las finanzas públicas tienen un papel protagónico.

Un país con el 50% de su población sumida en la pobreza, a veces extrema, está limitado para incrementar la recaudación de los ingresos públicos. Ese amplio segmento social, además de quienes ganan hasta cuatro salarios mínimos y quienes están exentos del pago del ISR, no está en posibilidades de contribuir. Es claro que el sistema tributario mexicano está diseñado para cobrar impuestos a quien tiene dinero (esto es una obviedad), pero en un país cuya población no tiene dinero para pagarlos la situación se torna grave.

Considero que es necesario pensar en formas de recaudación no monetarias. Hay ejemplos de eso en algunas comunidades del país: el tequio en Oaxaca, así como las faenas en Veracruz, son formas de participación comunitaria; por esta vía, quienes no cuentan con dinero incorporan cantidades importantes de activos y recursos para el crecimiento de la comunidad. Los ejemplos mencionados son contribuciones expresadas en forma de trabajo, recordemos que la teoría del valor señala que el dinero sólo es una de las diversas formas de expresión del trabajo. Hay varios ejemplos sobre cómo los mexicanos, cuando perciben una causa socialmente justa, participan como pueden, así ocurrió en el caso de la nacionalización del petróleo y en el de los terremotos de 1985. En ambos casos, igual que en los tequios y faenas, el esfuerzo individual y colectivo se traduce en una obra o bien común, tales ejemplos obedecen al principio de sincronía social y cultural de los impuestos. En mi opinión, modelos semejantes serían aplicables a una gran parte de nuestra población.

La participación de las personas, en dinero, trabajo o especie debería ser prestigiosa socialmente, cuando una persona participa en labores comunitarias su

prestigio y estima social debería aumentar y ser reconocido. Pero eso no sucede con quienes pagan sus impuestos en México. En nuestro país, no pagar impuestos es interpretado como un acto de inteligencia extrema y no es motivo de sanción social. A lo anterior se suma la asociación de las obras públicas con la “voluntad iluminada” del gobernante en turno, sólo marginalmente se menciona que éstas se hacen gracias a las contribuciones de ciudadanos comprometidos. Es claro que una política tributaria alternativa debe cambiar dicha forma de relacionarnos en el plano social y fiscal.

El cambio en la percepción de que pagar impuestos en México es un error sólo puede lograrse mediante un proceso educativo. Éste tiene que ser un esfuerzo permanente que dé pauta a que una percepción positiva se transforme en un acto codificado en la conciencia individual y colectiva. Un paso básico en el proceso educativo es eliminar el concepto de impuesto y sustituirlo por el de contribución, pues el primero está relacionado con un acto coercitivo de la autoridad, en cambio, el segundo está asociado a la participación ciudadana en una comunidad.

Este trabajo analiza, de manera muy general, las relaciones fiscales entre el Estado y los ciudadanos, las instituciones del propio Estado y las que establecen los ciudadanos entre sí; tales esferas adquieren un sentido dinámico cuando son estudiadas desde una perspectiva histórica. En mi opinión, la historia de la fiscalidad en México está en proceso de construcción. Faltan investigaciones sobre la transición fiscal de la Colonia a la primera década del México independiente, acerca de las finanzas públicas durante el imperio de Maximiliano. Tampoco hay investigaciones de antropología fiscal que estudien las formas de participación comunitaria susceptibles de ser comprendidas como formas de participación fiscal. Falta también un observatorio fiscal que monitoree permanentemente los cambios y respuestas de la sociedad frente a los impuestos. Además, en el área sociológica no hay investigaciones sobre el impacto de los impuestos en la vida cotidiana y los grandes evasores del fisco, etc. La investigación sociológica, cuantitativa y cualitativa, retroalimentaría disciplinas como la economía, el derecho, la contabilidad y la administración, las cuales ganarían sensibilidad social.

La aplicación estricta y acrítica del modelo neoliberal, desde los años ochenta a la fecha, tuvo consecuencias sociales y económicas que actualmente tiene al país en una encrucijada histórica. El mencionado modelo de desarrollo puso en operación estrategias, propuestas por organismos financieros internacionales como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, que se concentran en la estabilización económica; los “equilibrios macroeconómicos” permitieron

la hegemonía de una estrategia económica centrada en la apertura comercial, la reducción de los déficit fiscales, la contención salarial, el proceso de liberalización generalizado, la privatización de las empresas públicas y el deterioro de las instituciones públicas.

De acuerdo con la visión neoliberal, las variables económicas, acompañadas de un fuerte dispositivo jurídico y judicial, resolverán los problemas económicos, políticos y sociales. El neoliberalismo en México privilegió la perspectiva de que el mercado resolverá los problemas económicos y sociales del país, aunque eso signifique hacer abstracción de la sociedad, sus aspiraciones, anhelos y percepciones de la realidad. En la actualidad, la política económica ha olvidado que el fin del dinero público es el beneficio de la sociedad.

La política económica y la política fiscal son ramas técnicas que actúan sobre el gasto público, los ingresos públicos, impuestos, aranceles, tarifas, precios y otras variables económicas en las cuales la sociedad apenas interviene, pues se concibe ajena y neutral a la acción del Estado mexicano. La presencia de la sociedad es poco perceptible, por eso es fácilmente moldeable. A lo anterior se suma el uso técnico del derecho fiscal, el Estado cobra impuestos mecánicamente, sin tomar en cuenta al grueso de los individuos o la sociedad donde actúa. Las personas no aparecen en el debate de la política económica o las estructuras jurídicas, tampoco cuentan sus percepciones colectivas e individuales.

Sin embargo, esta situación no se sostendrá mucho tiempo. El petróleo, que aporta el 35% de los ingresos del fisco, se está agotando, el debate actual en torno a la privatización de Pemex refleja esta preocupación. ¿Qué haremos cuando el petróleo, por su agotamiento natural, ya no aporte recursos al fisco? La política tributaria se ha guiado por la premisa de que la inversión privada sólo es posible en un régimen de excepciones fiscales, tarde o temprano la realidad nos conducirá a una verdadera reforma fiscal que parta de otras premisas y consideraciones. El sistema de recaudación de ingresos públicos deberá cambiar su visión estrictamente económica y jurídica por un enfoque social y humanista.

La crisis fiscal es cuestión de unos años, cuando ocurra se tendrá que revisar el sistema de privilegios fiscales, reformular la perspectiva que se tiene sobre el tema y establecer formas novedosas de recaudación, más cercanas a la sociedad. Por esas y otras razones esta investigación no se propuso explicar por qué los contribuyentes no pagan sus impuestos, pues la respuesta nos habría remitido al terreno de la economía y el derecho, campos que, como hemos visto, hoy dominan las explicaciones sobre las finanzas públicas y los ingresos públicos. Las soluciones desde esa perspectiva me hubieran conducido a proponer una serie de

alternativas de carácter coactivo, que fortalecieran las facultades de fiscalización e intervención del Estado para garantizar el pago de las contribuciones.

En cambio, si nos preguntamos por qué las personas pagan sus impuestos podemos establecer una explicación diferente del tema. La pregunta nos remite al análisis de cómo funciona una sociedad. El que una sociedad transforme su actitud frente a los impuestos no es una tarea a corto plazo, requiere de un proceso civilizatorio, histórico, que permita, en un periodo amplio de tiempo, modificar las conductas de una sociedad. Así como Norbert Elias nos da cuenta del largo proceso de cambio en los patrones de conducta en la mesa, del uso de las manos al uso de cubiertos para comer, no es posible cambiar en un periodo de tiempo corto el bajo compromiso social en el pago de los impuestos. Las grandes transformaciones de una sociedad nunca son tareas que se puedan realizarse a corto plazo ni por una sola persona.

El cambio sólo es posible a partir de una nueva relación entre el Estado y los ciudadanos, ambos deben reconocer la importancia de la vida comunitaria, de que las personas seamos seres sociales, no entes individuales. Las personas nos constituimos a partir de un amplio entramado social, si no se reconoce esa interdependencia, no es posible establecer una redefinición del binomio Estado-ciudadano. La ciudadanía no significa sólo la posibilidad de votar y ser votado, implica también un amplio compromiso con la comunidad y la aportación de recursos que faciliten la vida colectiva.

Puede considerarse utópico pensar que la política económica y fiscal cambien, sin embargo quienes pretendemos construir un mundo mejor no podemos perder la esperanza de una sociedad diferente, donde se modere la opulencia y se erradique la indigencia. El sistema político tendría que cambiar para hacer posible que quien paga sus impuestos sea una persona con reconocimiento y prestigio social, no un ingenuo que tuvo que pagarlos como resultado de sus limitaciones para obtener privilegios fiscales.

En México no es socialmente prestigioso pagar impuestos. Al contrario, quien paga sus contribuciones fiscales es condenado socialmente y señalado. La premisa gubernamental de que los impuestos son un obstáculo a la inversión, ha originado la perspectiva social de que los impuestos son un freno al desarrollo. Esta investigación propone exactamente lo contrario: pagar impuestos promueve el desarrollo.

En los últimos años la política en México no se ha preocupado por desarrollar una ciudadanía. Ha concentrado sus esfuerzos en establecer un nuevo corporativismo relacionado con los programas de asistencia social, en ellos se sustenta la

política social actual. La formación de ciudadanos involucra un esfuerzo educativo y valores que fortalecen nuestra vida comunitaria, la confianza de los ciudadanos en sus autoridades también refuerza la actitud cívica. En cambio, la desconfianza hacia el Estado incluso ha generado una forma característica de ser del mexicano, así lo consigna Luis Salazar Carrión (2005):

Los mexicanos somos desconfiados. Lo revelan todas las encuestas. Confiamos, si acaso, en los familiares, en la Iglesia, en la escuela (quizá porque no nos enteramos demasiado qué sucede en estas últimas). Pero desconfiamos, no sin alguna razón, de los vecinos, de las instituciones de gobierno, de los sindicatos, de la procuración de justicia, de los policías y sobre todo de los partidos. Apenas se escapan de nuestros recelos el Presidente, el ejército y los bomberos. (:31)

Esa actitud puede cambiar a partir del establecimiento de nuevas relaciones entre el Estado y los ciudadanos, que se soporten en un marco de corresponsabilidad, de cumplimiento de las obligaciones del Estado y la mejora en las condiciones de vida de la población. El actual Estado contemplativo, que busca descargar sus obligaciones más elementales en el mercado, debe cambiarse por un Estado que brinde atención verdadera a las necesidades de la población, en un Estado protagonista del desarrollo del país.

La ciencia de las finanzas públicas es el instrumento más poderoso con que cuenta una comunidad para mejorar sus condiciones de vida, a través de ella se brindarán premisas que justifiquen la transferencia de la riqueza social de los grupos más adinerados a los de menor desarrollo. Pero el conocimiento de esta disciplina también puede acentuar la concentración de la riqueza y poder político de quienes controlan los mercados. Así pues, las finanzas públicas tienen la posibilidad de conducir a la sociedad a estadios superiores de desarrollo o a un estado caótico.

Los impuestos se impondrán de acuerdo con las transformaciones históricas que experimenten la economía y la política; sin embargo, no es posible comprenderlos sin el largo proceso de codificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales que experimentan los individuos. Siguiendo los postulados de Bordieu, la codificación está determinada por el proceso de educación y formación de valores colectivos y personales, los cuales inducen a respuestas y conductas mecánicas. De esta manera, el pago de los impuestos podría llegar a ser un acto mecánico en una población educada y comprometida con el desarrollo de su comunidad.

Es necesario descartar la idea de que los mexicanos, dada su particular idiosincrasia y psicología, sean proclives “por naturaleza” a evadir sus compromisos

colectivos y fiscales. Hay millones de mexicanos que sí pagan sus contribuciones, participan en los eventos de sus comunidades y apoyan a instituciones identificadas con la atención de sus necesidades, los mexicanos cooperan con los Bomberos, la Cruz Roja, participan en las fiestas y obras colectivas de sus comunidades, apoyan a los migrantes centroamericanos que pasan por nuestro país hacia los Estados Unidos, etc. En dichas actividades, el sentimiento y la identidad colectiva le dan sentido a la vida social. Los actos cotidianos de solidaridad social, de participación en actos y eventos colectivos muestran con claridad cómo la comunidad (la sociedad) está por encima del Estado. Eso me hace pensar que, a pesar de vivir en una sociedad que pretende fortalecer el individualismo y utilitarismo como formas de vida, la vocación comunal posee aún gran fuerza.

Finalmente, cabe señalar que la sociología de las finanzas públicas es una disciplina científica que ofrece respuestas alternativas a las finanzas públicas clásicas y propone nuevos elementos para el diseño de la política económica y fiscal. Contar con un análisis social de los impuestos nos permite comprender los factores involucrados en el proceso social de recaudación y aplicación de los ingresos públicos, además amplía las posibilidades de investigación cuantitativa y cualitativa que impacten en el diseño de políticas públicas orientadas al desarrollo social. Este trabajo constituye un pequeño esfuerzo teórico en la conformación de la sociología de las finanzas públicas. Sus productos, claro está, son de carácter teórico. Para confirmar su validez en la práctica habría que realizar diversas investigaciones sociológicas. Si bien éste es el riesgo de las conclusiones generales, también es cierto que es un rasgo propio de la investigación científica. Confío, no obstante, en que estudios posteriores confirmen las propuestas de este documento.

ANEXO ESTADÍSTICO 1

México y países de la Unión Europea y América del Norte
Total de ingresos por impuestos
(Porcentaje del PIB)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Alemania	35.7	36.0	37.0	37.0	37.2	37.2	36.5	36.2	36.4	37.1	37.2	36.1	35.4	35.5
Austria	39.6	40.0	41.4	41.9	41.7	41.1	42.4	43.9	43.9	43.5	42.6	44.6	43.6	43.1
Bélgica	43.2	43.4	43.0	44.5	44.8	44.8	45.0	45.4	46.2	45.7	45.7	45.8	46.2	45.4
Dinamarca	47.7	47.1	47.6	48.6	49.5	49.5	49.8	49.6	49.8	50.5	50.1	49.1	48.7	48.3
España	32.1	32.4	33.4	32.5	32.5	31.8	31.5	32.5	32.9	33.9	34.8	34.4	34.8	34.9
Finlandia	44.3	46.0	45.5	44.9	47.0	46.0	47.3	46.5	46.4	46.8	48.0	46.0	45.8	44.8
Francia	42.2	42.6	42.0	42.3	42.8	42.9	44.1	44.3	44.2	45.2	44.4	44.0	43.4	43.4
Grecia	29.3	29.4	31.4	30.9	31.2	32.4	40.2	34.0	35.9	36.9	38.2	36.6	37.1	35.7
Holanda	42.9	45.3	45.1	45.4	43.4	41.9	41.6	41.9	40.0	41.4	41.2	39.8	39.2	38.8
Irlanda	33.5	34.1	34.4	34.4	35.5	32.8	32.9	32.2	31.7	31.9	32.2	30.0	28.7	29.7
Italia	38.9	39.3	41.7	43.4	41.4	41.2	42.7	44.2	42.5	43.3	43.2	43.0	42.5	43.1
Luxemburgo	40.8	39.1	39.6	41.9	42.0	42.3	42.6	41.7	40.3	40.7	40.6	40.8	41.3	41.3
México	17.3	17.3	17.6	17.7	17.2	16.7	16.7	17.5	16.6	17.3	18.5	18.8	18.1	19.0
Portugal	29.2	30.3	32.4	30.9	31.7	33.6	34.4	34.7	34.9	36.0	36.4	35.7	36.5	37.1
Reino Unido	36.5	35.3	34.3	33.2	33.8	35.1	34.7	35.3	36.5	36.8	37.5	37.2	35.6	35.6
Suecia	53.2	50.7	48.1	46.9	47.3	48.5	50.4	51.7	52.1	52.4	53.9	51.8	50.1	50.6
Canadá	35.9	36.4	36.0	35.4	35.2	35.6	35.9	36.7	36.7	36.4	35.6	34.9	34.0	33.8
Estados Unidos	27.3	27.1	26.9	27.1	27.5	27.9	28.3	28.7	29.3	29.4	29.9	28.8	26.3	25.6

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de Finanzas públicas, con base en datos de la OCDE. Factbook, 2006.

ANEXO ESTADÍSTICO 2

México y Países de la Unión Europea y América del Norte *Impuestos sobre ingresos y utilidades* *(Porcentaje del PIB)*

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Alemania	11.6	11.5	11.9	11.4	11.0	11.3	10.5	10.2	10.7	11.1	11.2	10.4	9.9	9.7
Austria	16.7	15.5	15.1	15.0	15.7	16.5	17.1	17.1	17.6	18.4	18.1	16.7	17.3	17.5
Bélgica	16.2	16.0	15.4	16.5	16.8	17.4	17.3	17.7	18.3	17.7	17.9	18.2	18.2	17.7
Dinamarca	28.7	28.4	29.0	29.6	30.5	30.6	30.6	30.2	29.8	29.9	30.2	29.1	29.1	29.0
España	9.8	10.1	10.0	9.7	9.2	9.3	9.1	9.7	9.3	9.6	9.8	9.7	10.1	9.8
Finlandia	17.4	17.5	16.4	15.2	16.4	16.6	18.3	17.8	18.3	18.2	20.7	18.8	18.6	17.3
Francia	6.8	7.2	6.7	6.9	7.0	7.0	7.4	8.1	10.2	10.8	11.1	11.2	10.4	10.1
Grecia	5.8	5.9	5.7	5.9	6.8	7.2	7.1	7.6	9.1	9.5	10.4	9.0	8.9	8.3
Holanda	13.8	15.1	14.1	14.8	12.1	11.1	1.2	10.9	10.5	10.6	10.4	10.5	10.6	9.9
Irlanda	12.3	13.0	13.4	13.8	14.3	12.8	13.4	13.3	13.1	13.3	13.4	12.4	11.3	11.7
Italia	14.2	14.2	15.7	16.0	14.4	14.5	14.8	15.6	13.9	14.7	14.3	14.7	13.8	13.3
Luxemburgo	16.0	14.3	13.5	15.4	15.8	16.7	16.9	16.5	15.5	14.7	14.6	14.7	15.1	15.0
México	4.7	4.7	5.2	5.5	5.2	4.1	4.0	4.6	4.7	5.0	5.0	5.2	5.2	5.0
Portugal	7.5	8.4	9.4	8.5	8.3	8.5	9.1	9.3	9.1	9.6	10.1	9.6	9.4	9.1
Reino Unido	14.3	13.1	12.3	11.6	12.0	12.8	12.7	13.0	14.2	14.2	14.6	14.8	13.5	13.0
Suecia	22.1	18.8	18.3	19.2	20.1	19.1	19.7	20.3	20.3	20.9	21.7	19.4	17.6	18.3
Canadá	17.4	17.1	16.1	15.7	15.8	16.5	16.9	17.9	17.7	18.1	17.8	16.7	15.8	15.5
Estados Unidos	12.6	11.9	11.8	12.1	12.3	12.8	13.5	14.0	14.4	14.6	15.1	14.1	11.6	11.1

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de Finanzas públicas, con base en datos de la OCDE. Factbook, 2006.

BIBLIOGRAFÍA

- Aboites Aguilar, Luis y Luis Jáuregui (coord.) *Penuria sin fin: historia de los impuestos en México siglos XVIII-XX*, México: Instituto Mora, 2005.
- Albi, Emilio et al. *Economía Pública II*, Barcelona: Ariel, 2000
- Ardant, Gabriel. *Theorie sociologique de l'impôt*. Paris: S.E.V.P.E.N, 1965.
- . *Histoire de l'impôt*. Paris : Fayard, 1972.
- . *Histoire financière de l'antiquité à nos Jours* Paris: Gallimard, 1976.
- Arriola Vizcaino, Adolfo. *Derecho fiscal*, México: Themis, 2005
- Ayala Espino, José. *Economía pública. Una guía para entender al Estado*, México: Esfinge, 2000.
- Ayala Espino, José. *Instituciones para mejorar el desarrollo*, México: FCE, 2003.
- Bourdieu, Pierre. *La dominación masculina*, Barcelona: Anagrama, 2003.
- . *Cosas dichas*, Barcelona: GEDISA, 2003.
- . *Los herederos. Los estudiantes y la cultura*, Argentina: Siglo XXI, 2003.
- . *Las estructuras sociales de la economía*, Argentina: Manantial, 2001.
- Bonnewitz, Patrice. *La sociología de Pierre Bourdieu*, Buenos Aires: Nueva visión, 2003.
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. *Ingresos del sector público presupuestarios*, CEF/032/2004, Octubre 2004.
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. *Indicadores de ingresos tributarios en países seleccionados*, CEF/039/2006, México.
- Código Fiscal de la Federación. México: ISEF, 2000
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México: Anaya, 2004

- De la Cueva, Arturo. *Derecho fiscal*, México: Porrúa, 2003.
- De Pina, Rafael. *Diccionario de Derecho*, México: Porrúa, 1979.
- Dobb, Maurice. *Estudios sobre el desarrollo del capitalismo*, México: Siglo XXI, 1979.
- Duverger, Maurice. *Instituciones Financieras*, Barcelona: Antoni Bosch, 1960.
- .Finances publiques*, Paris: Presses Universitaires de France, 1988.
- .Métodos de las ciencias sociales*, Barcelona: Ariel, 1983.
- Elias, Norbert, *El proceso de la civilización. Investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas*, México: FCE, 1989.
- . La sociedad cortesana*, México: FCE, 1982.
- Faya Viesca, Jacinto, *Finanzas públicas*, México: Porrúa, 1986.
- Fernández Santillán, José F. *Hobbes y Rousseau*, México: FCE, 1988.
- Flores Zavala, Ernesto. *Finanzas públicas mexicanas*, México: Porrúa, 2004.
- Fraga, Gabino. *Derecho administrativo*, México: Porrúa 1989.
- Gaudemet, Paul Marie y Joël Moliner. *Finances publiques*, Paris: Montchrestien, 1996.
- Gilberto Jiménez. *La sociología de Pierre Bourdieu*, México: Instituto de Investigaciones Sociales de la UNAM, Mimeo, 1997.
- Heinich, Natalie, Norbert Elias. *Historia y cultura en occidente*, Buenos Aires: Nueva Visión, 1999.
- Hernández Vigueras, Juan. *Los paraísos fiscales*, Madrid: Akal, 2005.
- Hobbes, Thomas. *Leviatán (o de la materia, forma y poder de una republica eclesiástica y civil*, México: FCE, 2001.
- Hobsbawm, Eric. *Industria e imperio*, Barcelona: Ariel., 1982.
- Houchon, Guy. “Psicosociología del fraude fiscal”, en *Cuadernos Criminalia*, México: Bota, Núm. 26, 1964.
- INDETEC. *Revista Hacienda Municipal*, México, septiembre de 2001, núm. 76.
- Lamo de Espinoza, Emilio *et al.* *La sociología del conocimiento y de la ciencia*, Madrid: Alianza Universidad Textos, núm. 147, 1994.
- Ley del impuesto sobre la Renta. *Código Fiscal de la Federación*, México: Ediciones fiscales ISEF, 2000.
- Ley de Presupuesto, contabilidad y gasto público, México: Ediciones fiscales ISEF, 2001.
- Leroy, Marc. *Sociologie de l'impôt*, Francia: Presses Universitaires de France, 2002.
- Luján Ponce, Noemí. *La construcción de la confianza política*, México: Instituto Federal Electoral, 1999.

- Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario*, México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1981.
- Martínez Almazán, Raúl. *Las finanzas del sistema federal mexicano*, México, México: Instituto Nacional de Administración Pública, 1996.
- Marx, Carlos. *El Capital*, México, Tomo I, Vol. 3, Siglo XXI, 2003.
- Mehl, Lucien y Pierre Beltrame. *Science et technique Fiscales*, Paris: Presses Universitaires de France, 1984.
- Montesinos, Rafael y Martínez, Griselda. "Los usos sociológicos de Norbert Elias" en *Estudios Sociológicos*, México: El Colegio de México, 2001.
- Overbeek, Johannes. *Historia de las teorías demográficas*, México: FCE, 1984.
- Pinto, Louis. *Pierre Bourdieu y la teoría del mundo social*, México: Siglo XXI, 2002.
- Ritzer, George. *Teoría sociológica moderna*, México: McGraw-Hill, 2002.
- Retchkiman, Benjamin. "Introducción al estudio de la economía pública" en *Textos Universitarios*, México: UNAM, 1983.
- Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, México: HARLA, 1998.
- Rosen, Harvey S. *Hacienda Pública*, México: McGraw-Hill, 2002.
- Rousseau, Jean-Jacques. *Discurso sobre el origen de la desigualdad entre los hombres*, Madrid: LIBSA, 2001.
- . *El Contrato social*, Madrid: LIBSA, 2001.
- Rubio, Luis. "Impuestos y ciudadanos" en *Políticas económicas del México contemporáneo*, México: FCE, 2001.
- Sabine, George. *Historia de la teoría política*, México: FCE, 1988.
- Smith, Adam. *Investigación acerca de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México: FCE, 1979.
- Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho fiscal mexicano*, México: Porrúa, 1999.
- Salazar Carrión, Luis. "La ética guadalupana y el espíritu del priismo" en *Nexos*, septiembre de 2005, México.
- Serra Rojas, Andrés. *Derecho administrativo*. México: Porrúa, 1999.
- Smith, Adam. *La investigación acerca de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México: FCE, 1982.
- Soares, Domitilia Diogo. "Percepcao social da fiscalidade em Portugal" em *Instituto Superior de ciencias del trabalho e de la empresa*. Portugal: Departamento de Sociología, 2002.
- Stiglitz, Joseph E. *La economía del sector público*. Barcelona: Antoni Bosch, 2000.
- Somers, Harold M. *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional Diccionario de Derecho*. México: FCE, 1979.

Tello Macias, Carlos. “Fortalecer los ingresos del Estado mexicano” en *Nexos*, Octubre de 2005, núm. 334.

Wallerstein, Immanuel. *El Moderno sistema mundial*, México: Siglo XXI, Tomo I, 1979.

----- . *El Moderno sistema mundial*, México: Siglo XXI, Tomo I, 1979.

Weber, Max. *Historia económica general*, México: FCE, 1979.

----- . *La ética protestante y el espíritu del capitalismo*, México: FCE, 1982.



Universidad Veracruzana

Dirección General del Área Académica de Humanidades

Ingresos públicos y el principio de la sincronía social y cultural de los impuestos fue editado por la Dirección General del Área Académica de Humanidades de la Universidad Veracruzana.