

UNA APROXIMACION A LA CONSTRUCCION TEÓRICA SOBRE LA FUNCIÓN TRIBUTARIA DEL ESTADO

(A theoretical approach to the construction of the treasury shares of state-mandated)

Vitalia López Decuir*
Esther Borja Castañeda**

RESUMEN

En este estudio se elabora una aproximación a las versiones originarias de la hacienda pública que proveen de principios teóricos, metodológicos y empíricos relevantes en el logro de una apropiada interpretación de las teorías al uso. El texto se ocupa básicamente de la identificación de criterios pertinentes para ponderar la capacidad del pensamiento económico clásico para contribuir a la definición de criterios científicos susceptibles de ser aplicados hoy en día a la construcción de sistemas fiscales 'apropiadamente' ceñidos a los criterios económicos de eficiencia y equidad. De conformidad con la intención de proceder mediante una argumentación razonada, las autoras aprecian que los resultados del estudio aportan ideas que pueden incorporarse al debate normativo que, desde el campo de la economía pública, busca identificar y valorar la pertinencia de los postulados del pensamiento clásico para la toma de decisiones gubernamentales en cuanto a las fuentes de los ingresos y a la aplicación de los dineros públicos. Las proposiciones están, desde luego, permeadas por la atención que en el estudio han merecido las subyacentes posiciones filosóficas, ideológicas y teóricas acerca del Estado, del mercado y de las relaciones entre estas instituciones básicas del dominio de lo social.

Palabras clave: Economía Clásica, tributación, gasto público.

ABSTRACT

The purpose of this study is to develop an approach to the original versions of public finances that provide theoretical, methodological and empirical principles relevant to the achievement of a proper interpretation of the theories to use. The paper is primarily concerned with the identification of relevant criteria to weigh the ability of classical economic thought to contribute to the definition of sensitive scientific criteria to be applied today to the construction of tight fiscal 'properly' systems to economic efficiency criteria and equity. This paper is basically concerned with the identification of relevant criteria to weigh the ability of classical economic thought to contribute to the definition of scientific criteria likely to be used today to build tax systems 'properly' tight economic criteria of efficiency and equity. In accordance with the intention of using reasoned argument, the authors appreciate the results of the study provide insights that can feed debate, that from the field of public economics, that from the field of public economics, seeks to identify and assess the relevance of the postulates of classical thought for government decision-making in terms of sources of income and the implementation of public expenditure. The propositions are, of course, permeated by the attention it deserved in the study have the underlying philosophical, ideological and theoretical positions on the state, the market and the relationships between these basic institutions of social order.

Key words: Classical Economics, taxation, public spending.

Classification JEL: H1

* Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Superiores Económicos y Sociales. Universidad Veracruzana. E-mail: vlopez@uv.mx.

** Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Superiores Económicos y Sociales. Universidad Veracruzana. E-mail: eborja@uv.mx.

I. INTRODUCCIÓN⁷

La escasez relativa de estudios que recuperan y juzgan el valor actual de las visiones teóricas de la hacienda pública clásica obedece quizás a que, desde la segunda mitad del siglo XIX hasta mediados del siglo pasado, la economía neoclásica predominante prescindió del Estado en sus extensas y complejas elaboraciones teóricas. Al incorporar al Estado como un agente económico legítimo, J. M. Keynes reabre el debate teórico en su vertiente normativa que aborda las prerrogativas fiscales como instrumentos para mantener el equilibrio de las economías capitalistas. Asimismo, a fines de la década de 1950, R. A. Musgrave propone el tratamiento sistemático de las funciones fiscales del Estado, del cual procede la construcción del valioso instrumental teórico post-keynesiano en este campo.

A diferencia de la tradición teórica de los economistas clásicos y *marginalistas* centrada en la tributación, la expansión acelerada del gasto público en las economías de la segunda posguerra se tradujo en la rápida transición desde la denominación *musgraviana* de este campo de estudio como Teoría de la Hacienda Pública, a la de Economía Pública.

A diferencia de la tradición teórica de los economistas clásicos y *marginalistas* centrada en la tributación, la expansión acelerada del gasto público en las economías de la segunda posguerra se había expresado ya en la conversión desde la denominación *musgraviana* de este campo de estudio desde la Teoría de la Hacienda Pública, a la de Economía Pública ampliamente difundida hoy en día en los acreditados estudios en los temas nucleares de esta disciplina. En una u otra acepción, este estudio consiste fundamentalmente en el tratamiento de los principios clásicos acerca de la naturaleza de la tributación y del gasto público, así como del patrón de comportamiento del Estado en el ejercicio de una fiscalidad que atiende a los fundamentos económicos de eficiencia productiva y equidad distributiva. Así, el contenido se distribuye en cuatro secciones. Cada una de las tres primeras ofrece una aproximación a los aportes teóricos de los principales autores clásicos en materia hacendaria, es decir, de su visión sobre las

tareas “legítimas” del gobierno en materia de gasto y de impuestos; en la última sección, se presentan las conclusiones.

II. LOS SISTEMAS FISCALES EN LA VISIÓN SMITHIANA

En estricta justicia, *La Riqueza de las Naciones* (1776) de A. Smith puede ser considerada como la primera de las formulaciones teóricas liberales sobre los sistemas fiscales. El tratamiento normativo del gasto y del ingreso en este campo da lugar a una extensa argumentación acerca de los deberes del Soberano, así como de la diversidad de fuentes de donde deben fluir los ingresos públicos; es decir, se distinguen con claridad tanto la categoría de los bienes que ineludiblemente debe proveer el Estado, como los tipos de gravámenes que deben integrar un sistema fiscal. Las proposiciones teóricas de Smith se orientan a identificar las mejores combinaciones de impuestos y gastos, en términos de la menor interferencia en las decisiones de los agentes actuantes en todos los mercados, y son expuestas mediante argumentos que encierran sus propias apreciaciones de eficiencia y equidad en todo aquello que compete al origen y estructura óptima de los sistemas fiscales.

II.1 El gasto público

La Riqueza contiene tanto las normas habituales en el ejercicio de la hacienda pública, vistas en el contexto de una vasta exposición de postulados filosóficos, económicos, éticos y jurídicos, así como la historia económica de buena parte del mundo conocido; esta obra es una sucesión de narraciones, reflexiones y conclusiones, en las que el conocimiento viejo y nuevo sobre la recaudación y el uso de los dineros públicos se expresa y sistematiza de forma profusa. En su Capítulo V, Smith expone su visión acerca de las funciones económicas del Estado, de los efectos de sus gastos sobre la riqueza de una nación y de los medios por los cuales obtiene los necesarios ingresos para financiar su gasto. En esta sección se aborda de manera sucinta el pensamiento de Smith a este respecto.

Para ello, es útil anticipar una nota teórica sobre la cuestión de los límites entre el mercado y el Estado, en el contexto de la denominada ‘nueva’ Economía Política. La pregunta básica puede ser expresada tal como lo hizo Smith en su tiempo: ¿Cuáles son hoy en día las funciones económicas del Estado? Si, en una primera

⁷ Este trabajo es un producto del desarrollo de la Línea de Generación y Aplicación del Conocimiento denominada *Estado, Economía y Hacienda Pública*, adscrita al Grupo de Colaboración del mismo nombre y al Plan de Desarrollo del IIESES vigente.

aproximación, entendemos a la 'nueva' Economía Política como el cuerpo de proposiciones teóricas y empíricas que se ocupan del comportamiento del Estado a ser considerado en cualquier evaluación realista de un proyecto de reforma económica, entonces las preocupaciones básicas de esta perspectiva confluyen con las que corresponden a la política económica. Inman (2001, 49) aclara la especificidad de esta perspectiva teórica: "Lo 'nuevo' en la nueva Economía Política es la sofisticación de las técnicas analíticas que pueden contribuir a dar respuesta a esta importante pregunta. El trabajo de los últimos treinta años nos ha dado una nueva visión y comprensión de las relativas fortalezas y debilidades de los mercados y del gobierno como instituciones para la asignación de los recursos de la sociedad."

Esta última apreciación conduce a replantear la pregunta de la forma siguiente: ¿En qué circunstancias es el mercado o es el Estado la institución apropiada para asignar los recursos en una sociedad? Esta pregunta es tan antigua y fundamental como la filosofía social y la ciencia económica a cargo de Hobbes, Locke, Smith, Ricardo, Mill, etcétera. Muchas de las posibles respuestas actuales se inscriben en el extenso programa de investigación acerca de los *fallos del mercado*. El propio Inman (2001, 650) aporta una definición llana de esta noción cuando afirma que: "Si el comercio competitivo no es capaz de producir una asignación eficiente, entonces podemos hablar de un fallo del mercado. En estos casos es que necesitamos considerar un papel potencialmente más amplio de las actividades gubernamentales."

En particular, el campo de estudio de la Economía Pública comprende las tareas de identificar y caracterizar las condiciones que dan lugar a fallos del mercado; entre ellos se distinguen los siguientes: fallo de la competencia; bienes públicos; externalidades; mercados incompletos; fallos de la información; así como el *desempleo* y la *inflación* (Stiglitz, 2003; Musgrave y Musgrave, 1992).

En la obra de Smith, la teoría del gasto público está construida sobre sus apreciaciones acerca de cuáles bienes públicos debe proveer el Estado y en qué magnitud, de forma que se minimicen las distorsiones en las decisiones económicas de los agentes. En este contexto, es pertinente preguntarse: ¿Cuáles son los aportes más trascendentes de Smith a la

cuestión del gasto público, a la luz de la teoría contemporánea de la Economía Pública? Algunas referencias a este respecto buscan elucidar la naturaleza del legado de la teoría *smithiana* a las correspondientes teorías al uso.

En primer término, en la citada obra de Smith se especifican minuciosa y jerárquicamente los criterios para el ejercicio de los fondos públicos; se examinan en detalle y con profusión los datos empíricos relativos a las más diversas épocas y territorios del mundo, de donde recoge argumentos tanto para ofrecer explicaciones de orden positivo, como para sustentar sus juicios normativos sobre el tema.

Smith (1979-II: 297) sostiene que cualquiera que sea la forma que en la práctica adopten las funciones del Estado, su *primera obligación es la defensa* de la sociedad respecto a las eventuales invasiones de otras naciones independientes; "[...] los gastos, tanto para preparar esta fuerza militar en tiempo de paz, como para emplearla en tiempo de guerra, son muy diferentes en diversos estados de sociedad y en periodos distintos de adelanto y cultura."

Si bien Smith da por sabidas las razones por las que el sostenimiento del ejército corresponde al Estado, argumenta que a todas luces se trata de un bien de cuyo disfrute no puede excluirse a ninguno de los ciudadanos y al que no es posible asignar un precio; de este modo enfatiza que el Estado debe proveer en primera instancia el servicio de defensa, garante de la existencia del propio Estado. El ejército es para entonces y para el presente, el *bien público* por excelencia.⁸

La *segunda obligación* del Estado es formar los cuerpos necesarios de procuración de justicia para sus ciudadanos; es decir, debe dar cumplimiento a la dotación de un segundo tipo de bien público cuya provisión se justifica por la salvaguarda de las libertades y los derechos

⁸ Más en extenso, un bien público es aquel que posee la propiedad de que una vez que se ha producido una cierta cantidad de él, dicha cantidad puede ser consumida simultáneamente por todos los ciudadanos. Esta propiedad es denominada de *no rivalidad en el consumo*. El consumo de un bien es no rival cuando el costo marginal de una unidad consumida por un individuo adicional es igual a cero. Dicho de otra manera: el consumo de ese bien por parte de un individuo no disminuye la cantidad disponible para el resto de la población; esta propiedad es conocida como el principio de *no exclusión*. Si bien debemos aclarar que Smith no asignó esta, ni alguna otra denominación a los bienes que referimos, en una lectura cuidadosa del Libro V de *La Riqueza de las Naciones* la noción de los bienes que hoy se denominan *bienes públicos* está presente sin duda en diversas argumentaciones del autor. Lo mismo ocurre con otras nociones como las de: fallos del mercado, consumo no rival, externalidades y el 'problema del polizón' o comportamiento *free-rider*.

que todo Estado liberal debe asumir. Se trata de la función “[...] de proteger a cada individuo de las injusticias y opresiones de cualquier otro miembro de la sociedad, o sea [de] establecer una recta administración de justicia” (Smith, 1979-II: 315). Y en cuanto mayor es la polarización de la riqueza, mayor es el riesgo de que las alteraciones de los pobres atenten contra las propiedades ajenas legítimamente adquiridas.

La *tercera obligación* del Estado reconocida por Smith (1979-II: 328) da lugar al tercer tipo de bien público y responde a la necesidad de “[...] erigir y mantener aquellos públicos establecimientos y obras públicas que, aunque ventajosos en sumo grado a toda la sociedad, son no obstante de tal naturaleza que la utilidad nunca podría recompensar su coste a un individuo o a un corto número de ellos, y que por lo mismo no debe esperarse se aventurasen a erigirlos ni a mantenerlos.” Estos trabajos y tareas públicas son, a decir del autor, los que facilitan el comercio de la sociedad y aquellos que promueven la instrucción de la población. Así, para su legitimidad, el Estado está obligado a proveer estos tres bienes públicos de la mayor prioridad.

Por otra parte, los postulados en que descansa la actual Economía del Bienestar proveen de sentido económico y constituyen la expresión formal del *teorema de la mano invisible* identificado por Smith. Los mercados proveen una eficiente asignación de recursos cuando ciertas condiciones básicas están satisfechas. ¿Cuáles son esas condiciones? Aquellas que están incorporadas al modelo ideal de competencia perfecta⁹; entonces, la discusión analítica de los fallos del mercado consiste en la identificación de los casos en que esas condiciones básicas no se cumplen.

Además de los típicos fallos del mercado, en los últimos años la atención de los expertos se centra en otros fallos para los cuales la respuesta del Estado ha sido menos estudiada y divulgada: la *ausencia o incompletud de los*

mercados y la información imperfecta o asimétrica. Estos dos últimos fallos dan lugar a condiciones de *riesgo moral* y de *selección adversa* para alguno de los agentes participantes en la transacción; su presencia tiene severas y con frecuencia impredecibles consecuencias en los mercados de mercancías, de capital y de trabajo. La posición favorable a la presencia del Estado en la solución de los problemas de estabilidad ha significado que Stiglitz (1998: 83-84) incorpore “el paro, la inflación y el desequilibrio” como legítimos fallos del mercado. Al no reconocerse la suficiencia del tratamiento de la economía derivada del pensamiento de Keynes, este tipo de fallos se debate aún en el contexto de la Economía Pública (Inman, 2001; Stiglitz, 2002; Albi *et al.*, 2004).

En específico, Smith distinguió dos clases de bienes con las características de los que hoy se denominan *bienes públicos*. En primer término, identifica los bienes que eventualmente pueden ser provistos por el mercado, pero enfrentan dificultades para hacerlo en condiciones de eficiencia. Se trata de aquellos que el mercado no produce por no contar con los suficientes incentivos, a saber: (a) las obras públicas para facilitar el comercio de la sociedad; y (b) las tareas necesarias para facilitar la educación e instrucción de los ciudadanos. Al abundar acerca de esta primera clase de bienes, se percibe en su discurso una fuerte influencia mercantilista que habla de la preeminencia de la clase comerciante durante el último cuarto del siglo XVIII, la que sería favorecida por el sostenimiento público de las obras que facilitan el comercio interno y externo. En segundo término, trata en específico la dotación pública de los servicios educativos básicos y, sobre todo, de los ofrecidos a la juventud que busca instruirse en saberes distintos a las disciplinas propias de la formación aristocrático-eclesiástica de la época, y que califican al hombre para su positiva inserción en la sociedad civil.

Finalmente, en unos cuantos enunciados Smith se ocupa de identificar los gastos que integran la estructura de un *buen* sistema de gasto fiscal en un régimen de gobierno absoluto: “Fuera de aquellas expensas necesarias para que el Soberano pueda desempeñar las varias obligaciones de su cargo, se requieren otras indispensablemente para sostener con decoro su dignidad [...] debe un monarca sobresalir entre sus vasallos, cual ningún principal de una república sobre sus conciudadanos” (1979-II: 397). He aquí la justificación smithiana de los

⁹ Enunciados de forma sintética, los supuestos a los que responde este modelo son: a) *competencia perfecta*, es decir, todos los agentes son precio-aceptantes; b) *información completa y perfecta*, esto es, que tanto los productores como los consumidores disponen de toda la información relevante sobre las transacciones en que participan; c) *rivalidad y exclusión*, implica que existe un sistema completo de derechos de propiedad individual sobre bienes y factores que obliga a que todas las interacciones económicas efectuadas en el mercado queden reflejadas en precios; y d) *mercados completos*, cuya existencia permite a los agentes prever todas las posibles situaciones futuras y negociar contratos cuyas especificaciones son contingentes con relación a las condiciones prevalecientes.

gastos privados asociados a las funciones públicas de todo jefe de Estado.

El examen a que se ha sometido el pensamiento pionero de Smith en materia de gasto público muestra el alto valor de sus aportaciones teóricas a otros estudios -también considerados pioneros en sus respectivos aportes- de autores contemporáneos de la estatura intelectual de A. Wagner, Ch. Tiebout, R. Musgrave, W. Oates, J. Stiglitz, V. Tanzi, A. Auerbach, entre otros. Todos ellos se han ocupado de esclarecer las funciones y deberes de los Estados liberales contemporáneos en la procuración de la eficiencia y la equidad al asignar los dineros públicos a un cierto propósito, así como de profundizar en el análisis micro y macroeconómico de los impuestos, de su naturaleza, incidencia e implicaciones sociales. La construcción tanto del cuerpo teórico-metodológico de la Hacienda pública, como del más reciente de la Economía Pública está en deuda con el pensamiento smithiano por sus numerosos y lúcidos aportes originarios.

11.2 Los sistemas tributarios

El examen de Smith sobre la naturaleza de un sistema tributario está vinculado con la identificación de las obligaciones del Estado y de los criterios que definen las aplicaciones de los dineros públicos entre sus diferentes funciones. En una primera fase, el autor procede a identificar la *fente* de donde proviene la renta pública y a proponer las reglas a que debe ajustarse la recaudación para instaurar un 'apropiado' sistema tributario.

En cualquier sociedad el diseño o la reforma de un sistema tributario implica tomar decisiones sobre la estructura tributaria óptima y, en particular, sobre los elementos de cada impuesto. Se trata, entonces, de decisiones que implican la adopción de ciertos criterios de eficiencia y equidad. En cuanto a la eficiencia, la teoría tributaria contemporánea sostiene que el sistema tributario óptimo minimiza la pérdida de bienestar derivada de la distorsión que los impuestos provocan sobre las decisiones de los agentes; y en cuanto a la equidad, que la optimalidad corresponde a la maximización del bienestar social compatible con la meta preestablecida para la recaudación fiscal, *ceteris paribus*. De este modo, las decisiones resultan en una suerte de balance entre los objetivos de eficiencia y de equidad.

Si bien Smith omite una definición expresa del sistema tributario óptimo, en su discurso se trasluce una apreciación muy próxima a la que actualmente propone Stiglitz (1988: 534), según la cual: "El sistema tributario óptimo es aquel que maximiza el bienestar de la sociedad donde el equilibrio entre el exceso de gravamen y la desigualdad refleja las actitudes hacia la igualdad y la eficiencia. Cada sociedad podría elegir sistemas impositivos dependiendo de su actitud hacia la desigualdad."

Con abundantes referencias a la composición de las fuentes de donde provienen las contribuciones, Smith trazó los principios económicos y éticos a ser considerados cuando se instituye o reforma un sistema tributario. En específico, se ocupa de identificar las previsiones del Estado en cuanto a: (i) la determinación de las fuentes de sus ingresos; (ii) la incidencia de los impuestos sobre las decisiones de los agentes económicos; (iii) el impacto de los impuestos en los precios de los bienes y de la tierra; (iv) la distribución territorial de las competencias tributarias; etcétera.

En síntesis, Smith estipula que los gastos públicos deben ser primordialmente soportados por tributos o contribuciones de cualquier especie, pero no por fuentes que son ajenas a las funciones propias del Estado. Así, distingue tres fondos de los que provienen las rentas privadas: la renta de la tierra, la ganancia y los salarios; de ellos derivan todas las rentas y patrimonios de los individuos en una sociedad. Esta tesis forma parte de la ciencia económica general y es la base sobre la que Smith construye su teoría de los impuestos. *Grosso modo*, esta postula que todo tributo proviene de cuatro grupos de impuestos: tres son los que provienen de cada uno de aquellos fondos por separado, y otro que grava dos o más de ellos a la vez.

A lo largo de todo el Libro V de *La Riqueza*, su autor se ocupa de descubrir la naturaleza de estos cuatro tipos de impuestos, así como las particularidades de su incidencia económica. Así mismo, instaura las cuatro máximas que a su juicio deben regir todo sistema tributario, a saber: (i) la población de un Estado debe contribuir a su sostenimiento en proporción a su capacidad contributiva, es decir, en proporción a la renta o riqueza que cada contribuyente disfruta bajo la protección del Estado; (ii) el impuesto que el individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario, en lo que respecta al tiempo y forma del pago, y a la

claridad e inteligibilidad tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona; (iii) el impuesto ha de ser requerido en el modo y tiempo que sea más cómodo y oportuno para el contribuyente; y, (iv) todo impuesto o sistema impositivo debe causar los menores costos de recaudación posibles, con relación a su aportación al erario (Smith, 1979-II, 408).

El espíritu de la primera máxima corresponde al principio que actualmente es denominado *principio de equidad en la tributación*, presente a lo largo de todo el examen smithiano tanto de la estructura tributaria en general, como de cada impuesto en particular. La introducción de las consideraciones de equidad en la teoría contemporánea de los sistemas tributarios ofrece el respaldo doctrinario a las políticas públicas de redistribución, siempre que contribuyan a aumentar el bienestar social.

En el largo proceso de construcción de la actual Economía Pública, el criterio de equidad en el pensamiento smithiano ha sido interpretado en dos sentidos diferentes, aunque estrechamente vinculados. En primer término se ha examinado como un *principio del beneficio*; y en segundo, como un principio de *capacidad de pago*.

La segunda interpretación de la noción de 'igualdad' en la tributación enunciada por Smith corresponde a la regla según la cual cada contribuyente debe pagar por concepto de impuestos una cantidad fijada 'en proporción a su capacidad contributiva'. En cuanto a la capacidad de pago como criterio para imponer tributos, Smith se centra en la elucidación de las condiciones en que un impuesto supone un impacto proporcional, regresivo o progresivo de la carga tributaria entre los ciudadanos.

En el sistema de ideas clásico, las únicas fuentes posibles de tributación son las rentas, los beneficios y el consumo suntuario. Una contribución temprana y trascendente al principio de capacidad de pago smithiano se encuentra en la teoría de la justicia desarrollada por J. S. Mill mediante su noción de *igualdad en el sacrificio*¹⁰ como criterio político válido para procurar la equidad en la imposición (Mill, 1996: 689-692). Este último autor sienta las bases de

¹⁰ "La igualdad en la imposición, como una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio. Quiere decir tanto como hacer que la contribución de cada persona a los gastos del gobierno sea tal que los inconvenientes que para ella se deriven del pago de su parte no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquiera otra por el pago de la suya." (Mill, 1996: 688).

la moderna teoría de la imposición sobre el consumo según la cual es más justo gravar lo que el individuo retira de la riqueza de la sociedad (el consumo) que lo que aporta a ella (la renta).

Las tres últimas máximas smithianas incorporan consideraciones de *eficiencia en la recaudación* al tema de los principios generales de la tributación, y corresponden básicamente a los principios de *certidumbre, comodidad del pago y economía en la recaudación* en la moderna teoría tributaria. A estos principios se añade hoy el de *flexibilidad*, el cual dispone que el esquema tributario debe permitir que los impuestos actúen como 'estabilizadores automáticos' ante variaciones en la renta de la economía.

III. DAVID RICARDO: LA TEORÍA DE LA INCIDENCIA GENERAL DE LOS IMPUESTOS

Al referirse a la acción del Estado en la economía, Ricardo ratifica la visión de la economía clásica acerca de que el mercado marcha mejor sin interferencias, si bien advierte que 'desafortunadamente' los gastos públicos son necesarios y también los impuestos para financiarlos. En diversos pasajes de sus *Principios de Economía Política y Tributación* (1817) se revela una percepción más afinada de la visión de la doctrina imperante del liberalismo económico. Su preocupación sobre los asuntos de gobierno emerge básicamente en su intención por descubrir los efectos de la tributación sobre las variables clave de la economía —el consumo, el ahorro, la inversión— y sobre el comportamiento de los contribuyentes en sus diferentes categorías.

El tratamiento del tema de la incidencia general de los impuestos refleja la preocupación de Ricardo por el carácter que debe asumir una estructura tributaria 'deseable', en función de las máximas de la tributación instituidas por Smith. No obstante, sus hallazgos son vistos con reserva en el diseño de los sistemas tributarios. Al iniciar su estudio sobre los impuestos, Ricardo (1973: 114) los define, no como una simple erogación de los individuos en su condición jurídica de contribuyentes, sino como "[...] una porción del producto de la tierra y de la mano de obra de un país, puestos a disposición del gobierno; su pago proviene siempre, en último término, ya sea del capital o del ingreso del país."

Puesto que para Ricardo (1973: 114) los gastos del gobierno son gastos en 'consumo improductivo', si un incremento en los impuestos para este fin no se acompaña de un incremento en la producción o de una disminución en el consumo improductivo de la población, los impuestos recaen necesariamente sobre el capital. A su juicio, todo impuesto incide de forma negativa sobre el poder de acumulación (Ricardo, 1973: 115): "No existe impuesto alguno que no tenga tendencia a disminuir el poder de la acumulación. Todos los impuestos inciden ya sea sobre el capital o sobre el ingreso [...] el gran mal de la tributación se encuentra no tanto en la selección de sus objetivos, sino en el monto total de sus efectos de conjunto."

Desde luego, sostiene Ricardo, algunos patrones tributarios provocan estos impactos en mayor grado que otros, si bien cabe insistir en que la gran inconveniencia de la tributación se encuentra, no tanto en la selección de los gravámenes como Smith postulaba, sino en los efectos del sistema tributario como un todo, es decir, en su incidencia general.

La incidencia de diferentes tipos de políticas tributarias en distintos contextos económicos es un área dinámica de investigación en el campo de la Economía Pública. En un sentido amplio, el estudio de la incidencia tributaria tiene aún como propósito la identificación de los efectos de las políticas tributarias sobre el ingreso nacional y sobre la distribución del bienestar entre la población, y comprende tanto el enfoque positivo como el normativo de la teoría. El estudio de la incidencia tributaria mediante el enfoque positivo requiere elucidar los efectos de medidas tributarias alternativas sobre el equilibrio de un sistema económico, mientras que las decisiones de política tributaria propias del enfoque normativo están basadas en sus efectos sobre la distribución del bienestar económico entre los distintos agentes económicos. Por lo tanto, no es de extrañar que el estudio de la tributación óptima constituya propiamente un programa de investigación, abordado por destacados economistas fiscales desde la aparición de los *Principios* de Ricardo hasta nuestros días (Birch, 2002; Musgrave, 1999; Stiglitz, 1988, 2001).

En un artículo sobre la incidencia tributaria, Kotlikoff y Summers (2001, 1044-1083) contribuyen a definir el estado del arte en este amplio campo de conocimiento al integrar cuatro grandes categorías, correspondientes a

otros tantos enfoques teóricos, a saber: (i) los enfoques tradicionales del equilibrio parcial, para los cuales la incidencia tributaria no depende de si el impuesto se aplica del lado de la demanda o de la oferta, y los impuestos se trasladan por los agentes económicos cuya oferta o demanda de bienes o factores es más elástica; (ii) los modelos estáticos de incidencia tributaria que toman como dada la oferta agregada de factores productivos de la economía, tal como el capital físico, y que examinan los cambios en los precios de equilibrio provocados por los impuestos a los bienes y a los factores; (iii) el examen de los efectos de la movilidad internacional de factores, principalmente del capital, en la consideración de las políticas tributarias; y (iv) los modelos dinámicos que estudian cómo los impuestos afectan las decisiones de ahorro e inversión y sus consecuentes efectos sobre el ritmo de acumulación de capital y sobre los precios relativos de los bienes de capital y los activos financieros.

La investigación empírica domina el análisis de la incidencia tributaria; su soporte son las categorías y cuerpos analíticos construidos por Ricardo y sus precursores, fomentados por los progresos recientes en el orden metodológico y por el desarrollo de las tecnologías de la información que facilitan las tareas econométricas.

IV. LA CUESTIÓN DE LO PÚBLICO Y DE LA TRIBUTACIÓN ÓPTIMA EN EL PENSAMIENTO DE J. S. MILL

En términos generales, Mill reconoce la política económica del *laissez faire* defendida por los economistas clásicos tempranos; sin embargo, este autor vio a la sociedad con una ética diferente. Su interés en los trabajos de los primeros pensadores socialistas, como Fourier, Owen y Sismondi¹¹, lo condujo a centrarse a detalle en el alcance apropiado del gobierno. El Capítulo IX del Libro V de sus *Principios* da cuenta de las funciones obligatorias del gobierno, de las materias a las que debe extenderse su acción y de los límites de sus atribuciones. Tal como Smith lo hizo, Mill (1996:

¹¹ Al discutir el carácter del socialismo francés de la época, del cual era simpatizante, Mill prevé, con una notable agudeza acerca de su futuro, que: "Aún sabemos demasiado poco sobre lo que el sistema individual llevado a su mayor perfección, o el socialismo en la mejor de sus formas, pueden realizar, para poder decidir cuál de los dos será la forma final de la sociedad humana. Si se nos permite aventurar una opinión, la elección final dependerá probablemente y de manera principal de la siguiente consideración: cuál de los dos sistemas es compatible con la mayor suma de espontaneidad humana." (Mill, 1996: 200).

812) defiende que: “la práctica general debe ser el *laissez-faire*; toda desviación de este principio, a menos que se precise por un gran bien, es un mal seguro.” En atención a las condiciones de su tiempo, Mill identifica algunas situaciones en las que el gobierno debe estar presente, y las clasifica en funciones *necesarias* y *facultativas*.

Las funciones *necesarias* incluyen básicamente la provisión de un sistema legal garante de la vida, la integridad del ciudadano y la propiedad, mientras que para las funciones *facultativas*, Mill (1996: 685) reconoce que: “Existe una multitud de casos en los cuales los gobiernos, con la aprobación general, se atribuyen poderes y ejecutan funciones a los cuales no puede asignarse otra razón que la muy simple de que conducen al bien general.”

En contra de los postulados de sus predecesores clásicos, Mill (1996: 685) deja libre una clase de funciones facultativas para las cuales “[...] casi no es posible encontrar una razón que las justifique a todas en común, excepto la muy vasta de la conveniencia general, ni limitar la acción del gobierno por una regla universal, salvo la muy simple y vaga de que no debe admitirse sino cuando la razón de la conveniencia es fuerte.” Con el desarrollo urbano-industrial de mediados del siglo XIX se amplía el rango de necesidades que el mercado no está dispuesto a proveer. Al distinguir las funciones facultativas, Mill reconoce la necesidad de otra especie de bienes públicos – los hoy llamados bienes públicos impuros y acaso algunos bienes privados- diferentes a los proveídos tradicionalmente por los Estados liberales de la época, pero cuya provisión pública es conveniente, si bien no consigue descubrir el principio común a todos ellos.

En cuanto a las objeciones a la intromisión del Estado, Mill considera que la primera y más importante es la que quebranta el respeto a la libertad y la dignidad humana, lo que implica que en la existencia de todo ser humano hay un espacio vedado a toda intrusión autoritaria y, desde luego, la dificultad consiste en la definición de los límites a esa esfera reservada de la vida humana.

La segunda objeción se deriva de la propia actuación del gobierno, el que al ampliar sus funciones incurre en una prolongación de su potencia autoritaria, y en la influencia indirecta de su dominio, por lo tanto para Mill es muy conveniente que se observe con recelo toda

tendencia del Estado a ampliar su intervención y a atribuirse un poder de cualquier clase que sea prescindible.

La tercera refutación consiste en la presión sobre la eficiencia de la adopción de nuevas funciones por parte del gobierno frente a la clase asalariada; esta idea constituye un precedente de las teorías contemporáneas acerca de la ‘sobrecarga’ del Estado por excederse en sus funciones sociales, sostenidas por autores contemporáneos como J. O’Connor (1973). En su difundido estudio sobre la naturaleza del desarrollo económico de los Estados Unidos y de la función desempeñada por la política fiscal en ese proceso, O’Connor sostiene que, en su papel de benefactor, el Estado realiza gastos de consumo social en proyectos y servicios que disminuyen el costo de reproducción de la fuerza de trabajo y, por tanto, aumentan la rentabilidad privada; asimismo, mediante el gasto social provee de los servicios necesarios para el mantenimiento de la ‘armonía social’ a la que hace referencia el propio Mill. En el primer caso, el Estado de bienestar cumple con una función de acumulación indirecta, al propiciar condiciones favorables a la acumulación privada; y, en el segundo, genera las condiciones necesarias para su legitimación.

La cuarta objeción de Mill consiste en desestimar la presencia del gobierno en las actividades productivas que son intrínsecas a la iniciativa privada, esto es, que sobrepasa los límites en la provisión de bienes privados, “[...] pues cada uno entiende mejor sus propios asuntos y sus propios intereses y cuida de ellos mejor que lo hace o puede esperarse que lo haga el gobierno.” Por último, Mill refiere aquella que estima como más importante: la necesaria exigencia del gobierno de generar y compartir la discusión y dirección de los intereses colectivos; esta objeción está en el origen de la gran escuela de *lo público y lo privado*, desarrollada bajo el amparo de la escuela de la *elección pública* de J. Buchanan (Mill, 1996: 804-812).

En la década de 1840, cuando Mill escribía sus *Principios*, las cuatro máximas generales de la tributación formuladas por Smith contaban con la aceptación general. La primera máxima, *equidad en la tributación*, es valorada por Mill como la única que por su relevancia exige un tratamiento más completo que el realizado por Smith. Este examen de Mill sobre las razones por las que debe prevalecer la ‘igualdad’ en

materia de impuestos se reconoce hoy en día como la primera formulación de la doctrina moderna de la capacidad de pago. Durante el periodo transcurrido entre las obras de Smith y Mill, el entorno filosófico y político se había concretado en la expansión de la forma de gobierno representativo y en la aceptación de un más amplio conjunto de sus intervenciones en la economía y en la sociedad en general. La teoría utilitarista de J. Bentham prácticamente había desplazado a la visión *lockeana* del derecho natural con relación a la justicia distributiva, para dar paso a una nueva noción que a juicio de Mill se fundamenta en la necesidad de corregir las inequidades y los *errores de la naturaleza*.

La influencia del pensamiento de Bentham sobre el de Mill es plasmada fundamentalmente en *El Utilitarismo*, de 1863; en esta obra Mill desarrolla una amplia discusión acerca de la ética basada en el principio utilitarista. A este respecto, la tesis milliana expresa que la felicidad es presencia de placer y ausencia de dolor, y por tanto una buena acción del Estado es decisiva para la mayor cantidad y calidad de la felicidad del mayor número posible de personas. En palabras de Mill (2004: 12): “La moral utilitarista reconoce al ser humano el poder de sacrificar su propio bien por el bien de los otros. Solo rehúsa admitir que el sacrificio sea un bien por sí mismo. Un sacrificio que no aumenta o tiende a aumentar la suma total de la felicidad, lo considera desperdiciado.” De esta manera, la noción *milliana* de justicia distributiva en la tributación descansa en su reconocido *principio de igualdad en el sacrificio*, al que Smith se había referido sólo tangencialmente, y que es expuesto en los siguientes términos (Mill, 1996: 688):

¿Por qué razón debe prevalecer la igualdad en materia de impuestos? Por la razón de que así debe ser en todas las cuestiones de gobierno. Así como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o las clases por lo que respecta a las peticiones que éstas puedan hacerle, los sacrificios que les exija deben, por así decir, presionar a todos por igual en la medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio para el conjunto sea menor [...]. La igualdad en la imposición, como una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio.

La sujeción al principio de igualdad en el sacrificio para Mill es un aporte sustancial al diseño de un sistema tributario realmente progresivo, debido a que permite establecer

criterios objetivos de justicia en la imposición. Al examinar múltiples casos empíricos relativos a este principio, Mill procede a formular la siguiente disposición: los impuestos no deben gravar en proporción de lo que un individuo tiene, sino de lo que *puede gastar*. El impuesto al gasto es un tributo de carácter directo y personal que grava los gastos de consumo de las personas físicas, con independencia de cual sea la fuente de ingresos con la que se financian tales gastos. El actual impuesto sobre la renta grava toda la renta percibida, en tanto que el impuesto sobre el gasto exime la parte del ingreso que se destina al ahorro.

V. CONCLUSIONES

Las tesis de Adam Smith en materia fiscal contenidas en *La Riqueza de las Naciones* han constituido una premisa teórica básica para definir el carácter de las funciones fiscales del Estado, muy en especial en cuanto concierne las reglas de eficiencia y equidad exigidas para un sistema tributario *apropiadamente* definido. Tales reglas, expresadas en sus cuatro máximas generales de la tributación, han resistido las más diversas intenciones de ser renovadas por denominaciones que no van más allá de reproducciones retóricas.

Por otra parte, en las teorizaciones más relevantes de Ricardo sobre la tributación, abocadas fundamentalmente al tratamiento de la incidencia tributaria, destaca su análisis del efecto de los impuestos sobre la reducción de las utilidades, sobre el proceso de acumulación y, en consecuencia, sobre el temido arribo al estado estacionario. En los años recientes, los modelos de crecimiento neoclásicos retoman y reinterpretan el análisis *ricardiano* de la incidencia tributaria y con ello propician su extensión hasta el hoy ponderado campo de las políticas tributarias relativas a la movilidad internacional de factores productivos, en especial, de los activos financieros. Así, la incidencia tributaria ha devenido en un tema especialmente sensible en el debate sobre la imposición de gravámenes a los rendimientos del capital financiero internacional. En cuanto a la obra considerada como depositaria de la formulación teórica más rigurosa de su época en materia fiscal, los *Principios de Economía Política* de John S. Mill, contribuye originariamente a la elucidación de un criterio de demarcación entre las funciones del Estado y del mercado, así como a la identificación de una clase de *bienes públicos* distintos a los que típicamente proveían los Estados liberales de su

época, si bien Mill no consigue determinar el origen de su publicidad. Por otra parte, es digna de resaltar su aportación del principio de *igualdad en el sacrificio* como criterio de equidad en la tributación, la cual posee un sentido axiológico y teórico mucho más riguroso que los conocidos desarrollos smithianos sobre el tema, y que es invocado como fundamento de la creciente participación del impuesto al consumo en los sistemas tributarios contemporáneos.

En términos generales, el criterio de equidad al que atiende el sistema de ideas clásico privilegia la proporcionalidad en la tributación directa sobre la progresividad; postula que si bien los impuestos indirectos son preferibles, para minimizar sus efectos regresivos éstos deben concentrarse en determinadas mercancías; y, en consecuencia, propugna por el cumplimiento del principio del presupuesto equilibrado, el cual ha sido retomado con fuerza por los actuales gobiernos de orientación claramente liberal. Este último principio domina el pensamiento fiscal contemporáneo en torno al carácter inflacionario del déficit público y a la concomitante política restrictiva del gasto público.

La mirada retrospectiva que aquí se presenta atiende fundamentalmente a tres órdenes de análisis. Uno, el más general, responde a la intención de resaltar el esmero de los clásicos por determinar la relación entre la esfera de la economía y la esfera del Estado, en el contexto del auge de la filosofía liberal de su tiempo. Se identifica aquí una especie de continuidad de ese núcleo firme del programa de investigación clásico con una versión mutada de la doctrina liberal animada por el agotamiento de los programas políticos y económicos de inspiración igualitaria en una buena proporción de los países del planeta.

Otro, es el análisis de las erogaciones que corresponde realizar al Estado en aras del bien común. Llama la atención el grado de especificidad con que los autores clásicos abordan este problema: desde los agudos razonamientos e interpretaciones de Smith en torno a los gastos que deben considerarse como obligatorios para el Soberano por razones de eficiencia y equidad, hasta la lúcida exposición de Mill relativa a que la extensión de la esfera del Estado interfiere en la confianza de la elección individual e invade el derecho a la libertad y la dignidad de los individuos, y con ello incurre en una prolongación anómala de su

autoridad. Se identifica también en los escritos de los economistas clásicos un legítimo origen para la teoría de los fallos del mercado, cuyas derivaciones continúan agregando conocimiento firme al objeto de la Economía Pública bajo la figura del sólido cuerpo de teoría sobre los bienes públicos y las externalidades.

Y uno tercero, el de los impuestos, revela el carácter esencial de los aportes clásicos al estado actual de la investigación sobre los sistemas tributarios. La relevancia de las preguntas de investigación *smithianas*, de los conceptos y teorías resultantes para la comprensión del hecho impositivo y para el posterior desarrollo del programa de investigación en materia hacendaria es incuestionable. Parte de esta continuidad se debe también a las aportaciones *ricardianas* a la teoría de la incidencia tributaria, que han hecho posible los intentos actuales por construir un campo teórico consistente, tanto desde la visión normativa, como desde la visión positiva de esta materia particularmente inasible. Finalmente, cabe resaltar el optimismo de Mill respecto a la justicia distributiva en la imposición, mismo que genera y amplía las expectativas de incorporar criterios de equidad en todas las cuestiones de gobierno y, muy en especial, en las reformas tributarias instrumentadas en países con problemas de eficiencia recaudatoria.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albi Ibáñez, E. *et al.* (2004) *Economía Pública*, Tomos I y II., Barcelona, Ariel.
- Birch Sorensen, P. (2002) "Public Finance in a Changing World: Introduction and Summary", Sorensen, Peter Birch (ed.), en *Public Finance in a Changing World*, New York, Palgrave Macmillan, pp. 11-32.
- Inman, R. P. (2001) "Markets, Governments, and the 'New' Political Economy", en Auerbach, Alan J. & Feldstein, Martin, (eds.), *Handbook of Public Economics*. Vol. 4, Elsevier Science Publishers, Amsterdam [1987], pp. 647-777.
- Kotlikoff, L. J. & Summers, L. H. (2001) "Tax incidence", en Auerbach, Alan J. & Feldstein, Martin, (eds.), *Handbook of Public Economics*, Vol. 2, Amsterdam, Elsevier Science Publishers [1987], pp. 1043-1092.
- Mill, J. S. (1996) *Principios de Economía Política con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social*, 2ª. ed. en español, México, Fondo de Cultura Económica [1848].
- Musgrave, R. A. (1999) "A Brief History of Fiscal Doctrine", en Auerbach, Alan J. & Feldstein, Martin, (eds.), *Handbook of Public Economics*, Vol. 1, Amsterdam, Elsevier Science Publishers [1987], pp. 1-59.
- Musgrave, R. A. (1969) *Teoría de la Hacienda Pública*, Madrid, Aguilar [1959].
- Musgrave, R. A. y Musgrave, Peggy (1992) *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, México, McGraw-Hill.
- O'Connor, J. (1973) *The Fiscal Crisis of the State*, New York, St. Martin's Press.
- Ricardo, David (1973) *Principios de Economía Política y Tributación*, México, Fondo de Cultura Económica [1817].
- Rubinfeld, D. L. (2001) "The Economics of the Local Public Sector." Auerbach, Alan J. & Feldstein, Martin, (eds.), *Handbook of Public Economics*, Vol. 4, Amsterdam, Elsevier Science Publishers [1987], pp. 571-645.
- Smith, A. (1979) *La Riqueza de las Naciones*, Vols. I y II, Publicaciones Cruz O., México [1776].
- Stiglitz, J. E. (2003) *La economía del sector público*, 3ª. Edición, Traducción de Esther Rabasco y Luis Toharia, Barcelona, Antoni Bosch Editor.
- Stiglitz, J. E. (2002) "New Perspectives on Public Finance: Recent Achievements and Future Challenges", en *Journal of Public Economics*, 86, Elsevier Science, pp. 341-360.
- Stiglitz, J. E. (1998) "The Role of Government in the Contemporary World", en Tanzi, Vito & Chu, Ke-young, (eds.), *Income distribution and high-quality growth*, Cambridge, The MIT Press.
- Stiglitz, J. E. (1988) *La economía del sector público*, Barcelona, Antoni Bosch Editor.

Fuentes de Internet

- Mill, John Stuart (2004) *El Utilitarismo* [1863]. Versión electrónica por Chantal López y Omar Cortés. http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/filosofia/utilitarismo/caratula.html. Fecha de consulta: 15 de junio de 2013.