

CAPÍTULO TERCERO

<i>FINANCIAMIENTO DE LA ACTIVIDAD GUBERNAMENTAL POR MEDIO DE LA IMPOSICIÓN . . .</i>	59
I. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA INTRODUCCIÓN DE UN IMPUESTO	61
1. Imposición al ingreso	61
2. Imposición al consumo	64
3. Imposición a la riqueza	67
II. EFECTOS DE LA MOVILIDAD INTERJURISDICCIONAL EN EL SISTEMA IMPOSITIVO	70
III. SISTEMA FISCAL IDEAL	73
1. Combinación equitativa de los programas de ingreso y gasto	74
2. Efectividad en el proceso de tomar decisiones colectivas	75
3. Ausencia de deformaciones en las predilecciones de los contribuyentes	76
IV. EQUIDAD TRIBUTARIA EN UN SISTEMA FEDERAL . . .	76
V. COLOFÓN	77

CAPÍTULO TERCERO

FINANCIAMIENTO DE LA ACTIVIDAD GUBERNAMENTAL POR MEDIO DE LA IMPOSICIÓN

Al exponer el modelo hipotético de presentación de servicios en una organización perfectamente descentralizada, se mencionó respecto a su financiamiento que los consumidores-contribuyentes radicaban en la comarca que les proporcionaba la combinación de suministro de un único bien público y del correspondiente precio-impuesto —cuya tasa era una cuota uniforme por cabeza— que les parecía adecuada. En poblaciones que proporcionaban un alto nivel de abastecimiento a un precio elevado se agrupaban quienes exhibían una alta exigencia del bien, en tanto que los que presentaban un menor apremio de él vivían juntos en circunscripciones con bajos niveles de prestación e impuesto reducido. Descartando esa forma de financiamiento —del mismo modo como se desecharon los distintos supuestos irrealés respecto al aprovisionamiento del servicio— las comunidades se ven obligadas a establecer complejos sistemas fiscales, considerando además del rendimiento que cada uno de los impuestos es susceptible de producir, la justicia de su aplicación, el costo administrativo que implica, y los efectos económicos y sociales que produce.

Para cumplir sus funciones el gobierno se ve precisado a contratar servicios y a adquirir bienes producidos por el sector privado, y a pagar por ellos; para hacerlo debe abastecerse de recursos. En forma limitada puede costear su gestión como una empresa privada, vendiendo sus servicios a los usuarios —servicio postal, suministro de energía eléctrica y agua potable, uso de red telefónica y de supercarreteras—; pero es a través de la imposición que financia la mayor parte de sus gastos, en parte porque su actividad beneficia a la comunidad como un todo y no puede fragmentarse para ser vendida; y en parte porque aun cuando técnicamente fuera posible hacerlo, no se considera equitativo proceder a ello por ser una de las funciones reconocidas del gobierno

rectificar a través de la redistribución del ingreso las desigualdades que no son económica o éticamente justificables.

Aunque no carece de detractores, la imposición progresiva⁴⁴ —combinada con programas de gastos que atenúan o acentúan sus efectos— es ampliamente usada como instrumento para reducir la inequidad económica sin introducir cambios radicales en las instituciones fundamentales de la sociedad. Básicamente se recurre a ella porque es la herramienta esencial para luchar contra la disparidad económica —el problema más arduo de la sociedad capitalista—, y no hay muchos métodos para obtener una redistribución pacífica del ingreso sin interferencias con la operación de mercado y sin una abrumadora expansión de la actividad y del poder gubernamental.

Una vez determinado que para efectos de la redistribución del ingreso la carga tributaria se establecerá recaudando más de quienes gozan de mayor bienestar económico, queda por medir éste, que depende tanto del volumen de los ingresos percibidos como de la parte de éstos que es gastada y de la parte que es ahorrada. Si el objeto del gasto son bienes durables —bienes raíces, joyas, obras de arte— su precio se incrementa con el tiempo, aunque su valor no se determine y haga efectivo sino hasta el momento de su venta; y a no ser que el ahorro se destine a atesoramiento improductivo, su inversión producirá nuevo ingreso. No hay un impuesto que combine en su base el ingreso percibido, el consumo efectuado y la riqueza generada en el periodo fiscal; pero con diferentes impuestos el sistema tributario puede alcanzar estas tres manifestaciones del bienestar económico.

Pero debe considerarse que el sujeto pasivo señalado por la ley, que es el que soporta conforme a ésta el impacto del impuesto, indefectiblemente trata de ajustar su situación económica a la que existía antes de la introducción o elevación de la carga tributaria, haciendo que sea otro el que —al menos parcialmente— lo pague en realidad. En la medida en la que puede efectuar la traslación de su gravamen, provoca reajustes entre los varios grupos de la economía a los que fuerza a cubrirlo, y la forma en la que la carga impositiva queda finalmente distribuida entre éstos constituye la incidencia del tributo. Con el tiempo, cuando menos una parte de cada impuesto se esparce en todo el sistema económico.

⁴⁴ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, "El *tax-appeal* de la progresividad", *Anuario Jurídico XVI*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1989, pp. 63-80.

I. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA INTRODUCCIÓN DE UN IMPUESTO

Para hacer más notorios los efectos de la imposición se partirá de que no hay obstáculos para la movilidad interjurisdiccional, y de que mientras el resto de las comunidades recauda una cifra uniforme por cabeza, una circunscripción se separa de este patrón de financiamiento y para cubrir sus gastos procede a aplicar una de las modalidades de impuestos mencionadas. La primera distorsión de la actividad económica que introduce —en el territorio propio y en el de las otras jurisdicciones— es deformar la motivación para escoger el sitio de asentamiento, porque al no consistir ya el impuesto en una tasa uniforme para toda la población, sino en una cuota establecida conforme a la capacidad de pago del más o menos reducido grupo de contribuyentes implicado en la actividad, o en la situación considerada como objeto del impuesto, se crean incentivos pecuniarios para la reubicación de dos categorías de individuos: para los afectados por el impuesto, a emigrar a otras jurisdicciones donde el precio de los bienes públicos les resulte más económico; y para los habitantes de otras jurisdicciones que no quedarían afectados por él, a inmigrar para disfrutar de servicios públicos gratis.

1. *Imposición al ingreso*

La imposición al ingreso puede ser aplicada a los rendimientos derivados del trabajo, a los procedentes del capital, o a los producidos por su combinación en las empresas.

A) *Impuestos al trabajo*

El descenso en el poder de compra del salario que el impuesto implica se compensa —en mayor o menor grado dependiendo de la fuerza del movimiento obrero— trasladándolo al patrón al exigir una mayor contraprestación; y la merma en el poder adquisitivo que el gravamen al trabajo independiente entraña, se resarce pasándolo al adquirente del bien o servicio a través de honorarios más elevados. Y en la medida en la que la operación anterior no llega a nivelar la capacidad de compra, en uno y otro caso el impuesto induce a disminuir la adquisición de bienes de consumo, lo que fuerza —para impedir la caída de las ventas— a una reducción en su valor. En la primera circunstancia se genera un incremento en el costo y por tanto en el precio de produc-

ción y en el de comercialización; en la segunda se provoca un decremento en los precios de venta, y por tanto un aumento en los costos unitarios de fabricación.

En tanto las empresas continúen asentadas en la jurisdicción, el trabajo asalariado que emplean es una base inmóvil de tributación; lo que no ocurre con el trabajo prestado en forma independiente a menos que en alguna forma esté ligado a aquéllas.

Al aumentar el precio del factor de la producción constituido por el trabajo se eleva al costo de elaboración —que el patrón puede compensar elevando el precio—; pero los artículos o servicios locales serán más caros que los producidos en las otras jurisdicciones.

B) *Impuestos al capital*

La retribución por proporcionar capital para expandir las operaciones de las empresas toma la forma de intereses o de dividendos. Aquéllos son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, éstos no.

El gravamen sobre la percepción de intereses reduce el atractivo de proporcionar capitales en préstamo, y por tanto hace descender la oferta de fondos disponibles para la inversión e induce a los prestamistas a exigir más remuneración para compensar la aplicación del impuesto. Por ser deducibles los intereses para efectos del cálculo de la base gravable de la empresa que los paga —y por tanto abatirla— el fisco soporta parcialmente el aumento en la retribución erogada por el empleo del capital prestado. La proporción en la que la carga fiscal recae sobre los prestamistas, los prestatarios y el gobierno varía de acuerdo con el nivel de ingresos de los dos primeros; y también es alterada según los intereses —como estímulo fiscal o por lo exiguo de su monto— estén exentos de gravamen, o sean recibidos por personas eximidas del pago del tributo.

El impuesto sobre los dividendos es soportado por los accionistas y por la empresa emisora de los títulos de acuerdo con la oferta —reducida por la aplicación del gravamen— y la demanda de fondos. Puede esperarse que al reflejarse el monto del tributo en el valor de las acciones —al capitalizarse el impuesto— baje su precio, y que aun en el caso de que su rendimiento bruto suba, la utilidad neta de los accionistas sea más reducida, porque absorben parte del impuesto, en tanto que una porción de él pesa sobre la empresa que puso en circulación dichos títulos valor. Si para eludir el impuesto no se reparten dividendos —y puede ser que previendo esta maniobra también haya un im-

puesto sobre utilidades no distribuidas— aumentan las ganancias distribuibles, lo que incrementa al valor de mercado de las acciones y fortalece el de los bonos.

a) Impuestos a las ganancias de capital

Estos tributos gravan el incremento operado en el transcurso del tiempo en el precio de las propiedades —incluyendo los valores— que se conoce y hace efectivo hasta el momento de su enajenación, por lo cual se discute si pesan sobre el capital o las entradas, y se consideran por tanto como impuestos a la riqueza o al ingreso. Cualquiera que sea su clasificación acentúan las fluctuaciones de los precios de mercado, pues incitan la elevación de ellos cuando están subiendo y si están cayendo acentúan su baja, lo que estimula la inestabilidad económica, desalienta las inversiones de los capitalistas dispuestos a correr riesgos —por tanto encarece el capital—, y retarda el progreso económico.

Quienes perciben ingresos de capital, aun si permanecen asentados en la jurisdicción pueden con suma facilidad situar sus capitales fuera de ella. Mientras más escaso sea este factor de la producción, más elevada tiene que ser su retribución, lo que incrementa el costo de fabricación y por lo tanto el precio de los artículos y servicios elaborados y prestados en la circunscripción.

C) *Impuestos a las utilidades de las empresas*

Cualquier tributo —incluido el que recae sobre las utilidades de las empresas, aunque éste no sea deducible para calcular la base gravada por el propio impuesto sobre la renta— es un gasto de operación adicional al costo y por lo tanto forma parte del precio de lo producido o vendido, que se fija de acuerdo con las condiciones de mercado para obtener tanto lucro como sea posible. Por tratarse de un impuesto progresivo que se aplica en forma muy individualizada a los rendimientos de cada empresa, no puede conocerse con certeza su monto hasta el momento de practicar la liquidación, y menos aún puede saberse cómo afectará a los competidores; pero sí es conocible el monto del gravamen correspondiente a la utilidad esperada en el ejercicio. Con base en este cálculo los empresarios pueden actuar de común acuerdo si su número es lo suficientemente reducido o sus gremios funcionan con efectividad, y elevar el precio de los bienes producidos o vendidos, aunque no sea

posible trasladar ⁴⁵ totalmente el monto del impuesto y no lo sea a corto, sino a mediano o largo plazo.

En la medida en la que el impuesto no se refleja en el precio ⁴⁶ y por tanto no es soportado por el comprador, reduce la utilidad neta en perspectiva. Si la disminución de ésta es tal que deteriore el espíritu de empresa hasta el grado de que los empresarios reduzcan sus operaciones, hará que exista un incentivo para realizar las nuevas inversiones en otras circunscripciones, y por tanto a que se inicien en la jurisdicción innovadora menos proyectos que si fuera otro el caso y a que se dejen deteriorar las plantas industriales existentes —o no se amplíen tanto como sería de otra manera—; por consiguiente provocará una reducción en la demanda de materias primas y de fondos para la inversión, y abatirá el nivel de empleo.

2. Imposición al consumo

Los impuestos al consumo abarcan tanto los que se aplican al comercio exterior —tarifas de importación y exportación— como los que se cargan al comercio nacional, que pueden recaer sobre las ventas en general, o sólo sobre las de artículos específicos. Estos tributos pueden aplicarse en una sola etapa de la fabricación o distribución —sea al productor, al mayorista o al detallista— o en todas ellas, conforme a un impuesto en cascada; o mediante un impuesto al valor agregado, que al recaudarse en todas las etapas de la manufacturación y distribución —pero sólo sobre el valor que en cada una de ellas se añade al producto— combina ambos métodos. Excepto esta última modalidad, la administración de estos gravámenes es relativamente sencilla.

Al contrario de lo que ocurre respecto a los gravámenes al ingreso y a la riqueza, estos tributos se estructuran con la intención de que el vendedor actúe meramente como un retenedor del impuesto y sea el consumidor quien lo pague, de ahí su nombre. Aunque pueden introducir alguna progresividad en el sistema fiscal si hay tasas más elevadas para los artículos suntuarios y los de consumo necesario se exi-

⁴⁵ Somers, Harold M., *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, 2a. ed., México, Fondo de Cultura Económica, 1961, pp. 238-252.

⁴⁶ Se calcula que dos tercios del impuesto estadounidense sobre los ingresos de las empresas constituidas en sociedades son trasladados en mayores precios. *The Economist*, noviembre 17, 1979, p. 79.

men de su pago, en sí son proporcionales si la relación se hace entre el monto del consumo y el impuesto; pero si la vinculación se hace respecto al ingreso resultan regresivos, porque mientras menores son las entradas mayor proporción de ellas se destina al consumo.

Se recurre a ellos en parte porque sería inequitativo que una manifestación de bienestar económico no fuera gravada si las demás lo son, y en parte para no hacer depender completamente el financiamiento del Estado de impuestos progresivos al ingreso y a la riqueza. Su aplicación no afecta mucho el patrón de la distribución del ingreso; pero al reducir el consumo, sí influyen en los ingresos de los empresarios, en el modelo de producción, y en las pautas de formación del capital. Empero, estos gravámenes frenan menos el progreso económico porque producen menos efectos negativos sobre los incentivos económicos que los impuestos que directa o indirectamente recaen sobre el capital.

Por tratarse de impuestos proporcionales —aunque las tasas pueden diferir según los distintos tipos de bienes— es fácilmente determinable la repercusión que el gravamen puede tener en el precio, y como la situación más común es aquélla en la que el número de vendedores con influencia es lo suficientemente reducido como para que cada uno esté en condición de tomar en consideración las acciones y reacciones de los demás, y por su parte los comerciantes e industriales en pequeño están agrupados en organizaciones dentro de las cuales pueden tomar postura en conjunto, su traslación es relativamente fácil.

A pesar de eso, hay diversas circunstancias que hacen variar la amplitud con la que puede efectuarse la traslación. Es mayor cuando las regiones afectadas son el total o la mayor parte de ellas, el aumento de los precios es general y la competencia se aproxima a la perfecta. Es más extensa cuanto más difundida es la práctica de cargar el impuesto por separado, porque cada vendedor confía en que sus competidores añadirán éste al precio existente, y los consumidores están conscientes de que el precio no ha sido modificado, sino que el pago en exceso es debido al gravamen que los vendedores retienen.

Asimismo la traslación es más dilatada cuanto menos elástica es la demanda y menor el número de exenciones. Si el impuesto recae sólo sobre determinados artículos y existen productos similares exentos, la demanda se desplazará de aquéllos a estos últimos, lo que elevará su precio. El que el aumento del valor sea mayor, menor o igual al gravamen depende de la oferta y la demanda; el que la cantidad total que se gasta en la adquisición de cada artículo sea mayor, igual o menor

a la que prevalecía antes del tributo, depende de que la demanda sea inelástica unitaria o elástica, respectivamente.⁴⁷

En el caso del impuesto general a las ventas, sobre todo si la demanda es inelástica, puede suceder que el aumento del precio sea igual o casi igual al gravamen; pero si el incremento en aquél es grande, puede ocasionar una disminución en el volumen de las ventas —y como consecuencia, un aumento en los costos fijos por unidad— y aunque los precios sean más elevados, las utilidades serán menores, lo que puede inducir a los comerciantes a absorber una mayor proporción del impuesto. También se traslada sólo una fracción del gravamen si la demanda es altamente elástica, y su traslación íntegra reduciría las compras totales.

Es más vasta la traslación durante los periodos de prosperidad, en los que los aumentos de precios que resultan de la aplicación de los impuestos puede hacerse con mayor facilidad que en periodos de depresión económica, en los que forzados por la reducción de las ventas los productores y distribuidores pueden llegar a absorber gran parte del impuesto.

Una vez efectuada la traslación del gravamen, si el consumidor final —el que ya no ejecuta ninguna transacción mercantil que le permita trasladar el impuesto— es un trabajador asalariado, le queda aún algo por vender: su fuerza de trabajo. Cuando los sindicatos pugnan por mantener los sueldos a la par con el costo de la vida, cualquier cambio en éste se traslada al patrón en la exigencia de mayores emolumentos. Y de ahí al precio en las sucesivas etapas de la comercialización del producto o servicio hasta llegar de nuevo al consumidor final.

La introducción de este tipo de impuestos por una comunidad aislada, haría que los contribuyentes que en otras jurisdicciones tuvieran un exiguo nivel de gastos tendieran a inmigrar si este tributo redundara en pagos más bajos que el gravamen uniforme empleado en el resto de las circunscripciones; en tanto que los residentes con altos niveles de consumo —generalmente los de mayores ingresos— pagarían gabelas

⁴⁷ Cuando el ingreso obtenido de la venta de un bien disminuye, porque como reacción al incremento en su precio —efecto que el impuesto produce— la cantidad que de él se solicita se reduce, se habla de una demanda elástica o con elasticidad mayor a la unidad; si el ingreso por ventas permanece inmutable, porque la cantidad requerida del satisfactor compensa exactamente la alteración en el precio, se considera que la demanda es unitaria; se califica de demanda inelástica o con elasticidad menor a la unidad la que desciende tan poco ante la elevación en el precio, que el ingreso por ventas asciende.

más elevadas y tendrían un incentivo a emigrar hacia donde les resultaran menores.

No ocurriría el éxodo si fuera de la jurisdicción innovadora pudieran hacerse las compras libres de gravamen; pero se impediría entonces la realización de la incidencia planeada al establecer el impuesto, pues quienes adquirieran los bienes fuera de su comunidad disfrutarían gratis de los servicios prestados en su jurisdicción. En el primer caso la distorsión en la economía resultaría de la localización ineficiente del domicilio; en el segundo, por una parte de un incremento en el tiempo y costo de hacer las compras fuera de la jurisdicción de residencia, y por otra, en el estímulo proporcionado a la producción foránea en detrimento de la fabricación doméstica.

3. *Imposición a la riqueza*

El gravamen a la riqueza se aplica a la propiedad raíz: tierra y edificios; a bienes muebles tangibles: inventarios, ganado, vehículos, menaje de casa, obras de arte, joyas, dinero; y a bienes muebles incorpóreos, cuyo valor radica en los derechos que representan: bonos, acciones, hipotecas. Puede adoptar la forma de un impuesto a la riqueza neta que grave el acrecentamiento que en cada ejercicio fiscal experimente la fortuna global del contribuyente; o consistir en numerosos tributos que graven por separado todos o algunos de los elementos enumerados.

Por efecto de la capitalización, el valor del objeto gravado se reduce en la proporción que del capital representa el monto de los pagos futuros de impuesto. Este tributo afecta al estrato más rico de la población y recae directamente sobre la mayor y más evidente manifestación de su situación económica: la acumulación de riqueza, por lo que repercute inmediatamente sobre el ahorro y disminuye la tasa potencial de formación de capital más que cualquier otro gravamen. Es la contribución más deficiente e injustamente administrada, porque al no mediar transacciones de mercado que hagan identificable el valor del objeto poseído —base del impuesto— aquél debe ser determinado por las autoridades fiscales, que deben mantener un registro permanente y actualizado de los precios de las propiedades de cada contribuyente, lo que supone un complejo proceso administrativo del que difícilmente pueden estar ausentes arbitrariedades auspiciadas por factores personales o políticos.

El tributo que recae sobre capitales invertidos se traslada de acuerdo con las condiciones de mercado exigiendo aumentos en su rendimiento, Mientras más generalizado sea el impuesto en cuanto a las regiones en las que se aplica y los tipos de riqueza que afecta, menor será la tendencia a que el capital emigre; mientras menores sean las discrepancias entre las tasas que se apliquen a los distintos tipos de inversión, menor será la tendencia a cambiar de uno a otro.

De los impuestos que recaen sobre la riqueza, el más extensamente aplicado es el que se aplica a la propiedad raíz. Si la gabela uniforme es sustituida en la jurisdicción innovadora por un gravamen sobre la propiedad de la tierra y los edificios el tributo menoscabará el precio de los inmuebles, a menos que la nueva contribución se relacione con una expansión en el nivel de prestación de los servicios públicos,⁴⁸ caso en el que aquél no solamente no declina sino que hasta pueda aumentar.

La teoría clásica afirma que el impuesto sobre la renta económica pura de la tierra⁴⁹ no puede trasladarse y es absorbido por el terrateniente, ya que el impuesto es totalmente capitalizado en la forma de valores de mercado más reducidos de la propiedad; pero no reduce la oferta de tierras, que es fija. En la práctica es difícil si no imposible aislar este elemento de la renta contractual de la tierra que incluye sus mejoras —drenaje, irrigación— y que como cualquier otra clase de ingreso bruto derivado de un negocio, después de deducir los gastos que origina —incluido el pago de impuestos— produce un ingreso neto.

Respecto a los efectos de un gravamen sobre las edificaciones ni siquiera se discute que pueda ser trasladado a los compradores, y dado que el monto del impuesto está determinado por el valor de la heredad ocupada, se establece un incentivo a reducir los gastos en habitación y puede darse la tendencia —que lleva a una ineficacia económica—

⁴⁸ En contraste con las contribuciones onerosas que no implican beneficios compensadores, están las tasas fiscales remunerativas, que confieren un provecho a los que las pagan y no constituyen una carga real por estar equilibradas con los servicios prestados.

⁴⁹ La renta económica pura de la tierra es el precio de la inmodificable cantidad de tierra natural que hace que la oferta sea perfectamente inelástica. Es esta perfecta inelasticidad de la oferta que no puede aumentar o disminuir en respuesta a fluctuaciones en el precio, lo que caracteriza a la renta económica pura. "Si la tierra se grava de acuerdo con su renta pura, prácticamente todos los autores desde Ricardo están de acuerdo en que el impuesto recaerá íntegramente sobre el terrateniente, y que no puede trasladarse a ninguna clase. Puesto que la tierra marginal no paga renta, y el costo del producto se ajusta al que se obtiene en la tierra sin renta, un impuesto a la renta no puede afectar el precio del producto agrícola, y en consecuencia no puede trasladarse". Seligman, citado por Somers, *op. cit.*, p. 293.

de que para evitar el incremento en las contribuciones relacionadas con la calidad de la vivienda se prefiera un nivel de alojamiento ineficiente. Por tanto el tributo puede abatir el rendimiento neto de las inversiones en la industria de la construcción, lo que ocasiona a largo plazo una disminución en el inventario de edificaciones —considerando las que se deterioran, destruyen y dejan de construirse— o en todo caso disminuye su ritmo de crecimiento.

Si todos los vecinos de la jurisdicción son dueños de la casa que habitan, los que posean mansiones lujosas quedarán sujetos a mayores contribuciones que los que posean viviendas modestas. Esto puede alterar los precios relativos de las diferentes zonas y tipos de construcción en la circunscripción, introduciendo otra ineficiencia en la economía: quienes posean las residencias de mayor valor contribuirán a los gastos públicos con una cifra en exceso del impuesto uniforme sustituido; quienes ocupan fincas de escaso valor posiblemente tengan una responsabilidad fiscal menor que conforme al tributo original, y en todo caso, abonarán menos que los contribuyentes citados con anterioridad. Por consiguiente aumentará la solicitud de construcciones de bajo precio y disminuirá el apremio por residencias el alto valor, lo que las hará relativamente más baratas que aquéllas. La modificación en la demanda causará que el importe bruto de las primeras tienda a elevarse aun sobre el monto de la carga tributaria que originan, de modo que el ingreso neto futuro —y por tanto el valor capitalizado de ellas— se incrementará.

Si hay casas rentadas, la traslación del impuesto a la propiedad y su incidencia final modificarán en una amplia gama de situaciones el efecto del impacto previsto por la ley. Hasta que se modifiquen los contratos de arrendamiento, los inquilinos consumirán los bienes públicos sin cargo y el gravamen fijado a los propietarios será efectivamente cubierto por éstos. En tanto el impuesto repercuta en un ingreso neto por arriendo más reducido, producirá un descenso en el valor de la propiedad de los terratenientes.

Pero a corto plazo, al reflejarse el gravamen en el aumento de los precios de alquiler, los caseros recuperarán al menos una porción de sus contribuciones al fisco, y los locatarios pagarán cuando menos parcialmente —aunque no era esa la intención del legislador— por los servicios públicos prestados por el gobierno. Si el incremento en la remuneración exigida a los inquilinos es suficiente para compensar el tributo cubierto, no se modifica el valor de mercado de los predios.

La elevación de las rentas significa por tanto que los inquilinos se beneficiarán poco o nada con el cambio de impuestos, y que posiblemente aumenten las ganancias de los propietarios. Hasta puede suceder que algunos terratenientes encuentren provechoso mudarse a casas más modestas, y obtener un ingreso cuantioso por arrendar su propiedad de mayor valor.

A pesar de la incidencia final diferente a la deseada al introducir el nuevo impuesto, la comunidad innovadora que recurre a él cuenta con una ventaja: no induce al éxodo. Cambiar de jurisdicción no libera al propietario del gravamen, dado que el predio sobre el que recae el objeto del mismo —la propiedad o posesión— no es trasladable; el terrateniente sólo puede librarse de la contribución dejando de ser dueño de la finca, y es sustituido como sujeto de aquélla por el adquirente; pero el bien sobre el que recae el impuesto, la propiedad raíz, sigue siendo gravado en la jurisdicción en la que está situada. Y aún así no se libra el enajenante de la carga fiscal, pues a través del proceso de capitalización en el valor de venta de la propiedad repercute la disminución que en el precio de mercado —considerando el abatimiento de las rentas netas, reales o imputadas que la propiedad es susceptible de producir— representa el gravamen. Por lo tanto, al reflejarse la pérdida de ingreso futuro por renta en una inmediata caída en el importe en el que puede transmitir la heredad, el vendedor experimenta una merma en su capital igual a la reducción en el valor de su propiedad.

II. EFECTOS DE LA MOVILIDAD INTERJURISDICCIONAL EN EL SISTEMA IMPOSITIVO

El marco ficticio en el que se han comentado los diversos acicates para la modificación de la conducta de los contribuyentes y los efectos que pueden producirse cuando los impuestos son empleados por niveles descentralizados de gobierno, es absurdamente elemental. En la realidad los efectos de los impuestos no son catastróficos como podría inferirse del modelo analizado.

En la práctica, aunque con tasas y grados de eficiencia diversos, todas las jurisdicciones tienen establecidos sistemas fiscales que emplean una combinación de distintas manifestaciones de cada una de las formas de tributación, y los individuos no se movilizan entre ellas únicamente por consideraciones fiscales. Pero aun si fuera así, para que pudieran cambiar de circunscripción existen varios obstáculos: el cono-

cimiento exacto de la política fiscal de las distintas comarcas no es generalizado —aunque los grandes inversionistas y empresarios sí tienen acceso a él—, y excepto tratándose del capital, la movilidad implica tanto para quienes emigran como para los ya residentes en la jurisdicción a la que inmigran, un costo social —aparte del desembolso que efectúan quienes se mudan— que puede ser muy elevado. Para establecer una empresa la región en la que se asienta debe contar ya con la infraestructura adecuada; suponiendo que ésta existe, si emplea la mano de obra radicada en la comunidad en la que se sitúa abrirá una nueva fuente de trabajo; pero si la empresa traslada con ella personal de otra demarcación, causará más desempleo, saturará los servicios públicos proporcionados por la jurisdicción, y por el exceso de demanda se encarecerán los bienes y servicios privados producidos en esa localidad.

Pero innegablemente, por los efectos de los impuestos en los flujos interjurisdiccionales de bienes y factores de producción, los problemas de eficiencia e incidencia de los impuestos son típicamente más complejos a nivel regional que a nivel nacional, pues al distorsionar dicha circulación los patrones de uso de los recursos económicos, impone a la tributación local un freno que puede no existir para la del gobierno nacional.

Como la magnitud de las deformaciones de los modelos de distribución de los recursos y de la ubicación de los individuos y de sus fuentes de ingresos varía directamente con el grado de movilidad interjurisdiccional de los contribuyentes y de los factores de la producción, los sistemas fiscales tienen que apoyarse en la existencia de contribuyentes prácticamente inmóviles a los que les resulte imposible reaccionar a las diferencias tributarias interjurisdiccionales. Lo que es móvil y lo que no lo es depende de la extensión territorial de la jurisdicción y de las condiciones de la oferta y la demanda de cada recurso. En caso de completa inmovilidad y oferta fija, el impuesto recae totalmente en el ente del que es recaudado, sin traslación ni distorsión en el uso de los recursos.

En las jurisdicciones de poca dimensión, el único factor inmóvil como base imponible es la propiedad o posesión de bienes raíces que sigue siendo objeto gravable en la jurisdicción en la que están situados, independientemente de que su dueño emigre. Si la demarcación es grande, para efectos prácticos la movilidad puede ser inexistente respecto a modestos niveles de tributación sobre el ingreso y el consumo, y el carácter de los problemas de la imposición regional difiere entonces poco del atribuido a los de nivel nacional.

Si la oferta de trabajo es inelástica, un impuesto sobre éste será totalmente capitalizado en la forma de una reducción en el ingreso disponible de los trabajadores, que no pueden emigrar en tanto no lo hagan las empresas para las que trabajan. En una demarcación extensa, también el consumo puede ser una base inmóvil sobre todo para modestos niveles de tributación, pues el costo en dinero y en tiempo puede nivelar el beneficio obtenido haciendo las compras en una circunscripción vecina en la que el gravamen sea menor.

Si existe control monetario y es aplicado con efectividad, las fronteras patrias son un obstáculo para la movilidad del capital. En el país la oferta de capital puede ser inelástica al precio, de modo que el impuesto nacional implique sólo una leve distorsión en el patrón de uso de los recursos. Si en el nivel subnacional no existe un tributo generalizado sobre los rendimientos de capital, o aun sobre la producción —un gravamen al ingreso o al consumo—, su establecimiento o elevación por una comunidad aislada originará diferencias interjurisdiccionales en el rendimiento marginal del capital;⁵⁰ y aun cuando sus propietarios permanezcan asentados en la demarcación, aquél puede ser desviado a otras circunscripciones, de modo que la contribución introduce ineficiencias en la distribución de dicho recurso y por tanto una disminución de fuentes de trabajo y un abatimiento en el nivel de empleo de la jurisdicción que modifica su impuesto, y por consiguiente una merma en el producto nacional.⁵¹

⁵⁰ La ganancia marginal del capital está constituida por el incremento extra en el rendimiento del capital obtenido de la inversión de una unidad monetaria adicional —o por el ingreso extra que origina la venta del bien material adicional derivado de dicha inversión—, en tanto el resto de los factores de la producción permanece constante.

⁵¹ Si mientras mantiene constantes sus gastos, el gobierno incrementa los impuestos, restringe el ingreso disponible de los contribuyentes, lo que tiende a originar una disminución en el consumo y por consecuencia en la inversión —y por tanto en el empleo y en la productividad— lo que afecta el crecimiento del producto nacional.

El producto nacional neto es, según el punto de vista desde el que se defina, el valor monetario total del flujo de servicios y de productos finales de la comunidad; o el valor monetario total de su costo: salarios, intereses, rentas, y utilidades del empresario, que constituyen las retribuciones de los factores de la producción. Nótese que a diferencia de lo que ocurre desde la perspectiva del contador, para el que la utilidad es el remanente del ingreso bruto una vez sustraído el costo relacionado con su obtención, desde la del economista la remuneración que obtiene el empresario una vez deducidos los costos de operación es un costo más,

Lo que distingue al producto nacional neto del producto nacional bruto es solamente la depreciación —la pérdida del valor del activo fijo por uso, desuso, mantenimiento deficiente u obsolescencia—, pues al precio de los productos finales se añade la inversión neta —una vez deducida la depreciación— en el caso del primero de ellos, y la inversión bruta —sin sustraer la depreciación— en el caso del último.

Por la misma mecánica de los gravámenes la efectividad de las formas de tributación varía entre los distintos niveles de gobierno; diferencias fiscales entre pequeñas subdivisiones políticas de un área reducida pueden suscitar la movilidad de contribuyentes que serían estacionarios con respecto al mismo impuesto si fuera recaudado por una jurisdicción mayor; lo que hace su aplicación por ésta menos costosa en términos de carga excesiva⁵² y de objetivos redistributivos malogrados.

La adopción en niveles altamente descentralizados de gobierno de impuestos relacionados con la capacidad contributiva puede significar un alto costo en términos de carga excesiva e impedir la realización de la eficiencia económica, lo que frustra el intento de emplear programas regionales con medidas fiscales seriamente redistributivas. Lo anterior sugiere que el diseño de un sistema eficiente y equitativo de imposición regional es una tarea extremadamente complicada y que la imposición fuertemente progresiva es mejor aplicada por el gobierno nacional.

III. SISTEMA FISCAL IDEAL

Aceptando como insoslayable la existencia de un sector público, con el fin de que cumpla sus funciones es imprescindible proporcionarle los recursos suficientes, para lo que se requiere un conjunto sistematizado de impuestos que pueda captar la recaudación indispensable al mismo tiempo que —para no tener efectos indeseables que distorsionen la operación del sistema económico— evite la carga excesiva.

El prototipo de sistema fiscal es aquél en el que la combinación de programas de ingreso y gasto produce un orden equitativo de incidencia, suscita un proceso efectivo para tomar decisiones colectivas, y no deforma inmoderadamente la marcha del proceso de mercado. Lograrlo es más difícil para las jurisdicciones del nivel subnacional de gobierno y sus subdivisiones políticas que para el nivel nacional.

⁵² La carga excesiva es el conjunto de efectos laterales provocados por la alteración de la conducta para eludir el pago de un impuesto. Los individuos que cubren éste deben reaccionar simplemente en consecuencia a la reducción en su ingreso disponible; un sistema fiscal que introduce distorsiones en el funcionamiento de la economía impone a los contribuyentes un menoscabo en holgura mayor del que resulta del pago del tributo mismo; esta pérdida adicional de bienestar es la carga excesiva del gravamen.

1. *Combinación equitativa de los programas de ingreso y gasto*

Dada la apertura de la economía de las jurisdicciones del nivel subnacional de gobierno, la incidencia de sus impuestos puede ocasionar complejos problemas relacionados con la exportación de gravámenes y con la competencia impositiva.

A) *Exportación de gravámenes*

Es difícil determinar el modelo de incidencia de los tributos regionales, porque los obligados al pago de impuestos en cada circunscripción financian parcialmente el presupuesto local trasladando una fracción de sus cargas fiscales a los residentes de otras demarcaciones, que a través de esta exportación de gravámenes absorben parte del costo de los servicios proporcionados a aquellos contribuyentes.

La exportación puede ser muy cuantiosa cuando en una región se fabrica o explota un producto muy característico —minerales, vehículos, vino, cerveza, agua mineral— la mayor parte del cual es destinado al consumo foráneo; o cuando su principal industria es la turística y en los precios cobrados a los paseantes —más elevados que los existentes para el consumo local— se obliga a los visitantes a pagar una porción de los impuestos a cargo de los proveedores de bienes y prestadores de servicios al turismo, quienes así obtienen de aquéllos parte de los fondos necesarios para financiar los servicios públicos de esa localidad.

B) *Competencia impositiva*

En la medida en la que los contribuyentes de una jurisdicción no están en posibilidad de exportar sus impuestos, el financiamiento de los programas de servicios públicos proporcionados por ella debe provenir de sus residentes; y mientras más extensa es la actividad económica emprendida por éstos, mayor es la base tributaria de la jurisdicción, por lo que para estimular el crecimiento de dicha actividad compete con otras demarcaciones en cuanto a dar incentivos al asentamiento de empresas en su territorio.

Sin considerar que para tomar la decisión de afincarse en una región se toman en cuenta tanto el costo de los programas públicos —manifestado en los impuestos— como los beneficios derivados de ellos, y que hay proyectos gubernamentales —red de comunicaciones, electricidad, agua, drenaje, vigilancia— que por relacionarse directamente

con la infraestructura industrial propician la instalación de negocios, debido a un concepto ultrasimplificado de los motivos de selección de localización —casi considerando reales los efectos enunciados en la esquematización del sistema fiscal— las administraciones subnacionales entran en una "competencia impositiva" consistente en abatir sus gravámenes para atraer a las empresas.

Con todos los gobiernos regionales recurriendo a la misma táctica se pierde el valor que como estímulo económico podría tener la reducción fiscal, subsistiendo sólo la merma en la recaudación que puede compensarse —distorsionando el sistema fiscal— incrementando los gravámenes de los contribuyentes no beneficiados con la exención, aumentando los impuestos de índole distinta a los que son objeto de ella, o creando nuevos tributos.

En la medida en la que la disminución de recursos no puede ser resarcida, se reduce el número de los servicios que las jurisdicciones pueden suministrar y la eficiencia con que pueden hacerlo, y en los que más se resiente es en los de asistencia y educación, que por no proporcionar ventajas directas a los posibles inversionistas se considera riesgoso prestar, especialmente si se trata de pequeñas demarcaciones actuando no dentro de un plan regional o nacional, sino en forma aislada.

2. Efectividad en el proceso de tomar decisiones colectivas

Para lograr la eficacia de las resoluciones colectivas acordadas, el patrón de incidencia fiscal debe aproximarse al concepto de distribución equitativa de beneficios aceptado por la comunidad del nivel de administración en el que dichas decisiones son tomadas y aplicadas. Si no hay una correspondencia estrecha entre la incidencia del impuesto y los beneficios sociales esperados, los programas que producen éstos no serán patrocinados por los que soportan aquélla. Por las razones apuntadas al señalar que las acciones fuertemente redistributivas de ingresos son más fácilmente ejecutadas por el gobierno nacional, mientras menor es la extensión territorial de las jurisdicciones, más apropiados resultan para ellas los gravámenes relacionados con proyectos identificables cuyo progreso puede ser constatado y respecto a los cuales los contribuyentes pueden fácilmente calcular su débito. Si los sistemas fiscales carecen de esta condición, el grado de cumplimiento voluntario descende, y al procederse a la ejecución coactiva la administración se hace más difícil y onerosa.

Como por lo general el gasto en administración de las subdivisiones políticas más pequeñas es relativamente superior al de las jurisdicciones mayores a las que corresponden —y el de éstas al del nivel nacional— una administración ampliamente descentralizada puede acarrear un alto costo, porque la administración y recaudación de impuestos son actividades con considerables economías de escala.

3. *Ausencia de deformaciones en las predilecciones de los contribuyentes*

La máxima ambición de todo gobierno es establecer un sistema fiscal neutral, es decir, que aunque al reducir los ingresos de los sujetos a él inevitablemente altere su patrón de gastos, e ineluctablemente modifique el equilibrio entre los valores relativos de los bienes gravados y el volumen disponible de ellos, no obstruya la operación del sistema de mercado para que pueda restablecerse dicho equilibrio. De no lograrse esto se produce una carga excesiva al ocasionar una pérdida de bienestar adicional al pago del impuesto por la alteración —con el fin de eludir éste— de las preferencias de los contribuyentes respecto a actividades, satisfactores, insumos y asentamientos alternativos.

IV. EQUIDAD TRIBUTARIA EN UN SISTEMA FEDERAL

Conforme a la idea primordial de que todos los habitantes de un país deben tener garantizado un nivel mínimo de servicios públicos, es indebido no abrir a todos el acceso a la educación, o no proporcionarles las condiciones de salubridad, habitación y seguridad necesarias para una vida decorosa. Esta máxima se relaciona con una de las reglas básicas de la imposición, la de la equidad horizontal, según la cual quienes están en la misma situación económica deben estar sujetos a similar responsabilidad fiscal.

Entre las diferentes regiones del nivel subnacional de gobierno difícilmente puede conseguirse esto por las desigualdades en la base tributaria de cada jurisdicción, que obligan a que, para producir el mismo volumen de recaudación que asegure idéntica cantidad y calidad en los servicios públicos, sea necesario establecer diferencias en las tasas *per capita* —cuyo monto varía en proporción inversa respecto a la base tributaria—, por lo que los residentes en demarcaciones con bases fis-

cales relativamente reducidas deben aportar cantidades mayores que quienes habitan en comarcas con bases imponibles más amplias.

Dentro de un área metropolitana la situación puede resolverse espontáneamente porque la movilidad permite que los contribuyentes con el mismo nivel económico se reúnan en las comunidades donde obtienen los servicios apetecidos a cambio del impuesto aceptado, hasta que el aumento en el precio de los inmuebles por la capitalización de las diferencias —base fiscal más extensa o mayor eficiencia en la prestación de los servicios públicos— anule el provecho derivado de asentarse en ellas. Pero a nivel regional, como hay obstáculos para una movilidad interjurisdiccional considerable difícilmente no subsiste el trato disímil para los que están en situación semejante.

Para compensar esas desigualdades interregionales, el gobierno nacional tiene que transferir recursos que hagan posible que cada jurisdicción proporcione un nivel adecuado de servicios con un esfuerzo fiscal —fracción del ingreso pagada en impuestos— que no difiera sustancialmente de unas a otras, asegurando así el trato idéntico a los que están en igual condición. Pero ni aun así se garantiza la obtención de un nivel mínimo de servicios públicos, porque cada jurisdicción puede utilizar esas percepciones de manera diferente a la prevista por el gobierno nacional, a menos que éste prescriba los estándares con los que aquéllas deben cumplir y presione a los gobiernos subnacionales para que sean alcanzados.

En todo sistema federal esta relación antagónica entre la eficacia económica —que tiende a la actividad descentralizada en el sector público— y las consideraciones de equidad —que tienden a proteger niveles homogéneos de servicios en todas las jurisdicciones— es un foco básico de tensión.

V. COLOFÓN

A diferencia del federalismo clásico y liberal, conforme al cual el meollo del problema era la distribución clara de fuentes de ingresos y la independencia interna de los gobiernos federados, el federalismo contemporáneo⁵³ responde a un nuevo planteamiento respecto a la re-

⁵³ Anastopoulos, Jean, *Les Aspects Financiers du Fédéralism*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1979, p. 397.

partición de responsabilidades en materia de gasto y a la asignación de recursos, que de acuerdo con las circunstancias actuales, adquieren otra dimensión al ser considerados como instrumentos de estabilización y de redistribución interregional para lograr la integración económica.