

## **Solidaridad, ¿de qué y entre quiénes? A propósito del debate sobre la justificación de los impuestos y el gasto público**

*Solidarity, of What and among Whom? Regarding the Debate on the Justification of Taxation and Public Spending*

Andrés Blanco\*

Recepción: 15/12/2022

Evaluación: 08/04/2023

Aceptación final: 23/04/2023

**Resumen:** La justificación de los impuestos, que fue objeto de un número de *Discusiones*, suele centrarse en sus aspectos estrictamente normativos, pero usualmente da por supuestas, sin discusión, ciertas premisas teóricas acerca sus funciones y efectos que provienen de la teoría neoclásica. En particular, se asume que los impuestos son el requisito previo para la ejecución del gasto público. Sin embargo, existen otros marcos teóricos diferentes al neoclásico, como por ejemplo el poskeynesianismo, en los cuales los impuestos no son la condición previa del gasto público, sino un mecanismo de control de la masa monetaria, con lo cual las razones fácticas para justificarlos en general desaparecen o se atenúan. En su lugar, el gasto público, considerado autónomamente, pasa a tener un lugar central en una propuesta de solidaridad a partir de las finanzas públicas. En un marco teórico poskeynesiano no se descarta que los impuestos puedan tener un efecto redistributivo, pero ello depende de dos elementos también teóricos que normalmente no están presentes en los debates normativos sobre el sistema impositivo: la traslación e incidencia de la carga impositiva.

\* Doctor en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad de la República, Montevideo, Uruguay. Profesor titular del Instituto de Finanzas Públicas, Facultad de Derecho, Universidad de la República, Montevideo, Uruguay. Correo electrónico: andresblanco@vera.com.uy

Cuando se toman en cuenta estos fenómenos, la justificación de uno o más impuestos no concierne a su estructura jurídica visible, sino a su aptitud de no trasladarse y no incidir en las personas de más bajos ingresos. Más estrictamente, la discusión sobre la “justicia impositiva” debería subsumirse en un problema de “justicia de las finanzas públicas”.

**Palabras clave:** impuestos, justicia tributaria, gasto público, poskeynesianismo, marxismo.

**Abstract:** Debates on the foundations of taxation, addressed in a past issue of *Discusiones*, normally focus in strictly normative aspects thereof, but some premises deriving from the neoclassical theory are usually taken uncritically in regards to material features of taxes. In particular, debates often assume that taxes are a previous condition of public spending. However, other theoretical frameworks differ from the neoclassical theory, such as postkeynesianism, propose that taxes are not a previous requirement of public spending, but a tool to control the monetary mass, thus disappearing or mitigating the weight of the factual reasons to support taxation in general. Public spending, considered solely, takes a central role in structuring a solidarity purpose of public finance. Redistribution through taxes is factually feasible within a postkeynesian theoretical framework, but that depends on two theoretical factors that the normative purposes on taxes often ignore: the tax shifting and the tax incidence. If such factors are taken into account, the foundation of one or more taxes does not stem from their external legal structure, but from the feature of not having an incidence on low income people. Strictly speaking, the debate on “tax justice” should be only a part of a broader debate on the “public finance justice”.

**Keywords:** taxes, tax justice, public spending, postkeynesianism, marxism.

## 1. Introducción

En el volumen 25 (2) de *Discusiones*, se debatió, a partir de un artículo de Francisco Saffie, acerca de la justificación del deber de pagar impuestos. Dicho artículo propone dos ejes: la justificación general del sistema impo-

sitivo y la justificación del cumplimiento individual de las obligaciones tributarias, si bien es muy claro que desde el punto de vista normativo el segundo eje es dependiente del primero.

Ahora bien, tanto el artículo de Saffie que fue el punto de partida, como las réplicas, descuidaron un aspecto crucial para cualquier debate acerca de los impuestos: los efectos económicos y, por tanto, sociales, que tiene un sistema impositivo, así como su relación con el gasto público. En efecto, por un lado todos los partícipes aceptaron de manera acrítica una visión que llamaría “intuitiva” de los impuestos como exacciones de dinero que son el supuesto para efectuar el gasto público. Sin embargo, esa visión es deficitaria desde varios puntos de vista. En primer lugar, ella es una visión simplificada de la teoría económica neoclásica, ciertamente dominante en el presente, pero que es fuertemente contestada desde otras teorías económicas rivales de la misma, como el poskeynesianismo y varias vertientes de la economía marxiana. En particular para los poskeynesianos, el gasto público no está condicionado por la recaudación impositiva, por lo cual, para esta corriente, el foco para el logro de objetivos normativamente valiosos debe plantearse, precisamente, a nivel del gasto público, no de los impuestos.

En segundo lugar, todos quienes debatieron asumieron que la distribución de la carga impositiva coincide con los contribuyentes tal como lo designa la ley tributaria. No obstante, todas las corrientes del pensamiento económico, ortodoxas y heterodoxas, concuerdan en que las cosas no suceden de ese modo: la incidencia de los impuestos, es decir su impacto económico efectivo, normalmente se produce en personas que no son los obligados a su pago de acuerdo con la ley.

Cuando se cambian esos supuestos fácticos acerca del sistema impositivo, los efectos de los impuestos, y el gasto público, todos los argumentos normativos necesariamente cambian, y el debate debe ubicarse en otros ejes, lo cual es el objetivo de este trabajo. En el apartado 2 enumeraré las diferentes tesis expuestas en los trabajos de ese número de *Discusiones*, identificando los supuestos descriptivos y fácticos de las mismas. En el apartado 3 expondré brevemente las razones por las que toda propuesta normativa tiene inevitablemente premisas descriptivas y teóricas acerca de la vida social, por lo que, si estas últimas no se sostienen, toda la propuesta normativa queda sin sustento, o se disuelven las discusiones en torno a

ella. En el apartado 4 expondré la teoría económica subyacente al debate generado a partir del artículo de Saffie, para pasar, en el apartado 5, a exponer las teorías rivales, especialmente la poskeynesiana, y las consecuencias que tiene la misma para la discusión normativa sobre los impuestos. En el apartado 6 expondré los fenómenos conocidos como “traslación” e “incidencia” de los impuestos, los cuales cambian el contexto teórico desde el cual se puede proponer una justificación de los impuestos en términos de “justicia”, “solidaridad”, “reconocimiento”, etc., y por lo tanto los alcances fácticos de esos valores. Finalmente, en el apartado 7 resumiré las conclusiones del análisis precedente.

## 2. El debate inicial

Saffie (2020a) divide su trabajo en dos grandes secciones: una dedicada a exponer el estado actual del “Derecho Tributario” (más adelante advertirá el lector por qué lo escribo entre comillas), dominado por el “paradigma clásico”, y otra orientada a proponer un paradigma alternativo.

El “paradigma clásico” del Derecho Tributario se fundaría en tres premisas. Una es el carácter instrumental de los tributos respecto del gasto público: los tributos serían la forma que tendría el Estado de hacerse de recursos para llevar adelante las actividades que decida emprender en la medida en que le requieran desembolsos de dinero. La segunda es que las personas son sujetos racionales y, en tal carácter, participan tanto de la vida política como en la sociedad civil. La tercera es que la propiedad privada es un “derecho natural”, es decir una especie de situación normativa *a priori* en lo referido a los modos de relacionarse de las personas respecto de los objetos. Estas tres premisas llevan al Derecho Tributario a un punto crítico a partir del dominio “neoliberal” de las creencias generales sobre el funcionamiento de la sociedad: los tributos no pueden justificarse sólidamente ni en el nivel general de su diseño institucional, en la medida en que dicho dominio cuestiona la redistribución de los ingresos y los bienes, ni en el nivel individual de la recaudación y las prácticas privadas tendientes a la disminución de la carga tributaria, ya que éstas se ven como una consecuencia inevitable de la afectación del derecho natural a la propiedad

privada. El esfuerzo debe dirigirse, según Saffie, a recomponer una justificación de la tributación en todos los niveles.

Luego de enumerar algunas concepciones que, según el autor, constituyen variaciones del “paradigma clásico” mencionado, propone una nueva concepción del Derecho Tributario derivada, en sus fundamentos últimos, de la concepción de Hegel del ser humano como individuo, persona y sujeto, y en particular del desarrollo de Axel Honneth (1995) de esta última vertiente en términos de “solidaridad”. En particular, Saffie propone que el impuesto genera un aprendizaje para la colaboración mutua. Por otro lado, y en lo que concierne a la oposición entre impuestos y propiedad privada, la propuesta de Saffie es entender a la propiedad como una forma de “reconocimiento recíproco”, a partir de lo cual tanto las reglas sobre impuestos como a las reglas sobre la propiedad individual serían modos de distribución de la propiedad en su conjunto, sin que exista una precedencia de unas sobre otras. Con ello, desaparecería tanto el “problema de la redistribución”, así como la oposición entre impuestos y propiedad privada. No hay, pues, una justificación normativa de la propiedad privada que debamos reconciliar con la justificación de los impuestos: la primera y los segundos son hechos inevitables dada la actual estructura social, por lo que, en todo caso, la justificación total o parcial, permanente o transitoria, o el rechazo, deben proponerse respecto del sistema social como conjunto, no respecto de sus partes.

Caben aquí dos comentarios. El primero es que bajo la denominación “Derecho Tributario”, Saffie incluye dos cosas interconectadas, pero diferentes: una es el diseño institucional del sistema tributario de los países, es decir, qué impuestos están vigentes y cuál es su estructura; y otra cosa es el cumplimiento por los obligados de las obligaciones del sistema ya instaurado. El segundo comentario es que las razones normativas que propone para diseñar un sistema tributario (la solidaridad y el reconocimiento sociales) me parecen, en líneas generales, compartibles más allá de alguna diferencia, pero las daré por buenas, para concentrarme en las premisas fácticas del problema.

Pasando a las respuestas a esa posición, De Santi (2020) sostiene, en síntesis, que la legitimidad del sistema tributario no puede fundarse sólo en la solidaridad, sino que requiere también de la transparencia y la simplicidad (De Santi, 2020). Lozano, por su parte, enfoca tanto el problema de la legitimidad

del sistema tributario como el del cumplimiento individual desde el punto de vista sociológico, mencionando estudios empíricos que denotan cuáles son las razones que se detectaron tanto para aceptar la estructura tributaria vigente como para cumplir o incumplir con la ley fiscal (Lozano, 2020).

Bouvier (2020) realiza algunas aclaraciones interesantes. Me resulta de particular valor la distinción de los diversos contenidos de la expresión “dar cuenta”, ya que según Saffie el déficit del paradigma clásico consiste –valga la reiteración– en no poder “dar cuenta” del fenómeno impositivo. Bouvier advierte que, desde el punto de vista explicativo o teórico, es decir, desde el punto de vista de los rasgos materiales de los impuestos, Saffie no identifica ninguna insuficiencia en el paradigma clásico. En particular, Saffie (y aparentemente también Bouvier) aceptan definir materialmente el impuesto como aquello que se paga con el fin de que el Estado desarrolle sus actividades, incluyendo en éstas aquellas que se traducen en un beneficio de quienes pagan. También creo que es un acierto de Bouvier advertir que el problema que Saffie observa en el “paradigma clásico” se produce en un plano normativo, no en el fáctico o descriptivo. Es decir, para Bouvier, al igual que para mí, las razones para mantener un sistema impositivo y diseñarlo de una cierta forma, no ponen en discusión ni el lugar ni la función de los impuestos en el sistema social vigente, especialmente en el conjunto de las relaciones económicas.

### **3. La necesidad de premisas descriptivas y teóricas en el discurso normativo**

En mi opinión el debate que antecede, a pesar de dejar muchos aspectos rescatables, está construido sobre bases fácticas equivocadas o, como mínimo, incompletas. El primer escalón para reabrir la discusión es, por lo tanto, esclarecer el papel de los enunciados descriptivos y teóricos en el discurso normativo.

Definamos a los discursos descriptivo (o indicativo o teórico) y normativo (o prescriptivo o práctico) de la siguiente forma: es descriptivo el discurso que refiere a un tema o asunto que se concibe, por el receptor, como real (es decir, como algo que de algún modo es independiente de las

creencias), mientras que es normativo el discurso que contiene una idea acerca de cómo debe ser una conducta (Ross, 2000, pp. 17 y 45). Desde luego que existen muchas otras formas de definir estos discursos, pero adoptaré en esta definición simple para no desviarme de mi objetivo.

Hoy está asentada la idea de que, lo mismo que en el discurso descriptivo, en el discurso normativo hay *argumentos*: procedimientos que permiten pasar de un grupo de enunciados que llamamos “premisas”, a otro grupo de enunciados que llamamos “consecuencias”, o conclusiones (Alchourrón y Martino, 1988, pp. 24 y ss.). Ahora bien, las premisas en un argumento normativo no son sólo enunciados normativos, sino que también incluyen enunciados descriptivos (entre otros, Alexy 1989, pp. 224-225; Sarlo, 2006; Yun-Chien y Peng-Hsiang, 2016, pp. 197-200). El lenguaje jurídico proporciona ejemplos fáciles de esto: sean la premisa mayor “Todos quienes den muerte a una persona deberán tener una pena”, la premisa menor “X dio muerte a una persona”, y la consecuencia “X debe tener una pena”, es evidente que la premisa menor es descriptiva. Pero los enunciados descriptivos o teóricos tienen un papel más vasto en los argumentos normativos, ya que las premisas mayores presuponen enunciados teóricos, que fueron utilizados para su conformación. Por ejemplo, y entrando al tema que nos ocupa, un enunciado del tipo: “Los impuestos deben tender a la redistribución del ingreso”, supone una cierta concepción teórica del “impuesto”, del “ingreso” y de “distribución del ingreso”, como mínimo.

Luego de aceptar que un argumento normativo contiene enunciados descriptivos, o los presupone en alguna fase anterior de la formación de sus premisas, deberemos admitir, por esa característica, que los mismos pueden valorarse como “verdaderos” o “falsos”. Sin embargo, la cuestión es mucho más compleja en lo que refiere a las premisas descriptivas de los grandes enunciados normativos, que integran además propuestas de gran alcance en cuanto al diseño institucional o las prácticas normativas en gran escala, como sucede con el trabajo de Saffie y, en general, con todas las grandes propuestas de estructuras impositivas. En efecto, en tales casos las premisas fácticas de esas grandes concepciones normativas están insertas en sistemas teóricos más vastos acerca de la economía, o la vida social en general, dentro de las cuales los impuestos, el gasto público, la propiedad de los bienes, etc., son sólo casos particulares.

#### **4. Las premisas teóricas del debate sobre la justicia de los impuestos**

Llego pues al primer hito de mi exposición. La propuesta de Saffie y las de sus críticos, al igual que la de la mayoría de los grandes modelos normativos en materia de impuestos que se han mencionado en la discusión, como el de Hobbes y el de Rawls, y otros que no lo han sido, como –por nombrar algunos de las más recientes– las de Piketty y Atkinson (Piketty, 2014, pp. 546 y ss.; Atkinson, 2016, pp. 179 y ss.), asumen, aunque no lo mencionen, un marco teórico descriptivo, siquiera implícitamente. Ello porque debe suponerse una descripción del impuesto como fenómeno económico; debe suponerse un cierto lugar del Estado en el entramado económico y social; debe suponerse que el gasto público tiene una cierta relación con los impuestos, etc. Y esas suposiciones no son normativas sino descriptivas, por lo que deben provenir de alguna teoría económica y/o social.

El problema con el trabajo de Saffie es que adopta ciertas premisas teóricas acerca de los impuestos, el gasto público, las relaciones entre ambos, etc., como si fueran unívocas, simples e indiscutidas para todo el espectro teórico sobre el fenómeno económico en general, y de las finanzas públicas en especial. Pero no hay nada tan alejado de la realidad. Probablemente sin advertirlo, Saffie adopta, entre las muchas que hay, sólo una concepción acerca de los impuestos, el gasto público, el dinero, y las relaciones entre ellos, que es una versión simplificada de la teoría económica dominante: la corriente neoclásica.

Las premisas que se introducen en el trabajo y que provienen de la teoría neoclásica son: a) el Estado realiza actividades para garantizar diferentes “derechos”, entre ellos la propiedad, y muchas otras necesidades de la gente, para lo cual incurre en el gasto público; b) para lo anterior, necesita proveerse de fondos, lo que realiza a través de la recaudación de impuestos; c) simplificando, entonces, podemos decir que la recaudación de impuestos es la forma que tiene el Estado de asegurar derechos de diversa índole; d) el sistema impositivo es una forma de distribuir el sacrificio económico requerido para satisfacer derechos, y cada obligación tributaria cumplida es una cuota de solidaridad de cada uno con el resto de la sociedad.



Hay que reconocer que estos supuestos teóricos están tan naturalizados que frecuentemente ni siquiera se los explicita, sino que se toman como un dato obvio. Fuera de los artículos de *Discusiones* que comento, la asunción acrítica de esas premisas es muy clara cuando se dice que los impuestos son el “costo de los derechos” (Holmes y Sunstein, 2011, pp. 63-69), o cuando se sostiene que los tributos no son *sólo* el costo de los derechos sino una herramienta de redistribución (Gallo, 2011, p. 40), lo cual supone que en su esencia tienen una función de alimentación del gasto público.

Esas premisas, no obstante, no son obvias ni naturales, sino que provienen de la teoría neoclásica, como lo expone con sencillez Stiglitz (2002, pp. 153 y 475). En esta teoría, el Estado funciona de la misma manera que un sujeto privado: debe obtener ingresos para realizar sus actividades que le significan un gasto, por lo cual se puede saltar el paso intermedio y decir, sencillamente, que el sistema impositivo es el supuesto para que el Estado realice tales o cuales cometidos. De esta forma, cuando Saffie y el resto de los autores que adoptan esta perspectiva proponen impregnar al Estado de valores como la solidaridad o el reconocimiento recíproco, utilizan esos valores para justificar los impuestos, suponiendo que estos son el requisito imprescindible para que el Estado practique cualquier actividad. La justificación del gasto público sería, en esta concepción, un corolario de la justificación de los impuestos, ya que se supone que estos son el requisito para que el Estado gaste.

Pero aún hay más. Para Saffie y el resto de los autores, el hecho de que los impuestos, cualquiera sea su estructura, siempre son el sostén del gasto público, los lleva a justificar normativamente cualquier sistema impositivo desde una perspectiva de solidaridad y reconocimiento. Con esto queda de lado, al menos en el debate entre Saffie y sus críticos, la discusión acerca de qué tipo de impuestos cumple con esos valores.

Por otro lado, y tanto en la discusión acerca de la justificación general de los impuestos como también en la discusión acerca del cumplimiento tributario, tanto Saffie como sus críticos, y otros autores que se ocupan del tema, como Holmes y Sunstein, no consideran la posibilidad de que un impuesto recaiga económicamente en sujetos diferentes a los obligados en sentido jurídico. Este punto es crucial, puesto que el “mapa” de distribución

económica y material de la carga tributaria puede ser muy distinta de la que surja del diseño jurídico del sistema tributario.

En los dos apartados siguientes, expondré: a) la teoría poskeynesiana de los impuestos y el gasto público, que constituye un marco conceptual distinto de la concepción neoclásica; y b) algunos elementos básicos sobre los efectos materiales de los impuestos en la distribución del ingreso. Ambos aspectos conforman un contexto teórico más complejo sobre las finanzas públicas que debería cambiar los términos de la discusión normativa acerca de la justificación de los impuestos.

## **5. Una redefinición de los impuestos y el gasto público desde la teoría poskeynesiana del circuito monetario. Consecuencias para el debate sobre un modelo impositivo**

El primer peldaño para esclarecer qué son los impuestos desde el punto de vista teórico es identificar su rasgo más típico: los impuestos son, excluyentemente, un fenómeno monetario, es decir, un fenómeno que gira en torno al dinero. En efecto, y por más que la ley establezca –por ejemplo– que “el impuesto X grava las rentas”, o “el impuesto Y grava el patrimonio”, obtener una renta, tener un patrimonio, o cualquier otra circunstancia, son sólo supuestos normativos de la obligación tributaria. Ésta, invariablemente, implica entregar una cantidad de dinero al Estado, sin que importe la relación entre ese dinero y el hecho generador del tributo. Por ejemplo, un sujeto que no dispone de fondos líquidos puede tener que endeudarse para pagar un impuesto a la renta; un sujeto puede destinar fondos provenientes de su salario para pagar un impuesto a la propiedad de un bien; etc. Por lo tanto, el efecto inmediato de los impuestos no es una afectación de las rentas, de la propiedad de activos, de las ventas, etc., sino una disminución de las dotaciones de dinero de los obligados (Blanco, 2020).

Dado que esta característica es absoluta (salvo excepciones materialmente despreciables de impuestos pagados en especie), la conclusión se puede generalizar: todos los sistemas impositivos tienen como efecto inmediato disminuir la masa monetaria total de un país, que es –precisamente– la suma de todas las dotaciones de dinero de los particulares.

Lo que debemos aclarar, entonces, es qué es el dinero, cómo se produce y cómo se distribuye, para comprender cómo se inserta el impuesto en la vida económica y social.

Empecemos con la definición de Keynes y otros autores que complementaron su labor, que es la base de las teorías poskeynesianas sobre el dinero, los impuestos y el gasto público (para lo que sigue, entre otros, Keynes, 1930, pp. 3 y ss.; Ingham, 1996, p. 517; Bell, 2001; Parguez, 2002). El dinero es una relación social de crédito/deuda, de tipo abstracto y no personal, transferible ilimitadamente, materializada mediante algún símbolo (un trozo de metal, un papel, un asiento en un sistema contable, etc.), y que concede a quien lo porta el poder de intercambiarlo por bienes, servicios o dinero mismo. El dinero se crea literalmente de la nada o, mejor dicho, sólo requiere de una relación social que autorice a cierto sujeto a crearlo. No necesita un “respaldo” en metales, ni es en sí mismo una “expresión de valor”, sino que, al crearse, es puramente un poder que puede ejercerse para intervenir en  $n$  relaciones, con  $n$  objetos, en manos de  $n$  sujetos.

¿Quiénes son esos sujetos autorizados a crear dinero? Esencialmente el Estado, que evidentemente emite dinero y lo aplica para ejecutar el gasto público, y los Bancos privados, que hacen lo mismo al otorgar créditos. Veamos este último proceso con cierto detalle. Supongamos que un banco otorga una línea de crédito a una empresa. Para ello no debe contar con billetes o monedas de dinero estatal, sino estar autorizado por el Banco Central de su país para actuar como tal, y mantener ciertas relaciones técnicas con depósitos recibidos de terceros y depósitos del propio Banco en el Banco Central (“encajes”). Si eso se cumple, el Banco le da un crédito a su cliente. Este crédito se traduce en que el cliente del Banco hace “pagos” en “uso del crédito”: hace una transferencia de una cuenta suya a la cuenta de un proveedor para pagar un bien, o de un trabajador para pagar un salario, por ejemplo, pero esos “pagos” son sólo una sucesión de asientos en el sistema contable informático del Banco o los Bancos involucrados; no es preciso ningún movimiento físico, ni tampoco ningún requisito de producción física, ni nada que se le parezca. A su vez, ese proveedor o ese trabajador pagan por otros bienes o servicios con ese “dinero”, que no es más que un asiento contable que, al transferirse, genera otro asiento contable en una cuenta de otro sujeto, y así  $n$  veces. A veces el dinero

bancario se convierte en billetes o monedas estatales, para lo cual el Banco debe proveerse de los mismos y entregarlos a la persona que lo pide, pero el mecanismo es el mismo: los papeles van pasando de mano en mano a cambio de cualquier cosa.

Lo interesante del caso es que la teoría neoclásica dominante admite estos rasgos del dinero: baste leer el libro de Fischer, Dornbusch y Schmalensee, de empleo usual en la enseñanza universitaria de la economía dentro de la más pura ortodoxia, para advertir que coinciden hasta en los ejemplos con la descripción que vimos en los párrafos anteriores (Fischer, Dornbusch y Schmalensee, 1989, p. 613-615).

Habría advertido el lector que al explicar la creación del dinero se introdujo una de las piezas de las finanzas públicas: el gasto público, que es la forma en la que el dinero creado por el Estado ingresa en la economía privada, y funciona exactamente de la misma forma que el dinero creado por el crédito bancario. Por ejemplo, cuando el Estado “paga” a un proveedor o a un empleado con dinero creado por él, está usando un crédito que creó su “banquero exclusivo” que es su Banco Central, con su potestad de emisión, circulando de allí en más de la forma ya vista.

Pues bien, la conclusión más importante que se extrae de lo anterior es que si el gasto público se ejecuta con dinero estatal, y éste es el fruto de la potestad estatal de emisión, el gasto público no necesita para ejecutarse de la provisión previa de fondos derivados de la recaudación de impuestos. ¿Cuál es el papel de los impuestos entonces?

Según la teoría poskeynesiana del circuito, la función de los impuestos es sacar de circulación, eliminar o destruir (cualquiera de estos verbos es de empleo usual), en forma regular y sistemática, dinero previamente lanzado a la circulación por el Estado y por los Bancos, puesto que, si se creara permanentemente dinero y nadie lo eliminara, los precios se elevarían permanente e indefinidamente, generando una situación de incertidumbre que paralizaría la producción capitalista. Es decir, los impuestos no están al principio, sino al final, del circuito de las finanzas públicas. No son una premisa para que el Estado realice sus actividades y ejecute el gasto público, sino una consecuencia de estas últimas. El volumen de gasto público no está condicionado por el volumen de la recaudación, sino que el volumen de la recaudación está condicionada por el volumen del gasto público y el

crédito bancario. La función natural y primaria del impuesto no es “socializar el valor”, “proveer las necesidades comunes”, etc., sino algo mucho menos épico: estabilizar la masa monetaria para mantener controlada la inflación (Parguez, 2002; Bougrine y Seccarccia, 2002).

La evidencia empírica que sostiene la hipótesis poskeynesiana sería la de un país que realizara gasto público emitiendo dinero, y suprimiera totalmente (o casi totalmente) los impuestos. Ese caso existe: sucedió en Rusia en los primeros años posteriores a la Revolución de 1917. El gobierno soviético, asumiendo el supuesto marxiano de que los impuestos son formas de apropiación de la plusvalía, los suprimió casi por completo, pero continuó realizando gasto público y emitiendo dinero, lo cual era imprescindible dado que una gran porción de la producción estaba en manos de empresas privadas. El efecto fue una inflación explosiva. Ésta cedió cuando, a partir del 1921, se reestablecieron los impuestos pagaderos en dinero, hasta estabilizarse los precios un par de años después (Shmelev, 1931, p. 109-119).

Pero en este punto se advierte una consecuencia muy relevante para el debate que se desarrolló en *Discusiones*. La propuesta de Saffie, que otorga un valor normativo positivo a todos los impuestos por implicar un mecanismo de solidaridad social, ya no puede sostenerse en este marco teórico. En efecto, adoptando como premisas fácticas las descripciones poskeynesianas, un sistema tributario, y por ende el cumplimiento tributario, no pueden ser tomados en todos los casos como expresiones de solidaridad, ni como una premisa para la satisfacción de los “derechos”, en el sentido que Saffie, Holmes y Sunstein, y muchos otros lo hacen. Ese papel sí puede atribuirse al gasto público, pero ello es independiente del sistema tributario y del cumplimiento tributario por los obligados, porque ya observamos que en la teoría poskeynesiana el gasto público se determina en forma independiente de la recaudación.

De manera que la discusión acerca del papel del Estado y las finanzas públicas cambia de eje. En primer lugar, la “escasez de recursos” y la “restricción presupuestal” ya no pueden plantearse como limitaciones *a priori* para el volumen del gasto público: si bien un exceso de gasto público, traducido en un crecimiento desmedido de la cantidad de dinero, puede tener consecuencias negativas, el déficit ya no es un problema, y tampoco existe

la premura por aumentar la recaudación en caso de querer satisfacerse alguna pretensión de las personas a través de un aumento del gasto del Estado. En segundo lugar, se coloca en un lugar central la calidad del gasto público, en términos de satisfacción de necesidades de las personas: una vez que el volumen del gasto público es liberado de las restricciones propias de la teoría neoclásica, es posible reforzar las exigencias de que las pretensiones de diferentes grupos de personas, expresadas como “derechos”, sean el eje del diseño del presupuesto del Estado (Blanco, 2021).

El hecho de que en este marco teórico los impuestos no tengan, por definición, características económicas que impliquen directamente solidaridad social o el reconocimiento de las otras personas, permite una justificación normativa débil. En efecto, los impuestos son una herramienta necesaria para evitar un mal general, como es el descontrol del sistema de precios, y desde ese punto de vista son un mecanismo de distribución social de una carga para evitar un perjuicio social general, como lo es una inflación descontrolada. Pero ello es mucho más modesto que ser una expresión de solidaridad y reconocimiento recíprocos en el sentido –por ejemplo– que propone Axel Honneth (1995) y recoge Saffie.

En todo caso, una justificación en términos de solidaridad y reconocimiento conduciría a defender *algunos impuestos*: aquellos que tuvieran en sí mismos, y al margen de lo que ocurra con el gasto público, un efecto de redistribución del ingreso o de la propiedad de bienes. Ya no se trataría entonces de que los tributos tengan en todos los casos un gran componente de reconocimiento o solidaridad, sino que ello dependerá del grado en que contribuyan a una distribución del ingreso que beneficie a los más desaventajados, o al menos que no empeore su situación.

En ese sentido, el abordaje poskeynesiano no excluye que los impuestos tengan un papel redistributivo. Observamos que, aunque globalmente el impuesto es un instrumento de regulación de la masa monetaria, a nivel individual impacta en las dotaciones de dinero de cada sujeto. Por lo tanto, si se pudiera focalizar la exacción impositiva en aquellas personas con mayores dotaciones de dinero y liberar o atenuar la carga impositiva de las personas con menores dotaciones, ello implicaría un cambio de las cantidades de dinero disponibles, es decir una redistribución (Bougrine y Seccareccia, 2002). Pero eso depende del tipo de impuestos que pre-

dominen en un sistema tributario, con lo cual la posibilidad de justificar normativamente un conjunto de impuestos está subordinada a otro tipo de análisis teórico: ¿cómo impactan los impuestos en las dotaciones de dinero individuales, y cómo puede lograrse que lo hagan preponderantemente en las personas que tengan más dinero? Este aspecto será abordado en el apartado siguiente.

## 6. ¿Quién paga los impuestos?

En el debate entre Saffie y sus críticos, y también en muchas de las propuestas para justificar los impuestos que se han mencionado más arriba, se asume que si las leyes designan como obligados –por ejemplo, en un impuesto a las rentas empresariales– a las personas físicas o jurídicas que desarrollan una actividad empresarial, efectivamente estas personas serán las que sufrirán una pérdida neta de dinero. Pero ese supuesto no es real en la mayoría de los casos, en virtud de dos fenómenos económicos encañados: la traslación y la incidencia de los impuestos. Otra vez tenemos, pues, una discusión teórica que nos puede cambiar totalmente el eje de la discusión normativa acerca de los impuestos.

Definamos a la traslación como una o más modificaciones de precios provocadas por el establecimiento de uno o más impuestos, y que tienen el fin de que los obligados en sentido jurídico se deshagan económicamente de la carga que ellos les significan. Pongamos un ejemplo muy sencillo: el parlamento de un país establece que el impuesto a la renta empresarial aumentará (por elevación de su tasa, por supresión de un gasto deducible, por supresión de una exoneración, etc.), y los sujetos afectados aumentan sus precios, de modo que luego del aumento del impuesto su beneficio neto es el mismo que antes. También puede suceder lo mismo disminuyendo los salarios, sea por despidos de trabajadores o aumentando el salario por debajo de la inflación. En estos ejemplos, económicamente la carga tributaria se ha desplazado a la persona que compra a ese contribuyente y que paga un precio mayor, o a esos trabajadores que reciben un salario menor o perdieron su empleo. El fenómeno puede prolongarse: por ejemplo, la empresa que ahora debe pagar un precio mayor por la traslación del

impuesto que recibió de su proveedor, puede, quizás, aumentar también sus precios y también mantener sus beneficios.

En algún punto, la traslación se detiene: hay grupos de personas que no pueden aumentar sus ingresos para compensar los mayores costos que se van desplazando de sujeto en sujeto como consecuencia del incremento de la carga impositiva. Eso es la incidencia: el impacto final del impuesto, traducido en una disminución neta consolidada de la dotación de dinero de un grupo de personas.

En la teoría económica no existe absolutamente ninguna duda de que la traslación del impuesto, y su incidencia en sujetos que no son sus contribuyentes en sentido jurídico, no son fenómenos accidentales, sino que se producen en gran escala. Las discrepancias están en cuál es la causa de la traslación, y consiguientemente en cuán intensa puede ser de acuerdo con las circunstancias. Si bien el tema es complejo, simplifícadamente digamos que para los neoclásicos, la traslación y la incidencia dependen de la elasticidad de la demanda, es decir, de la propensión o no a disminuir un consumo ante una elevación de los precios (Kotlikoff y Summers, 1986). Para la teoría poskeynesiana, particularmente aquella que es heredera del pensamiento del economista polaco Michal Kalecki, la traslación e incidencia derivan del grado de monopolio: la fuerza que tiene una empresa para imponer sus condiciones a otras empresas y a sus trabajadores, lo cual, a su vez, es directamente proporcional a su porte (Mott y Slattery, 1994).

Como se advierte, la traslación y la incidencia son absolutamente cruciales no sólo para el diseño del sistema impositivo, sino para el diseño de cada impuesto en particular. Veamos por ejemplo la propuesta que hoy impulsa la OCDE<sup>1</sup> para crear un “impuesto mínimo a la renta mundial” sobre las empresas multinacionales (OCDE, 2021). Vista desprevenida, la propuesta parece más que justa: aparenta ser un sacrificio solidario mínimo que se exigirá a las empresas multinacionales. Pero esa impresión se desvanece cuando introducimos la traslación y la incidencia: las empresas multinacionales, tanto por su tamaño como por el tipo de

<sup>1</sup> Sigla de la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, también conocida como OECD (sigla de la denominación inglesa *Organisation for the Economic Cooperation and Development*).



producción que realizan, casi seguramente trasladarán los mayores costos de este impuesto mínimo mundial, con lo cual éste impactará, también casi seguramente, en los salarios de los trabajadores, en las jubilaciones, pensiones y otros subsidios semejantes.

Existen evidencias empíricas de que efectivamente los impuestos a las rentas empresariales terminan incidiendo en los salarios, directamente a través de aumentos salariales menores a la inflación, e indirectamente a través de aumentos de precios al consumo. Entre otros puede citarse una investigación empírica en Alemania que mostró que, en un contexto de negociación salarial colectiva muy activa, igualmente los trabajadores experimentaron el impacto del aumento del impuesto a la renta empresarial (Dwenger, Rattenhuber y Steiner, 2013).

Estas tesis teóricas son más que relevantes en la discusión sobre la “justicia” del sistema impositivo. La consecuencia más obvia es que la valoración ética de un impuesto, además de no ser autoevidente de por sí una vez que los impuestos en general han perdido su halo solidario, tampoco depende de su estructura jurídica externa: un impuesto que aparenta aplicarse a los más aventajados puede, en realidad, disminuir los ingresos de los más pobres. El diseño jurídico de un sistema impositivo, o de un impuesto en particular, si pretende no tener esos efectos indeseados y hacer a los tributos, siquiera modestamente, redistributivos, debe subordinarse a hipótesis fácticas, rodeadas de la mayor cantidad de evidencias empíricas posibles, que sostengan que ese o esos gravámenes incidirán en los grupos de personas con mayores disponibilidades de dinero.

Cuáles son los impuestos que cumplen con tales características es una labor más que controversial. Dado que la traslación opera, como vimos, a través de los precios, podríamos conjeturar que los impuestos que actúan más lejos del sistema de formación de precios, que está concentrado en las empresas, tendrían menor propensión a la traslación. En tal caso deberíamos alejarnos de los impuestos cuyos contribuyentes en sentido jurídico son las empresas (el IVA, los impuestos a las rentas o los activos empresariales, etc.), y preferir los impuestos integrales a las rentas o a los activos cuyos contribuyentes sean las personas físicas como tales (Blanco, 2012). De cualquier manera, si esa hipótesis es correcta a lo sumo nos indica que esos impuestos tienen una menor propensión a la traslación y a incidir en

los salarios, jubilaciones y otros subsidios, pero no nos asegura que estos efectos indeseados no se produzcan.

En síntesis, podemos concluir sin temor que el papel solidario y redistributivo de los impuestos es, en el mejor de los casos, modesto (sin llegar a ser despreciable): se limita a algunos impuestos, que por lo demás no son los más importantes en la actualidad, e incluso para ellos el efecto redistributivo es en buena medida incierto.

## **7. ¿Cuál es el efecto combinado de los impuestos y el gasto público? El salario social neto**

Al tratar el argumento de Murphy y Nagel (2002) acerca de que la tributación debe analizarse como una parte de un fenómeno más amplio, que es la distribución de la propiedad, Saffie menciona al pasar, sin desarrollarlo, un elemento que sin embargo es crucial en la discusión sobre la racionalidad de los impuestos: la insuficiencia de los enfoques que se centran exclusivamente en la tributación y, en su lugar, la necesidad de apreciar el efecto en la distribución que ellos tienen en conjunto con el gasto público (Saffie, 2020b, p. 31-32).

Este aspecto vendría a completar el análisis poskeynesiano del apartado 5: si bien el gasto público es la forma directa en la que el Estado participa en la distribución del ingreso, la valoración normativa de esa participación no puede desatender a los impuestos ya que éstos afectan desigualmente la cantidad de dinero en manos de las personas, como vimos en el apartado 6.

Sin perjuicio de que han existido otros abordajes del tema, creo que el tratamiento más acabado en las teorías económicas alternativas se dio con la introducción del concepto de salario social neto por parte de un sector de la teoría económica marxista de las últimas décadas (Freeman, 1991; Akram-Lodhi, 1996; Maniatis y Passas, 2019).

Las bases teóricas del concepto se enlazan con las concepciones de Marx del impuesto como una forma de apropiación de la plusvalía (Marx, 1995, p. 436), y del gasto público como una forma de socializar el salario de los trabajadores propuesto por teóricos marxistas contemporáneos (O'Connor, 2002, pp. 101 y ss.), pero la idea como tal trasciende al marxismo y es

bastante simple. Ella consiste en que el efecto redistributivo que tiene la actividad del Estado es, para cada grupo de personas y para cada persona individual, el saldo neto entre el gasto público que recibe en forma directa (como transferencias) e indirecta (servicios públicos), y los impuestos que impactan en sus ingresos directamente (cuando no hay traslación) e indirectamente (cuando hay traslación).

Los trabajos referidos más arriba incluyen estudios cuantitativos acerca del salario social neto, concluyendo que, dependiendo de cada país, el mismo puede ser positivo o negativo para los trabajadores. De todas formas, lo que importa a los fines del debate sobre la justicia impositiva es que, si se adopta la premisa teórica de que el efecto de la actividad estatal sobre el ingreso de las personas es el resultado neto del gasto público menos los impuestos que impactan en cada uno, dicho debate es absorbido por un debate más amplio y general: ¿en qué medida el conjunto de las finanzas públicas de un país, medido como un saldo neto entre impuestos que impactan en los ingresos y gasto público que se recibe, cumple con las metas de solidaridad y reconocimiento? Lo anterior no quita que pueda discutirse normativamente sobre los impuestos, pero sí que es preciso que esa discusión sea una pieza de una discusión normativa global sobre las finanzas públicas.

## 8. A modo de conclusión

Seguidamente resumo las conclusiones preliminares que pueden extraerse de lo expuesto acerca del debate acerca de la justificación de los sistemas impositivos y del cumplimiento tributario.

a. Ningún argumento normativo sobre los impuestos, como los que se expusieron en el debate en *Discusiones*, o los que proponen –entre muchos otros– Holmes y Sunstein, pueden ignorar el debate teórico acerca de las propiedades de los impuestos: qué función general cumplen, qué relación material tienen con el gasto público, y cómo impactan materialmente en la sociedad. Si dichos aspectos no se tienen en cuenta, las justificaciones normativas del sistema impositivo serán necesariamente incompletas. Si las justificaciones de los impuestos se basan en una concepción teórica determinada, la contestación de esta última compromete también a aquélla.

b. Por lo tanto, la justificación de los tributos como una forma de reconocimiento recíproco, lo que equivale –en palabras de Hardimon que cita Saffie (Saffie, 2020b, p. 124)– a una reconciliación de las personas con las instituciones sociales a través de su comprensión racional, no se sostiene de la misma manera en todos los contextos teóricos. Más concretamente, si es correcta –como personalmente lo creo– la teoría poskeynesiana sobre las finanzas públicas, se debilita la justificación de los impuestos en los términos propuestos por Saffie, ya que ellos no serían un “arreglo institucional” tendiente a sostener el gasto público, sino a controlar la masa monetaria. Esto no deja de ser un objetivo socialmente deseable en forma general, pero desplaza el centro de los arreglos sobre distribución del ingreso hacia el gasto público en vez del sistema tributario.

c. La justificación de los impuestos como una forma de reconocimiento recíproco se vuelve todavía más problemática, y por ende más débil, si se advierte que sus efectos materiales deben observarse en función de dos fenómenos económicos, como lo son la traslación e incidencia, y no de sus estructuras jurídicas. Ya no puede hablarse entonces de una justificación normativa genérica fuerte de todos los impuestos, sino sólo de aquellos en los que la estructura jurídica no encubra un desplazamiento de su carga económica hacia los más desaventajados. Es más: si es correcta la conjetura de que en los sistemas tributarios actuales la mayor parte de la carga tributaria incide en los trabajadores, jubilados y, en general, personas de menores ingresos, la comprensión racional del fenómeno tributario en forma aislada debería conducir a rechazar los sistemas vigentes y, en todo caso, postular sistemas alternativos en los que la carga impositiva carezca de esas características.

d. No obstante, y dado que, como se indicó en la conclusión b, el gasto público es una instancia en que la distribución del ingreso se muestra en forma mucho más nítida, la actuación del Estado en cuanto a la distribución del ingreso y el acceso a la propiedad de las personas medirse en términos de efecto neto entre la detracción impositiva que se recibe vía traslación e incidencia, y la cantidad de gasto público que aprovechan. Por ello, en estricto rigor el debate sobre la “justicia impositiva” o la “justicia del gasto público”, debería subsumirse en un debate más amplio sobre la “justicia de las finanzas públicas”.

## Bibliografía

- Alchourrón, C. y Martino, A. (1988). Lógica sin verdad. *Theoria, Revista de Teoría Historia y Fundamentos de la Ciencia*, 7(8), 7-43.
- Akram-Lodhi, A. H. (1996). The Public Finances of the United Kingdom: a reinterpretation. *International Review of Applied Economics*, 10 (2), 173-193.
- Alexy, R. (1989). *Teoría de la argumentación jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Atkinson, A. B. (2016). *Inequality. What can be done?* Cambridge: Harvard University Press.
- Bell, S. (2001). The Role of the State and the Hierarchy of Money. *Cambridge Journal of Economics*, 25, 149-163.
- Blanco, A. (2012). Efectos de los tributos. *Revista Tributaria*, 226, 15-34.
- Blanco, A. (2020). ¿Qué grava realmente un impuesto? *Revista de la Facultad de Derecho de México*. LXX, (277), 979-1006.
- Blanco, A. (2021). Medicamentos de alto costo y gasto público. En A. Blanco y J. Cereta (coords.). *Medicamentos de alto costo y Poder Judicial* (pp. 12-36). Montevideo: FCU.
- Bougrine, H. y Seccareccia, M. (2002). Money, Taxes and Public Spending, and the State, within a Circuitist Perspective. *International Journal of Political Economy*, 32(3), 58-79.
- Bouvier, H. (2020). Justicia e impuestos. Comentarios a La racionalidad de los impuestos de F. Saffie. *Discusiones*, 25, 95-118.
- De Santi, E. D. (2020). El papel de la solidaridad en el fundamento del Derecho Tributario: análisis de la solución de reconciliación propuesta por Francisco Saffie en la racionalidad de los impuestos y la idea de reciprocidad frente a la noción de ciudadanía fiscal. *Discusiones*, 25, 51-85.
- Dwenger, N., Rattenhuber, P. y Steiner, V. (2013). Sharing the burden? Empirical evidence on corporate tax incidence. *Beiträge zur Jahrestagung des Vereins für Socialpolitik 2013: Wettbewerbspolitik und Regulierung in einer globalen Wirtschaftsordnung - Session: Corporate Taxation*, 6(3), 1-36.
- Fischer, S., Dornbusch, R. y Schmalensee, R. (1989). *Economía*. Madrid: Mc Graw-Hill.

- Freeman, A. (1991). National accounts in value terms: The social wage and profit rate in Britain, 1950–1986. En P. Dunne (ed.), *Quantitative Marxism* (pp. 84-106). Londres: Wiley and Sons.
- Gallo, F. (2011). *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons.
- Holmes, S. y Sunstein, C. (2011). *El costo de los derechos*. Buenos Aires: Siglo Veintiuno.
- Honneth, A. (1995). *The Struggle for Recognition. The Moral Grammar of Social Conflicts*. Cambridge, Mass.: The MIT Press
- Ingham, G. (1996). Money is a Social Relation. *Review of Social Economy*, 54(4), 507-529.
- Keynes, J. M. (1930). A Treatise on Money (in two volumes). Selected Writings of John Maynard Keynes. Cambridge (Reino Unido); Cambridge University Press.
- Kotlikoff, L. y Summers, L. (1986). Tax Incidence. *National Bureau of Economic Research Working Papers*, 1864, 1-79.
- Lozano, E. (2020). Comentario al texto de Francisco Saffie “La racionalidad de los impuestos. Una tarea de reconciliación”. *Discusiones*, 25 (2), 87-94.
- Maniatis, T. y Passas, C. (2019). The social net wage in different welfare regimes. *Capital and Class*, 43 (2), 227-250.
- Marx, K. (1995). *El capital*. México: FCE.
- Mott, T. y Slattery, E. (1994). Tax incidence and macroeconomic effects in a Kaleckian model when profits finance affects investment and prices may respond to taxes. *Journal of Post Keynesian Economics*, 16, (3), 391-409.
- Murphy, L. B. y Nagel, T. (2002). *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Nueva York: Oxford U.P.
- O'Connor, J. (2002). *The Fiscal Crisis of the State*. New Brunswick: Transaction Publishers.
- OCDE, (2021). OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Recuperado de: [www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf](http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf), 1-12.

- Parguez, A. (2002). A Monetary Theory of Public Finance: The New Fiscal Orthodoxy: From Plummeting Deficits to Planned Fiscal Surpluses. *International Journal of Political Economy*, 32(3), 80-97.
- Piketty, T. (2014). *El capital en el siglo XXI*. México: FCE.
- Ross, A. (2000). *Lógica de las normas*. Granada: Comares.
- Saffie, F. (2020a). La racionalidad de los impuestos. Una tarea de reconciliación. *Discusiones*, 25, 17-49.
- Saffie, F. (2020b). Réplica a las críticas. *Discusiones*, 25, 119-144.
- Sarlo, O. (2006). El marco teórico en la investigación dogmática. En C. Courtis (coord.). AA.VV.: *Observar la ley. Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica* (pp. 175-208). Madrid: Trotta.
- Shmelev, K. (1931). The Public Finance during the Civil War. L. Hutchinson y C. Pehn (eds.). *Soviet Policy in Public Finance 1917-1928* (pp. 74-137). Stanford: Stanford University Press.
- Stiglitz, J. (2002). *La economía del sector público*. Barcelona: Antoni Bosch Editor.
- Yun-Chien, C. y Peng-Hsiang, W. (2016). The Empirical Foundation of Normative Arguments in Legal Reasoning. *University of Chicago Public Law and Legal Theory Paper Series*, 561, 1-23.

