AGOSTO DE 2018

Documentos
Escuela de Economía
FCE - CID **Nº 93**

ALGUNOS ASPECTOS DE LOS FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN

SOME ASPECTS OF THE FOUNDATIONS OF TAXATION

Isidro Hernández Rodríguez

Facultad de Ciencias Económicas
Centro de Investigaciones para el Desarrollo - CID
Sede Bogotá

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

ALGUNOS ASPECTOS DE LOS FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN*

Isidro Hernández Rodríguez[1]

Resumen

El documento tiene como propósito exponer los fundamentos históricos y económicos de la tributación. Se muestra cómo las principales corrientes de pensamiento económico plantean los fundamentos de los gravámenes, y se traza la trayectoria histórica para mostrar los cimientos y cómo cambian los elementos básicos de la imposición de acuerdo al desarrollo que alcanzan las sociedades. Se expone cómo los principios sobre los que se asientan los gravámenes según la historiografía difieren en aspectos esenciales de los que plantean las teorías económicas. Mientras los sucesos históricos señalan que la tributación está ligada a la construcción y reconstrucción del Estado, el poder político, en la teoría económica se descarta esas relaciones y centra el interés analítico en los efectos que tiene la imposición sobre el proceso de acumulación del ingreso y el equilibrio económico.

Palabras clave: impuestos, distribución, eficiencia, equidad, clases sociales, Estado, y federalismo fiscal.

JEL: B1, H2, H7, N4

* Agradezco los comentarios y sugerencias a versiones anteriores del documento de Alvaro Moreno Rivas, Mauricio Pérez Salazar, Edna Carolina Sastoque, Jorge Iván González y Alberto Supelano.
[1] Profesor Escuela de Economía. ihernandezro@unal.edu.co

SOME ASPECTS OF THE FOUNDATIONS OF TAXATION

The purpose of the document is to expose the historical and economic foundations of taxation. It shows how the main currents of economic thought raise the fundamentals of the levies, traces the historical trajectory to show the foundations and how the basic elements of taxation change according to the development that societies reach. It exposed how the principles on which taxes are based on, according to historiography differ in essential aspects from those posed by economic theories. While historical events indicate that taxation is linked to the construction and reconstruction of the State, political power, in economic theory these relations are discarded and the analytical interest focuses on the effects that taxation has on the process of accumulation of income and market equilibrium.

Keywords: Taxes, distribution, efficiency, equity, social classes, State, and fiscal federalism.

JEL Code: B1, H2, H7, N4

Documentos FCE - CID

La serie Documentos FCE considera para publicación manuscritos originales de estudiantes de maestría o doctorado, de docentes y de investigadores de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia; resultado del trabajo colectivo o individual y que hayan sido propuestos, programados, producidos y evaluados en una asignatura, en un grupo de investigación o en otra instancia académica

Documentos FCE-CID Escuela de Economía
ISSN 2011-6322

La serie Documentos FCE-CID puede ser consultada en el portal virtual:
http://fce.unal.edu.co/centro-editorial/documentos.html

Director Centro Editorial-FCE
Álvaro Zerda Sarmiento

Equipo Centro Editorial-FCE
Nadeyda Suárez Morales
Endir Nazry Roa Basto
Yuly Rocío Orjuela Rozo

Contacto: Centro Editorial FCE-CID
Correo electrónico: publicac_fcebog@unal.edu.co

Este documento puede ser reproducido citando la fuente. El contenido y la forma del presente material es responsabilidad exclusiva de sus autores y no compromete de ninguna manera a la Escuela de Economía, ni a la Facultad de Ciencias Económicas, ni a la Universidad Nacional de Colombia.

Rector
Dolly Montoya Castaño

Vicerector General
Pablo Enrique Abril Contreras

Facultad de Ciencias Económicas

Decano
Edgar Bejarano Barrera

Vicedecano
Germán Guerrero Chaparro

Escuela de Economía

Director
Gustavo Adolfo Junca Rodríguez

Coordinador Programa Curricular de Economía
Germán Prieto Delgado

Centro de Investigaciones para El Desarrollo CID

Directora
Karoll Gómez Portilla

Subdirectora
Vilma Narváez

CID Centro de Investigaciones para el Desarrollo

Centro Editorial
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

Introducción

Los fundamentos de la tributación se encuentran en dos dimensiones, la política y la económica. A lo largo de la historia los gravámenes, individualmente considerados, exhiben transformaciones; como conjunto, durante trayectorias temporales prolongadas, muestran cambios sustanciales y enlaces entre diferentes sistemas impositivos. La dinámica de la imposición siempre está vinculada con las modificaciones políticas, sociales y económicas. Cuando se presentan alteraciones accidentales en las relaciones políticas brotan modificaciones circunstanciales en los elementos básicos de la tributación, pero con transformaciones profundas en las formaciones sociales, se modifican de forma radical los hechos generadores, las bases, las tarifas y la administración tributaria.

La dimensión económica hace viables los elementos impositivos, hace posible la existencia de un sistema impositivo específico y establece el nivel de recaudo que obtendrá el Estado. La estructura económica que prevalece en una sociedad en un momento concreto establece los hechos generadores y las bases gravables. Cuando la estructura cambia el Estado tiene que modificar los elementos para mantener sus ingresos. Pero la existencia de un sistema con sus respectivos hechos imponibles requiere de un contexto específico en la dimensión política. En efecto, la presión política que ejercen los grupos sociales sobre el Estado entra en tensión con la solidez del poder político para mantener la dirección y la magnitud de los sistemas imponibles; la intensidad de las fuerzas sociales en contienda se manifiesta en los términos en que quedan definidas las bases, las tarifas y los sujetos activos y pasivos de los gravámenes.

En el documento se expone cómo se establecen los fundamentos de la imposición, tanto desde la perspectiva de la teoría económica cómo desde la historiografía, y su concordancia con los hechos económicos y políticos. En la primera sección se muestra que la teoría económica fundamenta la imposición a partir de los efectos que los gravámenes tienen sobre la distribución del ingreso, la asignación eficiente de los factores productivos y la formación de precios en el marco de una estructura de mercado competitiva. La construcción de los argumentos de las teorías económicas se hace de tal manera que el Estado debe diseñar los elementos esenciales de los impuestos de tal forma que conserven las soluciones que se logran con el libre movimiento de las fuerzas del mercado o para alcanzar la estabilidad macroeconómica. Las relaciones de poder político no se pueden incorporar dentro del marco

teórico porque es contrario a la premisa según la cual las relaciones que entablan los individuos en el mercado no tienen un carácter coercitivo y, precisamente por eso, se alcanzan resultados económicos eficientes.

Cómo se muestra en la segunda sección, para la historiografía las relaciones de dominio político y económico que existen en la sociedad en un momento determinado se constituyen en el fundamento de la tributación. En la estructura impositiva se materializan los cambios en la relación de dominio, de manera que la historia del tributo también es la historia de la disputa por el poder económico y político de una sociedad.

Al comparar los argumentos de la teoría económica con las evidencias históricas de la presencia de relaciones de dominio de las diferentes sociedades se revela uno punto débil del análisis económico: la dificultad de incorporar el Estado dentro del cuerpo de la teoría económica sin vulnerar los supuestos iniciales y sus corolarios. Al considerar como relevante la dimensión del mercado, la teoría económica deja por fuera las propiedades políticas fundamentales que rigen la dinámica tributaria. Como se sostiene en la última sección, esto crea un bache entre los hechos que muestra la historiografía y lo que la teoría económica presenta como un deber ser. Se exterioriza un divorcio entre el dominio político real –que se impone por intermedio de una relación jurídica que se manifiesta en la ley tributaria– y un argumento analítico con base en individuos que tienen la capacidad de anular el poder del Estado para imponer cargas tributarias.

En el núcleo de la teoría clásica[2] –Smith, Ricardo y Marx– el Estado no desempeña una función principal. Los resultados a los que llegan en sus teorías del valor objetivo, de la producción, de los precios de producción y del dinero dependen de un conjunto de parámetros que no tienen conexión alguna con la actividad de la sociedad política. Esta aparece cuando plantean la teoría de la distribución. El producto generado se distribuye de acuerdo con la relación recíproca que establecen en el mercado de factores los dueños del capital, los propietarios de la tierra y los trabajadores. El Estado entra a actuar en la distribución segundaria de ese ingreso. De los tres, Marx no incorporó en su análisis económico a la sociedad política[3], apenas se encuentran unas referencias al tema de la deuda pública, algunas de ellas atribuidas a Engels, aun cuando en sus escritos es el único que plantea una teoría del Estado.

En Smith (1776/1958), el Estado cobra existencia porque es el protector de la sociedad. Los dueños del ingreso primario deben financiar las funciones estatales de defensa de la sociedad "contra la violencia y de la invasión de otras sociedades independientes" (P. 614), de administrador de justicia y de garante de los derechos de propiedad[4]. En estos términos, el fundamento de la tributación no es de origen económico, se encuentra en la dimensión política de la sociedad. Es deber de los propietarios sufragar los gastos en que incurre el soberano en el cumplimiento de sus funciones. Sin embargo, el Estado no puede gravar de manera arbitraria pues las cargas tienen efectos disímiles sobre los empresarios, los rentistas y los obreros en aspectos como las decisiones de inversión y el consumo. Las consecuencias económicas de los impuestos llevan a Smith a plantear los principios impositivos, a delimitar conceptualmente el ingreso gravable y a estudiar la incidencia impositiva.

[2] La mayoría de historiadores del pensamiento económico consideran como clásicos a Smith, Ricardo y Marx. Sin embargo, Keynes utilizó este concepto para los fundadores del utilitarismo marginalista: "Me he acostumbrado quizá cometiendo un solecismo, a incluir en 'la escuela clásica' a los *continuadores* de Ricardo, es decir, aquellos que adoptaron y perfeccionaron la teoría económica ricardiana, incluyendo (por ejemplo) a J. S. Mill, Marshall, Edgeworth y el profesor Pigou" (Keynes, 1936/1965, p. 15). Esta opinión llevó luego, a mediados del siglo XX, a denominar neoclásicos a todos los que aceptaban algunas conclusiones keynesianas pero retomaran los argumentos fundamentales de Marshall, Walras, Pigou, etc.; y, a partir de los ochenta, los neo-neoclásicos rechazan las ideas keynesianas y radicalizan los argumentos utilitaristas-marginalistas, representantes relevantes de esta escuela son Lucas, Sargent y Wallace.

[3] En el diseño original que planteó Marx en 1857, de seis libros posibles, el cuarto estaba dedicado al estudio del Estado, y en el plan de 1866 desaparece cualquier referencia al Estado (Rosdolsky, 1968/2004). Esta exclusión fue permanente, no se retomó en ninguno de los tomos de El Capital.

[4] "El gobierno civil, en cuanto instituido para asegurar la propiedad, se estableció realmente para defender el rico del pobre, o a quienes tienen alguna propiedad contra los que no tienen ninguna" (Smith, 1776/1958, p. 627).

Ricardo, a diferencia de Smith, no entró en la dimensión política. Implícitamente supone que existe el Estado y que cobra impuestos con algún propósito que no es necesario justificar. Dado que la sociedad política se apropia de una parte del ingreso, estudia los efectos de los gravámenes en el proceso económico. Su teoría de la distribución se caracteriza porque la ganancia se fija de manera residual, es decir, al precio se le deduce el fondo de salarios y la renta de la tierra, el remante es la ganancia que obtiene el dueño del capital. La ganancia así establecida determina la inversión y ésta a su vez la acumulación de capital. En consecuencia, colocarle un gravamen a ese ingreso conlleva a detraer fondos de la inversión y, por tanto, a poner en riesgo el crecimiento económico de la sociedad. En sus términos, "Los gobiernos deberían … no instituir impuestos tales que incidan inevitablemente sobre el capital, puesto que de hacerlo así, disminuyen los fondos destinados al sostenimiento de la mano de obra, disminuyendo, por tanto, la producción futura del país" (Ricardo, 1821/1959, p. 116). Una vez obtiene las consecuencias económicas de los impuestos colige la base gravable, *quién debe pagar* los gravámenes.

Con su marco teórico, Ricardo le dio un giro al fundamento de la tributación, lo substrajo de la dimensión política y lo pasó al ámbito económico. Cualquiera que sea la razón de ser de los impuestos, sus elementos esenciales quedan limitados por las consecuencias que tienen sobre el proceso económico. A partir de ahí se implantó en el análisis económico un principio según el cual los impuestos no tienen una *razón de Estado*, tienen una *razón económica*; el soberano no tiene discrecionalidad en la fijación de las tarifas y las bases imponibles, debe sujetarse a los principios económicos para determinar esos elementos esenciales de los gravámenes.

La forma ricardiana de considerar los fundamentos de la imposición continuó con Mill (1871/1951) y se prolongó con la teoría utilitarista-marginalista[5] dándole un giro importante. Este cuerpo teórico plantea sus postulados y alcanza sus corolarios sin considerar el Estado, únicamente actúan individuos y firmas en el marco de una teoría del valor subjetiva, una teoría de la producción marginal, con la distribución inicial de la riqueza dada, en una estructura de mercado competitiva y para una economía no monetaria. La sociedad política entra *ad hoc*, su incorporación no está respaldada en una teoría de comportamiento integrada al resto del

[5] Denomino así a todos los argumentos donde el valor se establece por la utilidad o felicidad del consumidor y la magnitud de valor se determina por la utilidad marginal.

cuerpo conceptual, como sí es el caso de los consumidores y las empresas. Dados los resultados analíticos de una economía pura de mercado, lo interesante para este paradigma es analizar los efectos que tiene la tributación sobre la asignación de recursos; la cuestión básica que se plantea es ¿cuál es el impuesto y la estructura de tarifas imponibles que minimizan la pérdida de utilidad individual y maximizan el bienestar social? (Ramsey, 1927; y Pigou, 1928).

Las soluciones a este problema, tanto en equilibrio parcial como en equilibrio general, llegan a la conclusión de que el mejor impuesto es aquel que no altera los precios relativos. Este es el planteamiento del impuesto óptimo, o aquel que minimiza el exceso de carga y la incidencia tributaria[6]. El gravamen que cumple esa condición es de tipo lineal, impuesto de suma fija (*lump sum tax*) o impuesto de tarifa única (*flat tax*) a la Hall y Rabushka (1983 y 1985). En el ámbito macroeconómico el recaudo depende del nivel de ingreso nacional y del tipo impositivo medio. El Estado implanta las tarifas y las bases impositivas, pero no puede establecer la dinámica de la base gravable, que es la que determina el nivel de recaudo (Frenkel y Razin, 1996; y Samuelson, 1948/1974). En el utilitarismo marginalista la sociedad política no puede elevar las tarifas imponibles de forma indefinida pues las bases tienen una relación inversa con las tasas, si estas aumentan aquellas decrecen, argumentación que perfiló la cuestión de la tarifa media óptima o problema de la curva de Laffer (Atkinson y Stern, 1980; Canto, Joines y Laffer, 1978; y Malcomson, 1986).

Este marco teórico le dio un giro sustancial al planteamiento de Ricardo. De fundamentar los impuestos en la teoría de la distribución se pasó a cimentarlo en la teoría de los precios competitivos[7]. El espacio que tendría el Estado para establecer los elementos esenciales de los gravámenes queda circunscrito a la eficiencia económica y al máximo bienestar social. El soberano ya no es soberano, es súbdito del mercado; la *razón económica* se restringe a la *razón de mercado*, esto es, por encima del interés del Estado está la eficiencia que se alcanza en el sistema de mercado.

La escuela de pensamiento keynesiana es partícipe de la tradición, toma al Estado como exógeno y procede a definir los límites de su actuación de acuerdo con su incidencia en los

[6] Entre los trabajos más destacados se encuentran los de Atkinson y Stiglitz (1972), Corlett y Hague (1953), Harberger (1974), Mirrlees (1971), Diamond (1998), Diamond y Mirrlees (1971a y 1971b), Kaplow (2011), Little (1951), y Stiglitz y Dasgupta (1971).
[7] La teoría de los precios competitivos permite alcanzar el equilibrio de mercado e igualar los rendimientos de los recursos o tasa de ganancia.

aspectos macroeconómicos. Dentro de esta escuela, el punto de vista poskeynesiano se interesa en la incidencia tributaria sobre la distribución del ingreso, la inversión y el crecimiento económico. Argumentan que la relación entre las variables macro son complejas y que, por tanto, los resultados de la incidencia son ambiguos, dependen de las circunstancias macro en que se desenvuelvan la demanda efectiva, la inversión y los efectos redistributivos (Asimakopulos y Burbidge, 1974; Eatwell, 1980; Laramie, 1991; O'Connell, 1995). En la relación fiscal-monetaria, cabe resaltar la teoría chartal que sostiene que, en economías con dinero fiduciario no convertible, al imponer un gravamen, el Estado le crea al contribuyente una deuda tributaria y luego lo obliga a pagar con su moneda de curso legal y forzoso; esto es, lo fuerza a demandar una deuda estatal. Por medio de este mecanismo se determina parte de la demanda de dinero, por consiguiente, sostienen que, la tributación es un instrumento seudo-monetario[8] con el que el Estado puede actuar para acelerar el crecimiento económico.

En la corriente keynesiana el Estado no queda limitado por el mercado, tiene autonomía para utilizar instrumentos fiscales para darle dirección y magnitud de cambio a las variables macroeconómicas. Así, los elementos esenciales de los gravámenes pasan a ser delimitados por la capacidad para alcanzar la estabilidad macroeconómica. En estos términos, el Estado recupera parte de su soberanía, la que usa para subsanar las consecuencias desestabilizadoras que tiene el mercado. La actividad estatal se fundamenta en su *pertinencia económica*.

Por último, la escuela neo-institucionalista considerara que las instituciones o reglas formales e informales estructuran la interacción entre los individuos, pues limitan las decisiones de las personas y reducen los costos de transacción de la actividad humana. Su diseño e implantación responden al interés privado (North, 1990/1993, p. 68). Las organizaciones[9] se crean para aprovechar las oportunidades y su evolución explica gran parte del cambio institucional. El Estado es una organización que tiene el monopolio de la fuerza[10], aspecto que la hace diferente de las organizaciones privadas, y pertenece a unos empresarios,

[8] Como este documento está dedicado al tema impositivo, no al monetario, para profundizar sobre la propuesta de la teoría chartal se sugiere consultar a autores como Stephanie Bell, Charles Goodhart, Michael Hudson, N. Kiyotaki, Edward J. Nell y Randal Wray.

[9] "... las organizaciones como entidades, ideadas por sus creadores con el propósito de maximizar la riqueza, el ingreso, u otros objetivos definidos por las oportunidades que brinda la estructura institucional de la sociedad." "Las organizaciones se destinarán a ensanchar o lograr los objetivos de sus creadores" (North, 1990/1993, p. 99).

[10] "... un Estado es una organización con ventaja comparativa en la violencia, que se extiende sobre un área geográfica cuyos límites vienen determinados por el poder de recaudar impuestos de sus habitantes" (North, 1981/1984, p. 36).

los políticos, quienes se comportan como cualquier individuo privado. La calidad de las instituciones depende de las ganancias que obtendrán los dueños de la organización, pero es la eficiencia de las reglas la que induce a los individuos a cumplirlas.

En este marco teórico los impuestos son una institución formal y su diseño depende de la reducción de los costos de transacción, pero considerando las ganancias que obtendrían los políticos con su implementación. En cambio, el recaudo queda condicionado por los incentivos del contribuyente para cumplir o desobedecer la norma tributaria. A mayor informalidad menor recaudo, a mayor solidez, permanencia, legitimidad y función estabilizadora de las normas, mayor debería ser el recaudo. Dada esta proposición, la diferencia en los niveles de recaudo entre economías se encuentra en el diseño e implementación de sus instituciones formales e informales, y de la capacidad operativa de las organizaciones para obligar al cumplimiento del conjunto de reglas que regulan la vida social. Ergo, el fundamento de la tributación retorna parcialmente a la dimensión política, a la forma en que se instituye la ley que le da vida al impuesto, al castigo subyacente por su incumplimiento y a su efectividad.

Conclusiones

Los paradigmas del análisis económico no tienen una teoría del comportamiento del Estado, la sociedad política es una anomalía, en consecuencia, cimientan la imposición a partir de los efectos que tienen los gravámenes sobre las diferentes variables económicas. Una vez deducen las consecuencias, plantean qué propiedades deben tener los gravámenes y se le prescribe al Estado lo que debe hacer en materia de diseño del sistema impositivo, lo que indica que presuponen exógeno y neutral el origen de los gravámenes. Desde luego, el precepto al que llegan depende de la selección de los parámetros y supuestos de partida que haga la respetiva teoría económica, por ello, unos someten el poder político a la eficiencia del mercado mientras que otros consideran que su poder soberano puede actuar para corregir los resultados del mercado y contribuir a la estabilidad económica.

Los fundamentos en la historia

Las investigaciones históricas, arqueológicas, etnohistóricas y antropológicas[11] señalan que, en las comunidades ancestrales la acción conjunta de los individuos permitió satisfacer las necesidades sociales e individuales. Los investigadores encuentran huellas de ese actuar social en los primeros pueblos asiáticos, africanos, de América precolombina y australianos. Exponen que pueblos como los de Akkad (siglo XXIX antes de nuestra era-a.n.e.), los de Mesoamérica (siglo X a.n.e.), los chinos (VII a.n.e.), los del norte de los Andes (siglo IV a.n.e), los Incas (siglo V a.n.e), los japoneses (siglo V a.n.e.), y los de la India (siglo X a.n.e.) con labores mancomunadas roturaron tierras para ampliar la frontera agrícola, cazaron o formaron rebaños y, además, construyeron caminos, canales de riego, terrazas, templos, puentes, muros para cercar los santuarios o para la defensa del territorio, entre otras obras civiles (Brown, 1993; Embree y Wilhelm, 1974; Franke y Trauzettel, 1998; Hall, 1973/2004; Hawkes y Woolley, 1963/1981; Neiderberger, 1999; y Uribe, 1999).

De la historiografía se puede deducir que el trabajo utilizado para el avance de esas sociedades fue una *contribución*[12] que surgió por los requerimientos de supervivencia social, que en su gestación y utilización *no medió una relación político-jurídica* entre el individuo y la sociedad.

Sobre la disolución de los vínculos de parentesco y de la propiedad comunal brotó el poder religioso-político y la propiedad privada sobre la tierra[13], *pari passu*, aparecieron las clases sociales y las organizaciones que respaldarán el ejercicio del poder político, social y económico de la clase dirigente[14]; apareció entonces una sociedad jerarquizada:

[11] Las fuentes bibliográficas son numerosas y en algunas ocasiones contradictorias, pero para esta sección se utilizaron los escritos de Akira (1990), Bertaux (1966/1974), Bengtson (1986/1965), Cassin, et al. (1965/1988, 1966/1970 y 1965/1991), Depeyrot (1991/1996), Dhondt (1967/1978), Franke y Trauzettel (1998), Garnsey y Saller (1987/1991), Gernet (1999), Grimal (1965/1984 y 1966/1991), Hale (1971/1980), Hall (1973/2004), Hawkes (1963/1981); Keiji (1990), Kriedte et al. (1977/1986), Le Goff (1965/1978), Kōjirō (1993), Lewis (1995/1996), Millar (1966), Mitsusada (1993), Moreno, (1999), Neiderberger (1999), Palmade (2010), Pareti (1963/1981), Rojas y Murra (1999), Ste. Croix (1981/1988), Stoye (1969/1984), Villiers (1965/1994), Woolley (1963/1981), y Wrigley (1987/1992).

[12] Definido como el aporte a la acción colectiva por ser parte de una sociedad.

[13] En el paleolítico "La falta de propiedad privada reducía a un mínimo la necesidad de un gobierno y la imposición de la ley. Si hemos de juzgar por los australianos y otras analogías, la tribu tendría una vaga posesión de todo el territorio, y zonas menores dentro de éste quedarían atribuidas a la familia o el clan. Esta propiedad familiar o de clan no sería probablemente absoluta; ... Los individuos sólo serían dueños de sus útiles, armas y adornos personales; hasta el equipo ritual sería probablemente una posesión comunal" (Hawkes, 1963/1981, p. 123).

[14] Se utiliza el término en el sentido de Gramsci (1987), es decir, ese grupo tiene la dirección intelectual y moral, dirige a los grupos sociales afines, somete a los demás grupos y se apodera del gobierno para ejercer el poder

i. La división del trabajo, la defensa militar del territorio y la celebración de rituales religiosos en sociedades cada vez más grandes demandaron la creación de organizaciones que permitieran el control social y, en específico, ejercer el poder y coordinar esas actividades sociales[15]. En las colectividades donde las obras hidráulicas fueron fundamentales para la supervivencia[16], por ejemplo, en la civilizaciones mesopotámica[17] y egipcia, las organizaciones y administraciones[18] religiosa y gubernamental coordinaron la siembra y la distribución del producto social; en otras el control lo ejercieron organizaciones laicas como en Roma, y en unas terceras fueron las organizaciones laicas pero justificadas por la cosmovisión religiosa de la sociedad, v. gr., en Japón en el siglo V de nuestra era-n.e. o en Mesoamérica en el siglo XII a.n.e. (Brown, 1993; Cassin, Bottero y Vercoutter, 1966/1970, 1965/1988 y 1965/1991; Grimal, 1966/1991; Millar, 1988; Hall, 1973/2004; Hawkes, 1963/1981, y Woolley, 1963/1981).

Las organizaciones religiosas y políticas crearon una estructura y un aparato de administración que es el soporte de los poderes religioso, político y económico. Fue el instrumento por medio del cual se mantuvo el control sobre la sociedad. Las organizaciones jugaron una función primordial en el proceso de centralización del poder político y en el cobro de los gravámenes. Crearon una administración cuya dirección y primeros funcionarios fueron los familiares del soberano –como en China pre-imperial, la confederación Yamato de Japón[19] o los aztecas, mayas e incas. Al crecer la población y profundizarse la división del trabajo, cambió la escala de las actividades sociales y

político. La unificación de las élites se da cuando se convierten en el Estado. En este sentido es la parte central del bloque hegemónico e histórico. Una vez toma el poder político, la clase dirigente es propensa a conservar el orden establecido en un momento determinado, siempre y cuando le sirva a sus intereses particulares, pues, en caso contrario, acelera los cambios sociales que considere pertinentes para mantener sus intereses.

[15] En las ciudades sumerias, hacia el 2,650 a.n.e., "Los documentos transmiten la imagen de una administración muy ramificada, compleja y muy burocráticamente organizada. Tratan del culto de los templos (sacrificios, fiestas), de la administración de las propiedades de los templos (cultivo del trigo, horticultura, rebaños, animales de sacrificio, lana), de la pesca, fluvial y marítima, de la artesanía y el comercio (compra de productos extranjeros a través de comerciantes al servicio del estado) y de las retribuciones salariales a los empleados y funcionarios" (Cassin et al. 1965/1988 p. 61)

[16] Marx denominó a esas sociedades con el nombre de modo de producción asiático. Sus formas de gobierno fueron específicas y en historia la denominada escuela de K. A. Wittfogel es la que se concentra en el análisis de este tipo de sociedades.

[17] En la cultura maya "… la agricultura intensiva se circunscribía a zonas bastante inmediatas o muy cercanas a los grandes centros, donde la producción era controlada por la élite" (Ochoa, 1999, p. 184).

[18] En el sentido de oficinas, despachos o establecimientos que gestionan actividades.

[19] Los impuestos los recaudaban los oficiales shōen, quienes a su vez tenían el control sobre el principal factor productivo, la tierra (Yamamura, 1990, p. 319)

económicas; lo que causó una ampliación en la organización y el aparato administrativo, que se mantuvo bajo la dirección de la clase noble, pero con funcionarios de otras clases –como las casas *uji* en Japón. Asimismo, existen casos en los que la administración gubernamental fue independiente de los lazos familiares o que evolucionó hacia ese tipo de gestión, como en China imperial entre 221 a.n.e y 220 n.e. (Franke y Trauzettel, 1998).

Las organizaciones recaudaron los impuestos y gestionaron el poder político en los pueblos sometidos por los imperios, faenas que se cualificaron cuando se mezclaron con experiencias de otras culturas[20].

Entre el final del imperio romano y la temprana alta edad media europea nació la organización de la iglesia católica –sobre la base de la organización política y administrativa romana– y se impuso en la vida social del continente. En la baja edad media la administración gubernamental empezó a desarrollarse y, a partir del renacimiento, se constituyó en un organismo cada vez más especializado e independiente de la nobleza, que respaldaba al gobernante del Estado absoluto y, desde ese entonces, asumió la función de cobrar o de subastar el cobro de los impuestos, proveer a un ejército centralizado y controlar los territorios de ultramar (Dhondt, 1967/1978; Hale, 1971/1980; Le Goff, 1965/1978; Romano y Tenenti, 1967/1979; y Stoye, 1969/1984). Y en el capitalismo de los siglos XX y XXI los problemas políticos, sociales y económicos se gestionan por medio de una red de entidades de la administración gubernamental cualificadas y especializadas, bajo el control de la clase política y con la colaboración de corporaciones o empresas privadas.

ii. Con el nacimiento del poder político aparecieron los privilegios sociales y económicos del soberano, los que se hicieron extensivos a su familia natural y política, así como a sus allegados y al poder religioso. Apareció la división social en clases[21], v. gr., en Egipto

[20] En el imperio mongol (siglo XIII n.e.) "… el mundo de Gengis Kan no era simplemente un cataclismo pasajero, sino una reestructuración total de las relaciones de los pueblos de Asia Central con los de su periferia, el imperio comenzó a traer a su servicio oficiales y administradores expertos procedentes de los pueblos conquistados –primero, uiguros, naimanos, khitanos y musulmanes de Mawarannahr; después, chinos, iraníes, judíos y muchos otros–. En China Kublai empleó a funcionarios fiscales árabes…" (Hambly, 1966/1973, p. 113).

[21] Una discusión conceptual sobre el concepto de clase social desde una perspectiva histórica se encuentra en el capítulo segundo de Ste. Croix (1981/1988). Aquí se utiliza el concepto en un sentido amplio, pero se tiene como criterio de separación si el grupo de personas son o no son *propietarias* de factores productivos y si tienen o no tienen poder de mando político. Tener o no tener conlleva a entablar una relación social específica independientemente de que los individuos tengan conciencia del papel y el sitio que desempeña en la sociedad o de la expresión jurídica de las relaciones sociales.

del siglo XXX a.n.e. "solo pueden ser reconocidas dos clases: el gobierno y los gobernados" (Woolley, 1963/1981) y en India védica (siglo VI a.n.e.) se distinguía "claramente entre 'arriba' y 'abajo', en los textos aparece una diferenciación entre 'rico y pobre'..." (Embree y Wilhelm, 1974, p. 26). La clase dirigente, en el trascurso del tiempo, se separó y se situó por encima del resto de la sociedad. Los privilegios que gozaban se heredaron como clase social[22] y se perpetuaron[23] hasta más o menos el siglo XIX n.e. En el acontecer histórico, esta clase se subdividió y tomó diferentes nombres, por ejemplo, las categorías nobles de los Átae, Sukune, Mabito y Ason de la línea principal de los *uji* en Japón (Brown, 1993; Kidder, 1993; y Hall, 1973/2004), o en la India los *brahmanes* sacerdotes, maestros o médicos y los *ksatriya* gobernantes y guerreros. Entre mayor sea la subdivisión, los grados más bajos de la clase noble en la práctica empiezan a no diferenciarse de la categoría social siguiente. Además, la dinámica económica provocó procesos de acumulación en las capas sociales bajas que les permitió ascender en la escala social. Ambos movimientos, el descendente y el ascendente de individuos de las diferentes clases sociales, transforma la tipificación social en la historia de la humanidad.

Con el advenimiento del capitalismo, los empresarios (o burguesía) se convirtieron en la nueva la clase dirigente. La dinámica del capitalismo transformó las clases y, a partir del siglo XX, se plantea una división socioeconómica que sigue como criterio los niveles de riqueza e ingreso y la similitud en sus comportamientos sociales[24]: la clase alta o empresarial o burguesa, dueña *del capital* –que incluye a la alta gerencia corporativa, al poder político y a los empleados ubicados en los rangos de mayor remuneración salarial–; la clase media compuesta por empresarios urbanos o rurales dueños de pequeños y medianos capitales, trabajadores y empleados calificados; y la clase baja integrada por obreros y empleados situados en la escala inferior de remuneración.

[22] Es decir, al margen de que algunos de sus miembros cayeran en la escala social, o que la mayoría fuera reemplazada por otro conjunto de individuos de la misma sociedad o por la conquista de otros pueblos.

[23] Elías (1977) nos recuerda que "... la posición del gran señor feudal, del príncipe, aparecen completamente unidas la función del hombre rico, del poseedor de los mayores medios de producción de su región, con la función del dominador, del poseedor del poder militar y de la facultad jurisdiccional. Funciones que hoy día ejercen individuos y grupos de individuos distintos, integrados en la división del trabajo" (P. 382).

[24] El concepto de clase social desde la sociología se discute en Giddens (1997/2004), Ossowski (1957/1963) y Wright (2004).

iii. Los poderes están conexos[25]. En los primeros momentos de la sociedad un individuo podía personificar varios poderes. Podía ser el supremo sacerdote, el soberano y el comandante militar como en las realezas divinas o gobiernos teocráticos de Egipto, India del período védico posterior[26]; en la tribu de Israel[27], las sociedades de Asia sudoriental; en América los toltecas con Quetzalcóatl o el cacique en la cultura maya. O ejercer efectivamente uno y ser símbolo en otro, como en China, donde el soberano tuvo una doble función, presidir el ritual religioso y ejercer plenamente la función pública como señor supremo[28] (Franke y Trauzettel, 1968/1998); o tener un poder cimentado en otro, como en Japón[29]; o personificar un único poder como en la ciudad-estado sumeria de Aratta[30], en Roma o en los malayos.

En el transcurrir histórico el poder político inicia su separación del poder religioso, como en Mesoamérica septentrional hacia los siglos IX y X n.e. Pero *el caso* es Europa[31], y lo es porque su trayectoria moldeó el mundo moderno. En el siglo XX el Estado se seculariza y se especializa de manera que, en la mayoría de países, establece relaciones de supremacía frente al poder religioso, pero mantiene y profundiza los vínculos con el poder económico porque la estabilidad política de la sociedad contemporánea depende de la actividad económica.

iv. La dirigencia política y religiosa antigua disolvió la propiedad común sobre la tierra de múltiples formas; el punto central aquí no es el proceso, es el resultado: el poder

[25] Los análisis de los nexos entre religión y política y el origen divino del poder político los exponen Embree y Wilhelm (1974), Brown (1993), Hall, (1973/2004), Hawkes (19631981), y Villiers (1965/1994).

[26] En el período védico "... el monarca es considerado principalmente un jefe de guerra, como el *herzog* de los germanos" (Pareti, 1963/1981, p. 149). En período védico posterior quien tiene la cualidad divina es la dignidad "no de la persona, del rey" (Idem).

[27] El patriarca Abraham fue el poder soberano y el sacerdote.

[28] "Los reyes Cheu hacían remontar su ascendencia al mítico Heu-tsi (el patrón de la agricultura), que fue milagrosamente concebido cuando su madre pisó la huella dejada por un dios (*She-king*). Pero esto no hace que el soberano sea de esencia divina. El rey Cheu reina por su propio poder y el poder de sus antepasados ..." (Pareti, 1963/1981, p. 149).

[29] "La influencia religiosa y el prestigio social procedían de los poderes de las divinidades ancestrales que el caudillo adoraba. Así, pues, la estructura de la autoridad basada en el parentesco, a través de la que empezó estableciendo su hegemonía sobre las islas japonesas la casa imperial, estaba respaldada por los poderes sacerdotales de la diosa Sol ancestral. Esta forma, la primera que adoptó la soberanía en el Japón, perduraría hasta los tiempos modernos" (Hall, 1973/2004, p. 9).

[30] "Su soberano no es llamado 'rey', sino con título que puede significar 'alto sacerdote' ..." (Woolley, 1963/1981, p. 351).

[31] El proceso y su entorno lo ilustra Barudio (1981/1983), Dhondt (1967/1978), Hale (1971/1980), Holmes (1975/1983), Le Goff (1965/1978), Romano y Tenenti (1967/1979), Stoye (1969/1984) y Van Dulmen (1984/1991).

político reclamó como propia una parte o la talidad del suelo[32]. En Egipto fue del faraón a partir de la primera dinastía (Woolley, 1963/1981); en China hasta el siglo VI a.n.e. fue propiedad social y pasó a ser de propiedad del emperador (Franke y Trauzettel, 1968/1998); en India del siglo VII a.n.e. el monarca fue dueño del suelo, a excepción de lo que correspondía a los sacerdotes (Embree y Wilhelm, 1974). De ser propiedad del soberano se pasó a la propiedad en titularidad de personas físicas o naturales, proceso que no fue lineal ni homogéneo en las diferentes sociedades. En Japón, la propiedad estuvo en manos de las familias *uji* cercanas al *Linaje del Sol* o casa imperial, pero en 646 n.e., con las reformas Tika se proscribió la propiedad privada de los arrozales y se redistribuyó la tierra (Brown, 1993; y Hall, 1973/2004). En China la tierra se repartió entre los príncipes[33] de los clanes imperiales y hacia 1115 y 1079 a.n.e. se frenó la distribución de las tierras. En este caso la concentración de la propiedad fue de origen político (Franke y Trauzettel, 1968/1998), lo que sentó la base de lo que después será la *edad media* china.

La pérdida de la libertad por castigo, por deudas, por nacimiento o por la expansión del poder político a los territorios vecinos creó la propiedad privada sobre el factor trabajo: el esclavismo que luego pasó a ser servidumbre.

La propiedad privada se perpetuó al instituirse como un derecho y, en específico, al establecerse el *derecho* a la herencia. Si el suelo y el trabajo, los principales factores productivos en las sociedades pre-capitalistas, es la fuente de los bienes de consumo final fundamentales para la vida y proveedor de materias primas, entonces, al instituirse la propiedad privada sobre esos factores se establecieron las condiciones sobre las que en adelante el individuo y los hogares podían reproducir su vida y sus relaciones socioeconómicas.

El proceso histórico dejó incorporado dentro de la parte básica del ordenamiento, del pensar y del actuar social la necesidad de la propiedad privada sobre los factores

[32] Como los procesos históricos se desarrollan gradualmente es posible que los cambios en la propiedad recorrieran fases cuyos resultados se consolidaron en la siguiente etapa pero con mutaciones inducidas por el proceso de asimilación y aceptación social. Considérese el caso en que antes de darse la apropiación de los factores productivos el individuo en el poder se distinguía por la posesión de *bienes de lujo*, como en las sociedades del norte de los Andes donde el cacique tuvo "...privilegios traducidos en la posesión de más cantidad de valores de uso, como son mujeres y esclavos, y sus privilegios no derivan ni de la propiedad de la tierra ni de los recursos" (Uribe, 1999, p. 332).

[33] En China el emperador tuvo control sobre la nobleza a través de la propiedad sobre el suelo, por ejemplo, la nobleza de menor rango no fue propietaria (Franke y Trauzettel, 1998).

productivos, pasó de ser una construcción truculenta del proceso histórico a considerarse como un rasgo característico y *sine qua non* para el funcionamiento social, en particular, para la producción y distribución del ingreso social. Desde el punto de vista analítico algunas teorías sugieren que la propiedad privada es *natural*, esto es, que es anterior a la sociedad y a la formación del poder político, lo que implicaría que históricamente el individuo se desarrolló primero e independiente del proceso de la sociedad. El argumento naturalista se utiliza en el mundo moderno para justificar *los derechos de propiedad*, pues al presuponer su necesidad circunscribe la discusión a determinar si la propiedad privada es absoluta o relativa con respecto a los derechos que tienen los no propietarios.

Al establecerse un poder político fusionado con la propiedad de los factores productivos se instituyó una relación social dicotómica: unos tienen el poder de mandar y los otros la obligación de obedecer, y unos son propietarios y los otros no lo son, por ende, se tienen relaciones sociales, políticas y económicas asimétricas. En este entorno desigual las contribuciones sociales iniciales se transformaron en pagos obligatorios, nacieron los impuestos. A manera de ilustración, en el siglo X a.n.e., en Asiria las contribuciones principales y los regalos pasaron a ser obligatorios (Cassin et al., 1965/1988; y Liverani, 1991/1995).

Esta dicotomía y asimetría se mantiene hasta la sociedad actual, pero con cambios en la fuente de poder; el centro ya no es la propiedad de la tierra sino del factor capital, y el poder político ya no se hereda, ni se arregla con la institución del matrimonio[34], ni se arrebata a la fuerza, sino que, en la mayoría de países, se disputa en un espacio político abierto, con reglas de elección pública y se desempeña el poder durante un tiempo limitado. Naturalmente, los actores cambiaron, de la nobleza dueña de la tierra y del poder soberano se pasó a la *sociedad política*[35], que tiene una soberanía delegada, y a la *sociedad civil*, la esfera de lo privado. Ambas sociedades son interdependientes pues el ciudadano dueño *del capital*, *la* sociedad civil, tiene al menos una fuerte influencia sobre la sociedad política, el Estado.

Los impuestos

[34] En Japón el poder fue detentado por familias organizadas de manera jerárquica que entretejieron lazos políticos con base a matrimonios entre ellas y que hasta la segunda guerra mundial estuvieron regidas por la casa imperial (Akira, 1990; Brown, 1993; Hall, 1973/2004; Kidder, 1993; Keiji, 1990; Kōjirō, 1993; y Mitsusada, 1993).
[35] Aquí se usa el término en el sentido de Hegel, Marx y Gramsci.

Cuando el soberano se coloca por encima de la sociedad y es propietario, se separa del proceso productivo directo, ya no es un trabajador más. Al constituirse como Estado reclama parte del producto social para vivir y reproducirse como poder político y como propietario privado[36], por consiguiente, afecta la distribución social de producto. Las organizaciones religiosas exigieron una participación en el producto porque o eran propietarias o por su carácter divino –en las ciudades-estado sumerias recibían el diezmo– o, además, porque también eran poder político como en la teocracia del antiguo Egipto.

Esa exigencia tiene dos componentes que se deben diferenciar analíticamente. La primera corresponde al hecho de quien detenta el poder soberano es el propietario de los factores productivos y como tal exige una remuneración por la titularidad de la propiedad, unos derechos de propiedad que pueden tener, o no tener, una justificación jurídica, todo depende del grado de desarrollo de la sociedad[37]. Y la segunda es la que reclama como una obligación del súbdito frente al soberano, exigencia que se hace porque tiene el poder de mando sobre la sociedad, caso en el que media una relación política, la que luego se instituirá en una relación jurídica (en términos del neoinstitucionalismo, se crea una institución formal). El cobro se justificó socialmente porque mantuvo un significado místico –un mandato religioso–, o militar –el pago por la defensa de la sociedad[38]– o por código de guerra –quien pierde el conflicto se somete y es tributario.

Por supuesto, en la práctica, ambas remuneraciones se confunden[39] en las sociedades pre-capitalistas: en China imperial el hogar campesino "... tenía que cumplir además una prestación personal, de la que los funcionarios estaban liberados ... El servicio obligatorio alcanzaba a un mes por año y estaba destinado a la realización de diversas obras públicas, como la construcción de caminos, diques, canales, etc., pero también se empleaba para fines de lujo del emperador. Y, finalmente, se agregaba la obligación de prestar servicio militar, a la que

[36] La reproducción del poder en las sociedades pre-capitalistas también se apoyó en el nivel la producción que el soberano obtenía de sus propiedades.
[37] En la India "Conforme a la legislación védica posterior, la propiedad de la tierra podía ser probada por documentos, testigos o la simple posesión" (Pareti, 1963/1981, p. 165).
[38] En la India el Estado le cobró el *bali* a los campesinos, un impuesto por defender el territorio (Embree y Wilhelm, 1974).
[39] Después del siglo XI n.e. en Europa "Los presupuestos del Estado se desarrollan a partir del 'presupuesto privado' de las familias feudales; o, dicho con mayor exactitud: en un principio todavía no hay separación alguna entre lo que posteriormente se considerará como ingresos o gastos 'púlicos' y 'privados'." (Elias, 1989, p. 349).

estaban sujetos todos los hombres de veintitrés a cincuenta y seis años, excepto los altos funcionarios y los nobles" (Franke y Trauzettel, 1968/1998, p. 83).

La presión impositiva aumentó con la ampliación del poder político. Con el fortalecimiento de los ejércitos algunos pueblos tuvieron la fuerza letal suficiente para ampliar el radio de poder: invadieron, esclavizaron y convirtieron a otros pueblos en *tributarios*; en términos directos, nacieron los Estados imperiales. El imperio persa a sus satrapías[40], el imperio egipcio cobró tributo a pueblos mesopotámicos, Roma a las provincias europeas y asiáticas[41], el imperio chino a los japoneses y a los pueblos del sudeste asiático, los mexicas a los de Azcapotzalco, España a las culturas americanas, Inglaterra a las colonias americanas y a India, etc. (Bethell, 1984/1990; Depeyrot, 1991/1996; Kidder, 1993; Millar, 1988; Woolley, 1963/1981).

En los primeros tiempos el recaudo por gravámenes no hizo parte del patrimonio del Estado, alimentó el patrimonio común, incluso los individuos que detentaron el poder político pagaron contribuciones e impuestos (Cassin et al., 1966/1970 y 1965/1991; Millar, 1988 y Woolley, 1963/1981). A medida que el Estado y la clase noble aumentaron sus privilegios, se diluyó el límite entre lo privado y lo estatal. A partir de entonces, la imposición se incorporó como parte del patrimonio del soberano[42], lo público se convirtió en privado, pero en algunas sociedades con la condición implícita de que en períodos económicos críticos el soberano asumía el costo de proveer lo que necesita la sociedad. Es pertinente precisar que el desarrollo en la fuente y uso de los gravámenes es ambivalente, el soberano puede pasar de un período en el que la exacción la usa para beneficio propio a otro donde utiliza su riqueza individual para financiar las actividades sociales y las inherentes al ejercicio del poder. Como muestra, pero no es el único caso, al disolverse el imperio carolingio y en la baja edad media temprana los príncipes utilizaron su peculio para financiar una parte de los gastos estatales que incluía la entrega de alimento a los vasallos en períodos de crisis.

[40] Provincia del imperio persa.
[41] En plena disolución de imperio romano, en el siglo V n.e., las provincias aún pagaban las provisiones del ejército y el correo imperial.
[42] En Asiria, entre los siglos X a VI a.n.e., "... las enormes dimensiones de los dominios y de los ingresos que procuraban, en unión de la falta de toda diferenciación entre las tesorerías estatal y real, proporcionaron al rey un dominio sin trabas en las rentas provinciales, impuestos, derechos y corveas, así como sobre el botín de guerra y sobre los presentes y tributos (ordinarios y extraordinarios) de los pueblos vasallos." (Pareti, 1963/1981, p. 183).

Con las revoluciones burguesas del siglo XVIII se empezaron a desmontar los privilegios de discrecionalidad del soberano –la soberanía empieza a recaer en el *pueblo*– y a deslindar sus propiedades de lo que correspondía al patrimonio común. El proceso desembocó en el surgimiento del Estado representativo que, en el siglo XX, generalizó los derechos políticos a todos los individuos. En este nuevo momento, quien desempeña el poder político no es dueño del recaudo impositivo ni del patrimonio social, por tanto, no puede disponer de él de manera arbitraria. Los individuos en el poder político, el Estado, administra el patrimonio común y su gestión debe ser coherente con el mandato que el votante entrega en la elección pública. En la práctica quienes detentan el poder soberano actúan de acuerdo con la visión de la clase dirigente sobre el *deber ser* del Estado, sobre cuáles deben ser sus límites de cara al proceso económico. Por eso el enfoque que asuman los lleva a proponer políticas específicas sobre el patrimonio común, v.gr., incrementar o privatizar ese patrimonio. La corrupción es la forma moderna de apropiarse del erario público.

Lo que se impuso se hace tradición y con base en ella, al avanzar la civilización, la tributación se codifica: el Estado de forma *arbitraria*[43] dispone en sus códigos quién es el sujeto pasivo, el hecho generador, la base y la tarifa impositiva. En este caso, la tributación, la relación económica entre súbdito (sujeto pasivo) y soberano (sujeto activo), quedó firmemente establecida por la relación político-jurídica. La fuente de la norma reside en quien toma para sí la soberanía y una vez la plasma en el código tributario su incumplimiento implica un castigo para quienes tienen el deber de cumplirla.

La discrecionalidad del monarca para determinar los elementos esenciales de la imposición se empezó a limitar en el siglo XIII n.e. En 1215 el rey de Inglaterra Juan sin Tierra presionó a sus vasallos feudales que no cumplieron con su deber de hueste en su ataque a Francia para que le pagaran el *escudo* –tributo que redimía el deber de hueste–, requerimiento que llevó a la nobleza y al clero católico a sublevarse. El rey Juan perdió el conflicto y el 15 de junio de ese año selló la Carta Magna donde aceptó restituir los derechos señoriales

[43] En China el impuesto fue un eufemismo de regalo (Franke y Trauzettel, 1998) , y "En la India antigua, el tributo, que fue al principio voluntario y luego obligatorio, es ya mencionado en el período de *Rigveda* ... El rey es descrito como el 'devorador del pueblo', es decir, como viviendo y cumpliendo su misión a costa del tributo que el pueblo le entrega" (Pareti, 1963/1981; p. 163), o "en un pasaje del Satapathabrahmana (1, 3, 2, 15) se nos cuenta el implacable rigor con que la nobleza cobraba sus impuestos: 'Cuando al ksatriya se le antoja, entonces dice: 'vaisya, trae todo lo que me mantiene oculto' Así le despoja de cuanto tiene. Todo lo que quiere lo hace'" (Embree y Wilhelm,1974, p. 27).

consuetudinarios, no juzgar y condenar directamente a los feudales o implantación del juicio por jurado, y claudicó a su derecho de fijar los impuestos, en adelante se establecerían de acuerdo con las decisiones del consejo del reino (Le Goff, 1965/1978; y Schulze, 1994/1997). La creación de un consejo le quitó al soberano la arbitrariedad impositiva[44] y condujo a crear una organización que representara y defendiera los privilegios de la clase noble al momento de decretar gravámenes.

Ese fue el origen del parlamento y la tradición de la vigencia de un año fiscal de la estructura tributaria inglesa. Como las condiciones en que opera el capitalismo exigen unas formas jurídicas y unas organizaciones compatibles con la mayor libertad del individuo, esa Carta fue la base sobre la que se construyó la forma constitucional moderna y la estructura de poderes estatales independientes. Por ello hoy los impuestos los aprueba el parlamento o el congreso, esto es, el poder soberano recae sobre el legislativo que se presupone representa el interés general de la sociedad. El principio rector es que no puede haber impuestos sin representación política, por tanto, los ciudadanos deben tener derechos políticos, elegir y ser elegido.

Cambiar la instancia de decisión política no significa que el Estado renuncie a su soberanía. Simplemente se presentó un cambio en la fuente de poder, pasó de un señor a un parlamento de señores. Cuando, dentro del desarrollo del sistema capitalista, la burguesía tuvo el derecho a ser elegida y ocupó la Cámara Baja o Cámara de Diputados o Comunes, el poder económico privado tomó participación directa en el poder político, nació el Estado moderno. Se instituyó así el principio de que toda ley debe estar fundada en la ley superior, la constitución política, criterio básico del Estado moderno.

Se colige de los estudios históricos que la contribución social inicial se transformó en una imposición mediada por la relación política al instituirse el Estado y apropiarse de la tierra y del trabajo, esto es, nacieron los impuestos, un pago obligatorio que no le genera ninguna contraprestación directa al contribuyente. Cuando el desarrollo social alcanzó ese momento, la exacción toma un carácter coercitivo, el poder estatal se apropia políticamente de parte del excedente producido, para luego establecer su legalidad, momento en que el tributo toma el carácter de una obligación jurídica, por tanto, la relación entre soberano y súbdito pasó a ser

[44] El otro antecedente del desmonte de la discrecionalidad impositiva de los soberanos es La Bula de Oro, firmada en 1222 por Andrés II de Hungría.

político-jurídica. Las condiciones generales del desarrollo de la sociedad europea de la baja edad media y del renacimiento exigieron nuevas formas jurídicas en el que se desenvolviera el poder político, aspectos jurídicos que se manifestaron en los siglos XVII y XVIII n.e. con la pérdida de la discrecionalidad del monarca para fijar gravámenes, proceso que desembocó en el surgimiento del Estado moderno y su consolidación durante del siglo XX.

Los sistemas impositivos

Desde las primeras etapas de la civilización (siglo XXX a.n.e) y hasta aproximadamente el siglo XIX n.e., el sistema impositivo[45] fue real, cimentado sobre gravámenes sobre producto, con tarifas unitarias y *ad valoren*[46]. En este sistema, la imposición se diseñó y se ejecutó para alcanzar el máximo recaudo, por ende, no se contempló, ni se podía contemplar, la equidad impositiva y en la selección de bases gravables se consideraron los bienes de mayor extensión y movimiento en la economía. Como la actividad productiva dependió del sector primario de la economía el Estado tuvo que gravar el producto agrícola, las cabezas de ganado, así como a cada habitante (un *lump sum tax*) y al patrimonio inmueble de algunos de ellos, luego, al florecer el comercio se incorporaron los gravámenes a las ventas –medidas por cantidad de producto transado y luego por dinero– y los aranceles al comercio interno y externo:

i. En impuestos directos de producto el Estado asirio del siglo XII a.n.e. cobraba una parte de la cosecha[47]; en Egipto del siglo XI a.n.e. estableció la exacción de una fracción de la producción de cereales, huertas y jardines, por cada cabeza de ganado y, desde el siglo VIII a.n.e, una parte de la producción artesanal y del comercio privado en especial a los extranjeros que se habían establecido en el delta del río Nilo; y en el imperio romano el tributum soli, que gravaba a la producción agrícola. Los gravámenes al ingreso tuvieron diferentes bases, por ejemplo, en Mesopotamia, durante la III dinastía, las ventas de los mercaderes, en China el 1/30 de la cosecha, los hombres a partir de los siete años de edad pagaron en dinero el k'ou-ch'ien, y entre el 221 a.d.n y el 220 n.e. los esclavistas contribuyeron por cada esclavo y los artesanos una parte de su producción; en Japón se

[45] Es el conjunto de impuestos que reparten la carga fiscal entre los contribuyentes.
[46] Desde luego, la valoración fue arbitraria porque no siempre existieron los precios de mercado.
[47] La evidencia que muestran la historiografía indica que en los primeros milenios de la humanidad el impuesto se cobró y se pagó en especie, sin embargo, la teoría chantal insinúa que la moneda como deuda estatal y su relación con la imposición, esto es, ambos como instrumentos monetarios, se presenta desde la civilización mesopotámica (Semenova, 2011).

cobraron por categoría de bienes: la seda, el zōkuji o sobre productos diferentes al arroz y el *nengu* o gravamen a la producción de arroz; en Roma el *tributum capitis*, que tenía tarifas diferenciales según las provincias (v. gr. en Asiria fue del 1%), así como el impuesto de un denario a los habitantes libres en ciudades del imperio del siglo II n.e., el cursus publicus o pago en especie de los pueblos subyugados para mantener el correo imperial y a las tropas que cruzaban o se establecían en sus comarcas.

El impuesto de diezmo se cobró en las antiguas ciudades-estado sumerias sobre el producto en las tierras comunales y se utilizó para el culto, en Roma por el producto de las tierras expropiadas y cultivadas por los habitantes conquistados, y se encuentra también en los pueblos musulmanes del siglo VI n.e. con el nombre de *ushr* o *yizya*.

ii. El impuesto directo sobre la riqueza por excelencia fue el predial. En el siglo XV a.n.e. en la ciudad de Alalah se cobró sobre el suelo urbano; en el siglo VI n.e., en el oriente próximo se percibió el *jarāŷ*; y en el imperio romano el impuesto sobre la propiedad de la tierra.

En cuanto al gravamen a la riqueza trasferida, en Roma, hacia el año 6 n.e., Augusto creó el impuesto sobre las herencias con una tasa del 5%.

iii. En impuestos indirectos se tomó como referencia el movimiento de las mercancías. En las ciudades-estado griegas el portazgo del puerto y el impuesto de importación; en Roma, en el siglo III n.e., el *crisárgiro*, y el *portoria*, que se cobró sobre las mercancías que entraron en los puertos o pasaron los cruces de caminos, en el siglo I n.e. 1% sobre las ventas de bienes y de 4% sobre las ventas de esclavos, y el 5% del valor del esclavo manumiso; en el imperio carolingio el impuesto de aduana al comercio interior; en Japón los derechos de peaje al comercio; y en el siglo VI n.e. los musulmanes gravaron la residencia de los no musulmanes.

iv. Se conjetura[48] que las tarifas imponibles fueron del 20% sobre la producción en el caso de Egipto; de 10% en Babilonia; la décima parte de la cosecha que imperó en el mundo grecorromano; el dieciseisavo de la cosecha y el ganado en India; y el treintavo del producto agrícola en China; y en Japón la tasa del *nengu* fue de tres o cuatro medidas de arroz por *tan* de tierra.

[48] El dato no es exacto porque las fuentes históricas son indirectas, por ejemplo, en el caso de Egipto se deduce de un pasaje bíblico donde José habla sobre la situación del pueblo judío o en el caso de la India de pasajes de obras literarias o religiosas.

No siempre el cobro o el pago fue en especie. A medida que se profundizó la economía monetaria el poder político o Estado cobró las obligaciones en metálico[49] o estando estipuladas en físico se aceptó su pago en dinero. En la Persia del siglo VI a.n.e. las satrapías sufragaban en metálico y de manera diferenciada: la séptima satrapía pagaba 170 talentos babilónicos de plata, la undécima 200 talentos babilónicos de plata y la vigésima 300 talentos de oro en polvo (Hambly, 1966/1973; Pareti, 1963/1981); en China, hacia el 221 a.n.e, el impuesto personal (*k'ou-ch'ien*) de " 23 monedas de bronce anuales para los jóvenes de siete a quince años, y a 120 para los adultos"(Franke y Trauzettel, 1968/1998, p. 82); en Roma, hacia el 431 a.n.e., se cobró a la Liga de Delos 400 talentos anuales y, hacia el 50 a.n.e, a las municipalidades de Chipre 200 talentos anuales (Ste. Croix, 1981/1988, p. 404); en Japón, en el siglo XVI n.e., los señores cobraban en dinero (Hall, 1973/2004); e incluso las prestaciones personales empezaron a pagarse en dinero a principios de la baja edad media europea, en Inglaterra el arado de la tierra de los señores en el siglo XII se convirtieron en el *escudaje*, un pago monetario (Le Goff, 1965/1978).

El sistema impositivo se expandió a través de las conquistas al convertir al pueblo invadido en *tributario*. La imposición asiria se difundió en Asia oriental y central; la egipcia se amalgamó con la asiria y se aplicó en oriente medio y el norte de África, la tributación romana llegó hasta el centro de Asia, se mantuvo en Europa de la edad media y se transmitió a América a través las colonias de España, Inglaterra y Francia; el sistema impositivo chino se difundió en el este asiático; India recibió influencia de Asia occidental; y con el imperio mongol se mezclaron elementos de Asia oriental con la herencia china. Como el sistema es el mismo en todas las culturas, entonces, las combinaciones realizadas explican la importancia de unos impuestos dentro de la estructura impositiva en uno u otro imperio, por ello la gran homogeneidad de las tipologías de impuestos a lo largo de la historia de casi seis milenios.

[49] El proceso se inició al menos en el siglo IV a.n.e. Ste. Croix (1981/1988) sostiene que en el mundo griego y romano la tributación y servicios estatales se cobraban en especie: "... así es como se tasaban los pentacosiomedimnos atenienses ... Solo en Egipto, durante el principado romano, tenemos alguna documentación que nos informe de que se daba un reconocimiento oficial a los ingresos considerados en dinero como el requisito que determinaba la realización de liturgias (deberes públicos); y resulta significativo que en este caso los ingresos procedieran puramente de propiedades inmuebles ... Un argumento definitivo en contra de la tasación según los ingresos en dinero nos lo proporciona la naturaleza tremendamente primitiva de la contabilidad antigua, que no era capaz de distinguir con propiedad lo que hoy día se tiene bien deslindado como 'capital' e 'ingresos', sin permitirle siquiera a un comerciante o incluso a un terrateniente de llegar al concepto de 'beneficio neto', sin el cual resulta impensable que se impongan contribuciones fiscales sobre los ingresos en dinero" (P. 139-140).

Mientras que las culturas del centro y este asiático, centro y sur de África y América continuaron con su lenta trayectoria pre-capitalista, en Europa durante un milenio se forjó una transformación social que, para el tema que aquí se trata, se destacan dos aspectos importantes, la transformación política y económica de las sociedades de ese continente. Al disolverse el imperio romano se dio un proceso de disolución política en la alta edad media para luego iniciar en la baja edad media un itinerario de concentración del poder político que llevó al nacimiento del Estado absoluto y a la monopolización de la tributación. Esto implicó que se mantuvo la estructura tributaria romana pero se modificó el sujeto activo.

La diversificación de la estructura económica, el crecimiento poblacional y la transformación del Estado están en el trasfondo de los cambios de la imposición. La extensión territorial del poder político desmanteló barreras y generó un espacio económico que permitió la integración y la ampliación del mercado interno, la división regional de actividades y el crecimiento económico, y desde luego la ampliación de la base imponible y un mayor recaudo. El crecimiento del comercio interno y externo estuvo acompañado de la profundización de una economía monetaria; y, al transcurrir del tiempo, a diferentes ritmos y por diversas causas, las sociedades pasaron de una economía primaria y con poco comercio regional a una economía urbana –aldeas, villas y ciudades[50]– con producción manufacturera y de servicios[51] y gracias a la difusión de una economía monetaria permitió la integración de mercados regionales y un mayor volumen de comercio externo. Sin embargo, depender del sector primario implica que el recaudo queda condicionado al tamaño de la población productiva, la disponibilidad de tierras fértiles, el clima y el nivel de producto que se alcanza, por ello, las economías egipcia, mesopotámica, medieval europea, china y japonesa tuvieron en esos factores un obstáculo al ensanchamiento de la base imponible y del recaudo, por tanto, a la fortaleza financiera del Estado.

[50] En términos de América Latina es equivalente a pueblo, ciudad y ciudad capital. Woolley (1963/1981) señala la importancia de distinguir los conceptos que se utilizan para designar los asentamientos humanos en diferentes períodos de la historia humana: "Tenemos en inglés las tres palabras *village* o 'aldea', *town* o 'villa' o *city* o 'ciudad'. El significado de *village* o 'aldea' es tolerablemente preciso ... la aldea se basa principalmente en la agricultura, aunque algunos de sus habitantes no sean productores de alimentos, sino artesanos; ... la palabra *town* o 'villa' nunca ha tenido una connotación definida; utilizamos la palabra profusamente, pero de una manera vaga; ... En cambio, entre *town* y *city*, la distinción es clara ... Citemos de nuevo al profesor Gordon Childe 'En inglés, esta palabra intraducible *(city)* supone una catedral, un palacio episcopal, un capítulo de canónicos y otro clero y un gran número de laicos que no son ni agricultores, ni pescadores, ni cazadores' ..." (P. 297)

[51] En la antigüedad corresponden a los servicios personales que se le prestaron a la clase dirigente.

El poderío de un Estado se relaciona con el nivel de ingreso impositivo que lograra su sistema fiscal. El avance económico de las sociedades europeas hacia el capitalismo y hacia un Estado fuerte implicaba el desmantelamiento del sistema real para darle paso a un sistema más elástico y con bases imponibles dinámicas. Hasta el siglo XV los gravámenes se sufragaron en especie y por los mismos conceptos, para ilustrar, en el siglo IX n.e., al príncipe de Kiev le pagaban el impuesto al producto anual en pieles, en cereales y otros productos agrícolas y pecuarios; y en Alemania, Francia e Inglaterra, entre los siglos IX y XI, a los señores feudales les pagaron con producto agrícola o minero (Le Goff, 1965/1978).

En la antesala a la época mercantilista se utilizó la tributación para incentivar la actividad económica con exenciones impositivas a la producción, o con aranceles a la importación de productos terminados con el mismo fin, o gravámenes a la exportación de materias primas para garantizar la continuidad del proceso productivo. Estos fueron los instrumentos con los que Luis XI de Francia buscó estimular la producción de lino y la minería de hierro. Todos los gravámenes se distribuyeron entre tres sujetos activos: el Estado local –el feudal–, el estado regional –el príncipe o señor de feudales–, y el Vaticano. El Vaticano fue el poder religioso, político y económico que mantuvo la *unidad* política del continente, lo que como señor feudal le permitió asumir el rol de sujeto activo de impuestos y como iglesia heredera del poder del imperio romano asumió el antiguo diezmo romano. Es más, hacia el siglo XIII era *el* señor feudal[52].

Desde el siglo XII la producción del oeste europeo inició una transformación que convergió en la revolución industrial del siglo XVIII (Kriedte, Medick y Schlumbohm, 1977/1986; y Wrigley, 1987/1992). Con la entrada del capitalismo mercantil el recaudo empezó a tener una nueva base dinámica, el comercio. En el oeste europeo se impulsaron los derechos de importación y, en Francia, un impuesto sobre las ventas (Hale, 1971/1980). Y en el auge del mercantilismo y durante la conquista y colonia de América los derechos de importación se convirtieron en el impuesto favorito de los Estados del occidente europeo. En cambio, los Estados del este mantenían la dependencia fiscal de los gravámenes a la tierra, por ejemplo, en los países bálticos aún en el siglo XVII su fuente impositiva era la producción primaria (Stoye, 1969/1984). Divergencia que dice sobre las diferentes dinámicas que tomó la

[52] Véase el capítulo 10 del texto de Le Goff (1965/1978).

evolución del Estado y su relación con el movimiento que tomó la actividad económica en el espacio europeo.

Con la irrupción del capitalismo industrial la fuente de acumulación cambió hacia el sector secundario, que es más intensivo en capital[53]. Esa sustitución exigió una modificación en la estructura tributaria primero, y en el sistema impositivo después. En cuanto a la estructura, si bien la imposición europea vivió hasta el siglo XVIII de los gravámenes sobre la producción agrícola y el comercio, la consolidación del capitalismo, especialmente en Inglaterra y Francia, exigió modificaciones. *La nueva* clase social –los empresarios o burgueses–, solicitó reformas en la tributación para evitar la paralización del crecimiento industrial: eliminación de los derechos de importación sobre los cereales que afectaba el salario real de los obreros y sobre las materias primas que restringiera el crecimiento de su producción, eco que llegó a David Ricardo y quedó plasmado en su obra.

Por su parte el Estado, con necesidad de recursos para financiar la competencia bélica y comercial por el dominio mundial, también requería acoplarse a los cambios en la estructura productiva. La solución hacia los siglos XVI y XVII n.e. fue gravar a los empresarios y vender derechos de monopolio manufacturero y comercial, derechos para ejercer profesiones y títulos nobiliarios para satisfacer sus deseos de ascenso social. Ventas que empezaba en el Estado como oferente, pasaba a los gremios de maestros, los demandantes, y pagaban los consumidores, espiral que Heckscher (1931/1943) denomina "tributación 'indirecta', en el sentido literal de la palabra" (P. 165). Esa asociación implícita entre Estado y empresarios, que dio beneficios mutuos, llegó hasta el siglo XVIII cuando Europa estaba *ad portas* de la primera revolución industrial y de las revoluciones norteamericana y francesa[54]. Estas últimas fueron el punto de partida del ascenso al poder de la clase empresarial, la norteamericana que fue perjudicada por los monopolios ingleses y la francesa que se favoreció de los monopolios creados por la monarquía gala.

Estos hechos indican que la regulación económica y los impuestos que incentivaron la producción interna ya no servían al proceso de acumulación y había que desmontarlos; empezó

[53] Desde luego, el punto de quiebre en el tiempo no es válido para todo el mundo. En varias regiones del globo, hasta épocas recientes, la tierra fue el factor más importante, por ejemplo, en América Latina hasta principios del siglo XX o, incluso, en sociedades particulares aún a principios del siglo XXI, como algunas de las comunidades indígenas colombianas.
[54] Barudio (1981/1983) presenta un marco histórico general de la época por grupos de países.

la época en que los hombres de negocios y los intelectuales[55], en específico los franceses e ingleses, solicitaron la libre circulación de mercancías, petición adversa a los intereses de la vieja clase dirigente y a los ingresos de las finanzas gubernamentales del Estado absolutista de la época, pues implicaba desmontar los derechos de importación y exportación así como renunciar al control de las colonias de ultramar. Esta situación más los conflictos entre países europeos configuraron el entorno en que empezó el desplome del sistema impositivo real y a emerger el sistema personal.

El antecedente inmediato del sistema personal se encuentra en Florencia (Italia) en 1447 con el *catasto*, y en Rusia con el impuesto de capitación que tenía las características de un gravamen al ingreso (Emory, 1965; y Metzger, 1927). El primer paso en la transformación tributaria lo dio Inglaterra. En 1799 creo el impuesto directo de renta[56] con el propósito fundamental de financiar la guerra que tenía con Francia por el dominio del comercio y del mundo, y estuvo vigente hasta 1816 cuando ganó la batalla de Waterloo. Los antecedentes intelectuales de esta imposición se encuentran en los ensayos de William Petty y en el quinto libro de la obra de A. Smith. En Colombia el impuesto se implantó en 1821 con el nombre de contribución directa y estuvo vigente hasta 1828. Este fue el preámbulo al sistema personal, es decir, aquel que consulta la capacidad de pago del contribuyente[57] e incorpora el principio de equidad en el diseño y ejecución de la política fiscal.

El interludio se ejecutó en el Reino Unido pues allí se reimplantó el impuesto sobre la renta como respuesta al contexto macroeconómico y al conflicto social de mediados del siglo XIX, y luego los Estados Unidos con el impuesto federal al ingreso individual en 1862 para financiar la guerra civil, con tasas del 3% para ingresos entre US$600 y US$10.000 y de 5% para ingresos superiores[58]. Y finalmente se generalizó en el mundo desarrollado a finales del siglo XIX y principios del XX como respuesta al conflicto social inherente a la consolidación del capitalismo y a las transformaciones políticas mundiales e internas de países como Alemania, Austria, Japón, Canadá, Holanda y Francia (Barreix, Bes y Roca, 2010, Emory, 1965; y Metzger,

[55] Los argumentos más contundentes fueron construidos por Adam Smith en su Investigación sobre la Naturaleza y causas de la Riqueza de las naciones.
[56] Las fuentes primarias de los impuestos ingleses están disponibles en http://www.nationalarchives.gov.uk/help-with-your-research/research-guides/taxation/.
[57] Capacidad medida por el ingreso, la riqueza o por ambas.
[58] La serie estadística del impuesto federal al ingreso se encuentra disponible en https://taxfoundation.org/us-federal-individual-income-tax-rates-history-1913-2013-nominal-and-inflation-adjusted-brackets/

1927), y en los países de América Latina, empezando por Colombia en 1918, como respuesta de política fiscal para neutralizar los efectos internos que tenía la fase depresiva del ciclo comercial externo por causa de la primera guerra mundial; sin embargo, se debe precisar que en Latinoamérica, si bien la transformación hacia el sistema personal empezó en los años veinte, el sistema real predominó en la estructura impositiva hasta mediados del siglo XX.

Con la implantación del impuesto a la renta y la continuación de los gravámenes a la riqueza, pero con liquidación de tipo *ad valoren*, nació el sistema personal que en el siglo XX se fortaleció con la creación de un impuesto a las ventas, el IVA. Así, el sistema personal duró un siglo en su gestación y lleva otro en su proceso de maduración. Desplazó al sistema real gracias al desarrollo y consolidación del sistema capitalista, y lo impulsó la lucha por el poder mundial, las guerras internas por el poder y la centralización política, no por la suficiencia financiera o la estabilidad macroeconómica *per se*. Si bien es cierto que aún quedan áreas del mundo, en especial los países africanos que fueron colonias francesas y portuguesas, donde existe una mezcla entre sistema real y personal, lo general a principios del siglo XXI es la hegemonía del sistema personal.

La defensa de los intereses de la clase empresarial mundial, en un escenario donde el sistema capitalista penetró a todo el orbe, genera una tensión en los criterios que debe guiar el sistema: la suficiencia, la eficiencia y la equidad. Desde mediados del siglo XX y hasta 1986 cuando entró en vigencia la reforma de Reagan en los Estados Unidos, el diseño de política tributaria le dio prioridad a la redistribución positiva, y a partir de ese año en el mundo las políticas se movieron hacia un Estado que le da prioridad a eficiencia y a una redistribución negativa –concentración del ingreso y de la riqueza– para ganar en competitividad internacional y acelerar el crecimiento económico.

La trayectoria histórica de la mayoría de las sociedades muestra que el poder político nació con una preferencia fuerte por la tributación. Extraer la mayor porción posible del producto social es parte de su esencia, condición para su fortaleza, y en ella está la posibilidad de cumplir sus promesas al resto de la sociedad en el mundo contemporáneo. La repartición de la carga tributaria pasa de considerar únicamente la coacción y los requerimientos financieros del poder político en el sistema real, a una repartición de acuerdo a la capacidad de pago del contribuyente, la humanidad transitó del súbdito sin derechos al ciudadano con derechos.

Los sujetos pasivos

A lo largo de este proceso de al menos cinco milenios, la carga impositiva la asumieron algunas clases sociales pues el poder político estableció no sujeciones y exenciones. En el período del sistema real, en general, los principales sujetos de gravamen fueron algunos dueños de la tierra y las clases sociales libres de las villas y, en menor medida, de quienes detentaron el poder. En materia de privilegios impositivos del sistema real unos casos ilustran el punto: en el segundo milenio antes de nuestra era, en el Egipto faraónico existieron exenciones impositivas al clero; en Atenas los pobres eran exentos de la *eisphora*[59]; en Roma del siglo II n.e. los *capita* de los militares veteranos y sus esposas, desde 168 a.n.e y hasta el siglo III n.e. los terratenientes de la península itálica estuvieron exentos del tributo rústico y el de capitación, y en el siglo III n.e. los militares y clérigos católicos estuvieron exentos del impuesto al comercio o *crisárgiro*; en la India la familia real y los *ksatriyas*; en Nantes, en el siglo IX n.e., las abadías no pagaban el impuesto de comercialización de sal; en Japón las familias de los *uji* (Cassin et al., 1966/1970 y 1965/1988; Depeyrot, 1991/1996; Dhondt, 1967/1978; Garnsey y Saller, 1987/1991; Hall, 1973/2004; Pareti, 1963/1981; Ste. Croix, 1981/1988).

La concentración del poder político en un monarca y sus necesidades fiscales lo obligaron a imponer gravámenes a su clase, la nobleza. Desde la alta edad media europea los señores ya se pagaban entre sí, dada la atomización del poder político. En la temprana baja edad media, un feudal no era necesariamente el dueño de la tierra, pero sí la recibía en usufructo estaba obligado a responder por unos derechos e impuestos a su dueño, otro señor feudal, el caso más conocido fue el de Juan sin Tierra de Inglaterra, vasallo de la corona francesa hasta que "… por incumplimiento de sus deberes feudales perdió la mayor parte de sus feudos franceses en 1202" (Schulze, 1994/1997, p. 16).

A medida que cambiaron las circunstancias económicas y sociales se modificaron los sujetos pasivos y en los casos de crisis sociopolítica modificaron la autonomía del soberano en materia imponible. En Europa el comercio revolucionó las condiciones sociales, la vida urbana floreció, la agricultura salió de la producción para el consumo del feudo y pasó a depender del mercado y su nivel de producto fluctuó de acuerdo con los precios, algunos propietarios feudales se transformaron en capitalistas rurales, en la ciudad apareció la burguesía con su

[59] El único impuesto directo de esa ciudad-estado (Ste. Croix, 1981/1988).

poder económico y debilitó económica y socialmente a la nobleza al tiempo que le hacía perder poder político y grados de libertad para gobernar.

Esos cambios llevaron a que la carga impositiva la empezara a llevar los comerciantes a cambio de la protección del Estado en los mares del mundo, la defensa de sus intereses frente a otros Estados y la concesión de monopolios comerciales en el país y en sus colonias, esto sin disminuir la carga a los campesinos. Al mismo tiempo, con el avance de la producción industrial, los Estados europeos, en específico Inglaterra, incluyeron como sujeto pasivo a los industriales. Era un mundo económicamente nuevo, pero bajo el orden jurídico medieval que dejaba exentos a la clase noble y al clero o, en términos franceses, al primer estado.

Con la consolidación del capitalismo, la transformación de las clases sociales y el nacimiento del sistema impositivo personal, todos los ciudadanos son contribuyentes, sin embargo, el Estado crea exenciones de acuerdo con las presiones sociopolíticas, objetivos económicos y los intereses particulares de quienes hayan capturado el poder soberano. En el caso de América Latina, el Estado pretendió lograr la industrialización con exenciones y aranceles. En los países desarrollados son pocas las exenciones y están limitadas en su monto, pero le reduce la carga a algunos sectores, por ejemplo, en los Estados Unidos de la época de Reagan y los Busch los industriales y los dueños del sistema financiero se beneficiaron de con la reducción de sus tasas efectivas, y en 2018 la administración Trump retomó ese sendero.

En el mundo moderno no hay clases exentas sino menores tasas para individuos que realizan actividades productivas que el Estado quiere promover, o por captura del poder político por parte del poder económico. En la mayoría de países desarrollados los beneficios al contribuyente están acotados y se privilegia una estructura tributaria con neutralidad impositiva. La fuente de esa neutralidad se encuentra en la profundización de la imposición indirecta al consolidase un capitalismo de consumo masivo que permite recaudar a costo mínimo los impuestos a las ventas. El riesgo que corre al tener tasas efectivas diferenciales en los impuestos directos y un peso considerable en los gravámenes indirectos es la pérdida de equidad y la generación un problema de legitimidad del Estado, más aún en un entorno donde se profundiza la concentración de la riqueza y del ingreso.

Federalismo fiscal o los sujetos activos

La dinámica social y política llevó a unos estadios donde la disputa por el poder sociopolítico toma una dimensión territorial que se manifiesta como una tensión entre un poder central y los poderes regionales y locales. La unificación de los poderes de un territorio permite tener acceso a mayores fuentes de recursos agropecuarios y mineros, la ampliación de los circuitos comerciales, así como a disponer de una población o fuerza laboral y una tributación más grande, aspectos que hacen al Estado dominante más fuerte[60]. Así mismo, la centralización del poder lleva a la unificación legal que permite homogenizar procesos y procedimientos administrativos de control político y militar, y a crear economías de escala en la gestión gubernamental. El costo lo asumen las clases dirigentes regionales y locales con la pérdida de poder político, por consiguiente, la privación total o parcial de la potestad tributaria en la región.

El proceso de centralización del poder y la creación de Estados grandes e imperiales se promovió cuando las clases dirigentes de una región invadieron militarmente a las comarcas vecinas como en los casos de Mesopotamia, Egipto y los Incas en los Andes septentrionales; o cuando se unieron señoríos en confederaciones para mantener el intercambio y defenderse de peligros comunes como en la región andinoamérica septentrional (Moreno, 1999), o cuando dominaron sociedades lejanas y crearon los imperios como los de Asiria, Grecia, Roma y China. Las formas que tomó ese proceso también son heterogéneas. En Japón los *uji* centralizaron el poder entorno a el *Linaje del Sol* por medio de acuerdos con las casas locales, alianzas matrimoniales y guerras entre las regiones; el proceso lo cerró Himiko hacia el 250 n.e. cuando creó un mando unificado y se estableció el Estado Yamato; y en el caso de los mayas la centralización el poder se dio con la reunión "… de los linajes más reconocidos, lo que se conoce como Mul Tepal, y crearon un gobierno centralizado, sin borrar las distinciones entre los linajes" (Ochoa, 1999, p. 194). Por la vía del conflicto armado se centralizó el poder en Corea a

[60] Tilly (1990/1992), en su explicación sobre la convergencia en la formación del Estado nacional europeo, propone como argumento que "los hombres que controlaban los medios concentrados de coerción (ejércitos, armadas, fuerzas policiales, armamento y sus equivalentes) intentaban por lo común emplearlos para ampliar el ámbito de población y recursos sobre los que ejercían poder. Cuando no encontraban a nadie con un poder de coerción comparable, conquistaban; cuando encontraban rivales, guerreaban.
"Algunos conquistadores consiguieron ejercer un dominio estable sobre las poblaciones de territorios extensos, y lograr un acceso habitual a una parte de los bienes y servicios producidos en dicho territorio; aquellos conquistadores se convirtieron en gobernantes" (P. 38). Desde luego, perder el control político sobre el territorio implica dejar de ser el *soberano* para pasar a ser contribuyente o tributario.
único impuesto directo de esa ciudad-estado.

principios del siglo IV n.e., en China, en el 481 a.n.e., cuando la dinastía Chou ganó la guerra; de igual forma sucedió en Mongolia.

En Europa con la disolución del poder central romano se crearon dos grandes regiones de poder, Constantinopla y el imperio Carolingio, y luego apareció el sacro imperio romano-germano con un poder de mando débil por la consolidación de los principados. En la baja edad media el conflicto sociopolítico llevó a la creación del Estado de los estamentos, y vía la guerra se pasa al Estado absoluto y con el ascenso de la burguesía al poder se concluye en el siglo XIX en el Estado representativo (Benz, 2008/2010; y Schulze, 1994/1997). El caso particular es Alemania, que en su proceso de unificación se respetaron los privilegios de los príncipes regionales y se creó un Estado federado. En América se dieron dos tendencias en la creación del Estado post-independencia. En Latinoamérica predominó el centralismo aun cuando después de las guerras civiles algunos países se declaran jurídicamente federales –México, Brasil y Venezuela–, pues en la práctica se creó un escenario donde la autonomía impositiva de los gobiernos sub-nacionales y locales fue nula. En Estados Unidos su proceso de independencia generó un Estado federado, sin que esto signifique que estuvo libre de conflictos internos; experiencia que se repitió en Canadá.

La tensión entre el poder central y el local se manifiesta en la distribución de la imposición entre los niveles de gobierno, esto es, la definición del sujeto activo de la tributación. La distribución del recaudo entre niveles de gobierno depende del grado de cohesión entre las clases dirigentes regionales y la nacional. En China, en el siglo IV a.n.e., el Estado central compartió la exacción con los poderes políticos provinciales porque las relaciones de poder se construyeron sobre la lealtad con origen en la moral confusionista (Franke y Trauzettel, 1968/1998), empero, las investigaciones históricas informan que el poder central se apropiaba de más del 50% del recaudo. En Japón se pasó de un sistema político y tributario relativamente descentralizado a una tributación que se centralizó con las reformas Tika cuando se buscó un sistema imperial más fuerte (Akira, 1990; y Hall, 1973/2004), y volvió a un sistema más descentralizado en el período comprendido entre los siglos VIII y XIX n.e. cuando los shogunes aumentaron su poder. En América Latina el poder local se constituye en el *soberano* en el momento de la independencia, luego se entró en un proceso de unificación que llevó a guerras civiles, y terminó en el siglo XX con Estados centralizados que buscaron

mantener la unidad interna de los países pese a las diferencias económicas, sociales y étnicas de las regiones.

En lo corrido del siglo XXI, en un mundo más globalizado, existe tensión entre profundizar o frenar el federalismo fiscal. Quienes sugieren reformas que permitan una mayor autonomía fiscal argumentan que se lograría eficiencia en la asignación de recursos, en la relación gobierno y ciudadano, en los efectos distributivos en el ingreso y que se alcanzaría mayor democracia y equilibrio de poder con un gobierno descentralizado. Las fuerzas opuestas a las reformas arguyen que se pone en peligro la unidad del Estado al conceder autonomía a los gobiernos locales o regionales o que se crea un anarquismo impositivo que desestabilizaría macroeconómicamente a los países e introduciría incertidumbre a la inversión nacional y extranjera.

Conclusiones

Todos los pueblos presentan una organización social, política y económica compleja y diversa, difícil de abreviar sin caer en reduccionismos, sin embargo, en la historiografía se encuentra que el común denominador y la tendencia es a que las contribuciones que surgieron de manera silvestre para garantizar la conservación y avance de la colectividad se transformaron en impuestos cuando las sociedades aceptaron y legitimaron a la clase dirigente que se estableció como poder político, como Estado, y luego como poder económico al apropiarse de los factores productivos, la tierra y el trabajo, lo que dio lugar a instaurar una relación de dominio político que se instituyó luego como dominio jurídico.

En el primer momento la obligatoriedad del pago implica una relación de obediencia al soberano, y en el segundo, el carácter coercitivo manifiesta un vínculo donde el súbdito tiene la obligación legal de sostener financieramente al soberano. Esas transformaciones se dieron *pari passu* a la dinámica compleja y profunda de los aspectos políticos y económicos que afectan y despliegan las fuerzas que defienden los intereses de grupos sociales y que moldearon las formaciones sociales y, por tanto, forjaron las formas de Estado y de gobierno.

No hace parte de la naturaleza del Estado renunciar al gravamen, su tendencia es hacia mantener o incrementar la presión fiscal, pese a que en momentos coyunturales la pueda reducir. Mientras exista el poder político existirán los impuestos. Así que tributar es una

materialización de las relaciones de dominio social y político que se presenta de manera concreta en el ámbito de una formación social. Lo específico en ellas es *el uso* del gravamen, el gasto. En las sociedades pre-capitalistas por lo general se utilizó para acrecentar el patrimonio o el bienestar de la clase dirigente, en el capitalismo, a partir del siglo XX, para devolverlo a la sociedad con bienes y servicios, así como para incrementar el bienestar social.

La trayectoria de las relaciones de poder demuestra que los elementos esenciales de la tributación están determinados en la dimensión política de la sociedad. Desde su origen los impuestos tienen dos propiedades indisolubles, una política y otra económica. En lo político se pasó de un poder soberano personificado en un individuo que determinaba de forma discrecional los elementos impositivos, la base y la tarifa, a un poder político colegiado que implicó un cambio y el nacimiento del Estado moderno. En lo económico se transitó de unos sistemas económicos y sociales pre-capitalistas con una estructura productiva sustentada en el sector primario de la economía a la que estuvo irremediablemente vinculado, por sus características, el sistema impositivo real. La aparición de la moneda, la transformación productiva hacia economías dominadas por el sector secundario y luego por el terciario, y la defensa de los intereses económicos de la clase noble fueron los elementos que socavaron el sistema real y, en consecuencia, abrieron paso al nacimiento del sistema personal, el cual se implanta de lleno cuando el sistema capitalista domina el escenario mundial. En estos términos, el fundamento histórico de la imposición y el tipo de sistema impositivo se encuentra en la relación política o de dominio, pero el recaudo está determinado por la dinámica económica y la estructura productiva que históricamente prevalezca en la sociedad.

Historia y teoría económica

A partir de la historia se puede decir que la condición para el nacimiento de la tributación es la génesis y configuración del Estado y la apropiación privada de los recursos que inicialmente fueron comunes. El telón de fondo del nacimiento y los cambios en los sistemas y las estructuras tributarias es la transformación de las relaciones políticas y económicas que se dieron como parte de un proceso social complejo. La dinámica que toma las relaciones de poder de mando entre los diferentes grupos de poder político territorial establece un elemento impositivo, el sujeto activo. En efecto, la disputa entre el poder central y los poderes regionales también es la lucha para obtener la mayor participación en el recaudo tributario, así que la

pérdida de potestad impositiva por parte del poder regional o del poder central es la manifestación de monopolización o la oligopolización del poder político en el territorio.

Y la tensión en un momento determinado entre la dimensión política y la dimensión económica de la sociedad se manifiesta en la determinación de cuatro elementos impositivos: el sujeto pasivo, el objeto imponible, la base liquidable y la tarifa o tipo de gravamen. Quién tributa, qué o quién está sometido al gravamen, qué beneficios tributarios se reciben y a quién están dirigidos, y cuánto es la tarifa se determinan por la intensidad que toman las relaciones entre el poder político y el poder económico por el proceso de acumulación de tierra y capital. La capacidad de presión que ejerzan los diferentes grupos de intereses llevará a una repartición específica de la carga tributaria; grupo social que tenga la menor presión política queda expuesto a asumir la mayor parte de la imposición. Y esa negociación política, que es compleja porque están en juego los intereses del Estado, los grupos y la estabilidad social, moldearon los sistemas y las estructuras impositivas que han existido a lo largo de la historia de la humanidad.

¿Qué dice la teoría económica con respecto a por qué se debe pagar un tributo? La respuesta explícita y congruente con los hechos históricos se encuentra en la teoría clásica, en específico en Adam Smith quien admitió que existe una relación de dominio y que el Estado protege intereses particulares: se paga un tributo por una protección y por asegurar la integridad física y la propiedad individual. Los planteamientos teóricos contemporáneos proponen otra respuesta: se paga por la utilidad o beneficio que el individuo recibe de los bienes públicos; la utilidad marginal que genera el bien determina la tarifa impositiva individual. En esta vía la imposición es el resultado de un cambio voluntario entre el Estado y el contribuyente que se da en un mercado de bienes públicos, argumento que riñe con la asimetría que por naturaleza tiene el poder político. En efecto, argüir que el contribuyente puede negociar el precio del bien –la tarifa imponible– implica que el individuo reasume el poder soberano, que el Estado desaparece y la sociedad escasamente tiene una oficina de administración –lo que Lenin (1976) aceptó llamar la *oficina de correos*–, o que la tributación se reduce a las tasas y no existen los impuestos.

Y … ¿cómo *se* determina la base y la tarifa imponible según la teoría económica? A partir de Ricardo la teoría no se plantea esta pregunta, la cambió por otra: ¿cómo se *deben* determinar la base y la tarifa imponible para una economía de mercado? Se proponen criterios con base en objetivos económicos específicos, bajo el supuesto que no existen intereses y relaciones de

poder en la sociedad. La teoría del impuesto óptimo toma como criterio alcanzar una asignación eficiente de recursos y el mayor bienestar individual. Esta elección tiene dos implicaciones. La primera es que en el capitalismo el Estado al tomar decisiones debería considerar los intereses del consumidor para fijar el nivel de las bases y las tarifas, esto es, para no alterar los precios relativos deben ser gravados todos los bienes –cero exenciones y no sujeciones, o las llamadas bases amplias– y a la misma tarifa –tasa impositiva única–, y en caso de deteriorar su bienestar el contribuyente debería ser compensado con el gasto gubernamental. Este sería un Estado que consultaría los intereses de los individuos y no los intereses del grupo en poder, existiría una sociedad sin relaciones asimétricas. Y la segunda, que descarta la equidad impositiva o que, en su defecto, se presupone que la solución de mercado deja una situación tal que la distribución del ingreso es óptima y socialmente aceptada porque se considera justa.

Cuando se toma como criterio el impuesto óptimo implica que la distribución del ingreso y la riqueza no es relevante porque todos los individuos tienen la misma la utilidad marginal de lo que obtienen y tienen. Por ello todo individuo paga la misma tarifa imponible. Y las teorías macroeconómicas que se microfundamentan en estos argumentos arrastran los mismos problemas analíticos y añaden dos: la cuestión de cómo hacer la agregación y la relación entre la equidad y el crecimiento económico Acaso ¿es independiente el crecimiento de la distribución y grado de concentración del ingreso?

Al cambiar la pregunta la teoría económica busca moldear, no explicar, los hechos históricos. No es importante qué determina la tributación en la práctica, lo fundamental es sugerir que se debe hacer para moldear los hechos y alcanzar una sociedad con una dimensión política sujeta al equilibrio económico y donde las relaciones sociales se determinen de acuerdo con las decisiones individuales que se toman en los mercados.

Referencias bibliográficas

Akira, I. (1990). Muromachi local government: shugo and kokujin. En K. Yamamura. (Ed.). *The Cambridge History of Japan, Medieval Japan*. (Vol. 3). Cambridge, UK: Cambridge University Press.

Asimakopulos, A., y Burbidge, J. B. (1974). The Short-Period Incidence of Taxation. *Economic Journal*, *84* (334), 267-268.

Atkinson, A. B., y Stern, N. (Abril de 1980). Taxation and incentives in the UK. *Lloyds Bank Review*. (136), 43-46.

Atkinson, A.B., y Stiglitz, J. E. (1972). The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency. *Journal of Public Economic*. *1* (1), 97-119.

Barreix, A., Bes, M. y Roca, J. (2010). Breve historia del impuesto sobre la renta. *Instituto de Estudios Fiscales*. Documentos No. 9/10. Madrid. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2010_09.pdf

Barudio, G. (1983). *La época del absolutismo y la ilustración 1648-1779*. (2ª ed.). (Vicente Romano, trad.) México: Siglo Veintiuno. (1981).

Bengtson, H. (1965). *Griegos y persas, el mundo mediterráneo en la edad antigua*, (Vol. 1), (14ª ed.). (Carlos Gerhard, trad.). Madrid: Siglo Veintiuno. (1986).

Benz, A. (2010). *El Estado moderno, Fundamentos de su análisis politológico*. (José M. Jiménez y Esperanza von Carstenn-Lichterfelde, trad.). Madrid: Edit. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. (2008)

Bertaux, P. (1974). *África, Desde la prehistoria hasta los Estados actuales.* (3ª ed.) (Manuel Ramón Alarcón, trad.). Madrid: Siglo Veintiuno. (1966).

Bethell, L. (1990). *Historia de América Latina, La América Latina colonial, la América precolombina y la conquista.* (Antonio Acosta, trad.). Barcelona: Crítica (1984).

Brown, D. (1993). (Edit). *The Cambridge History of Japan, Ancient Japan*. (Vol. 1). Cambridge UK: Cambridge University Press.

Canto, V., Joines, D., y Laffer, A. (1978). Taxation, GNP and potential GNP. *American Statistical Association. Proceedings of the business and Economic Statistics Section*. 122-130.

Cassin, E., Bottero, J., y Vercoutter, J. (1970). *Los imperios del antiguo oriente II:* el fin del segundo milenio. (16ª ed.). México: Siglo Veintiuno, (1966).

Cassin, E., Bottero, J., y Vercoutter, J. (1988). *Los imperios del antiguo oriente III: la primera mitad del primer milenio*. México: Siglo Veintiuno. (1965).

Cassin, E., Bottero, J., y Vercoutter, J. (1991). *Los imperios del antiguo oriente I: del paleolítico a la mitad del segundo milenio*. (21ª ed.) México: Siglo Veintiuno (1965).

Corlett, W. J., y Hague, D. C. (1953). Complementarity and the Excess Burden of Taxation. *Review of Economic Studies*. 21, (1) 21–30. DOI: 10.2307/2296257

Depeyrot, G. (1996). *Crisis e inflación entre la antigüedad y la edad media.* (Juan Vivanco, trad.). Barcelona: Crítica. (1991).

Dhondt, J. (1978). *La alta edad media*. (7ª ed.). (Esteban Drake, trad.). México: Siglo Veintiuno, (1967).

Diamond, P. (1998). Optimal Income Taxation: An Example with a U-Shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates. *American Economic Review.* 88, (1), 83-95.

Diamond, P., y Mirrless. J. A. (1971a). Optimal taxation and public production I: Production efficiency. American Economic Review. 61, (1), 8-27.

Diamond, P., y Mirrless. J. A. (1971b). Optimal taxation and public production II: Tax rules. American Economic Review, 61, (3), 261-278.

Eatwell, J. (1980). A simple framework for the analysis of taxation, distribution, and effective demand. En Nell, E. J. (Ed). *Growth, profits, and property. Essays in the revival of political economy*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.

Elias, N. (1989). *El proceso de la civilización. Investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas*. (2ª ed.). México: Fondo de Cultura Económica (1977).

Embree, T., y Wilhelm, F. (1974). Historia del subcontinente desde las culturas del Indo hasta el comienzo del dominio inglés. (10ª ed.). (Anton Dieterich y María Isabel Carrillo, trads.). México: Siglo Veintiuno. (1974).

Emory, M. (Octubre, 1965). English Income Tax: A Heretage for the Contemporary. *The American Journal of Legal History*, 9, (4), 286-319.

Franke, H., y Trauzettel, R. (1998). *El imperio chino*. (11ª ed.). (María Noya, trad.). México: Siglo Veintiuno. (1968).

Frenkel, J. A., y Razin, A. (1996). *Fiscal Policies and Growth in the World Economy*. (3ª ed.). Cambridge, Massachusetts: The MIT Press.

Garnsey, P. y Saller, R. (1991). *El imperio romano. Economía, sociedad y cultura*. (Jordi Beltrán, trad.). Barcelona: Crítica. (1987).

Gernet, J. (1999). *El mundo chino.* (Dolors Folch, trad.). Barcelona: Crítica. (1972).

Giddens, A. (2004). *Sociología*. (3ª ed.). (Teresa Albero, Jesús Alborés, Ana Balbás, José Antonio Olmeda, José Antonio Pérez Alvajar y Miguel Requena, trads.). Madrid: Alianza, (1997).

Gramsci, A. (1987). *Antología.* (10ª ed.). (Manuel Sacristán, trad.). México: Siglo Veintiuno.

Grimal, P. (1984). *El helenismo y el auge de Roma*. (Vol. 2). (8ª ed.). México: Siglo Veintiuno. (1965).

Grimal, P. (1991). *El imperio romano y sus pueblos limítrofes. El mundo mediterráneo en la edad antigua*. (Vol. 3). (13ª ed.). México: Siglo Veintiuno. (1966).

Hale, J. R. (1980). *La Europa del renacimiento 1480-1520.* (5ª ed.). (Ramón Cotarelo, trad.). Madrid: Siglo Veintiuno. (1971).

Hall, J. (2004). *El imperio japonés.* (13ª ed.). (Marcial Suárez, trad.). México: Siglo Veintiuno. (1973).

Hall, R. E., y Rabushka, A. (1983). *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax.* New York: McGraw Hill Press.

Hall, R. E., y Rabushka, A. (1985). *The Flat Tax*. Stanford: Hoover Institution Press.

Hambly, G. (1973). *Asia central*. (15ª ed.). (Maribel Carrillo, trad.). Madrid: Siglo Veintiuno. (1966).

Harberger, A. C. (1974). *Taxation and Welfare*. Little, Brown and Company Press.

Hawkes, J. y Woolley, L. (1981). *Historia de la humanidad*. (Vol. 1). (4ª ed.). Miguel de Hernani, trad.). Barcelona: Planeta. (1963).

Hawkes, J. (1981). Prehistoria. En J. Hawkes y L. Woolley. *Historia de la humanidad*. (Vol. 1). (4ª ed.). (Miguel de Hernani, trad.). Barcelona: Planeta, 1963.

Heckscher, E. (1943). *La época mercantilista. Historia de la organización y de las ideas económicas desde el final de la edad media hasta la sociedad liberal.* (Wenceslao Roces, trad.). México: Fondo de Cultura Económica. (1931).

Holmes, G. (1983). *Europa: jerarquía y revuelta 1320-1450*. (2ª ed.). (Mercedes García-Arenal, trad.). México: Siglo Veintiuno. (1975).

Kaplow, L. (2011). An Optimal Tax System. *Fiscal Studies.* 32, (3), 415-435.

Keiji, N. (1990). The medieval peasant. En K. Yamamura, (Ed.). *The Cambridge History of Japan, Medieval Japan.* (Vol. 3). Cambridge UK: Cambridge University Press.

Keynes, J. M. (1965). *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*. (Eduado Hornedo, trad.). (2ª ed.). México: Fondo de Cultura Económica. (1936).

Kidder, J. E. Jr. (1993). The earliest societies in Japan. En D. Brown. (Edit). *The Cambridge History of Japan, Ancient Japan*, (Vol. 1). Cambridge UK: Cambridge University Press.

Kōjirō, N. (1993). The Nara State. En D. Brown, (Edit). *The Cambridge History of Japan, Ancient Japan*. (Vol. 1). Cambridge, UK: Cambridge University Press.

Kriedte, P., Medick, H., y Schlumbohm, J. (1986). *Industrialización antes de la industrialización*. (José Vicuña y Marian Ortuño, trad.). Barcelona: Crítica. (1977).

Laramie, A. J. (1991). Taxation and Kalecki's distributions factors. *Journal of Post Keynesian Economics*. 13, (4), 583-594.

Le Goff, J. (1978). La baja edad media. (7ª ed.). (Lourdes Ortiz, trad.). Madrid: Siglo Veintiuno. (1965).

Lenin. (1976). *El Estado y la revolución*. Moscú: Progreso. (1918).

Lewis, B. (1996). *El oriente próximo. Dos mil años de historia*. (Teófilo de Lozoya, trad.). Barcelona: Crítica. (1995).

Little, I. M. D. (Septiembre, 1951). Direct versus Indirect Taxes. *Economic Journal.* 61, (243), 577-584.

Liverani, M. (1995). *El antiguo oriente. Historia, sociedad y economía.* (Juan Vivanco, trad.). Barcelona: Crítica. (1991).

Malcomson, J. (1986). Some analytics of the Laffer curve. *Journal of Public Economics*. (29), 263-279.

Metzger, C. (Noviembre, 1927). Brief History of Income Taxation. *American Bar Association Journal*. 13, (11), 662-667.

Mill, J. (1951). *Principios de economía política. Con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social.* (Teodoro Ortiz, trad.). México: Fondo de Cultura Económica. (1871).

Millar, F. (1988). *La formación del imperio romano. El mundo mediterráneo en la edad antigua*. (Vol. 4). (12ª ed.). México: Siglo Veintiuno.

Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimal income taxation. *Review of Economic Studies*. 38, (2), 175-208.

Mitsusada, I. (1993). The century of reform. En D. Brown. (Ed.). *The Cambridge History of Japan, Ancient Japan*. (Vol. 1). Cambridge, UK: Cambridge University Press.

Moreno, S. (1999). Las sociedades de los Andes septentrionales. En T. Rojas y J. Murra. *Historia general de América Latina. Las sociedades originarias.* (Vol. 1). Madrid: Unesco y Editorial Trotta.

Mueller, M. G. (Comp.). (1974). *Lecturas de macroeconomía.* (J. García-Duran y J. M. Vergara, trads.). México: Continental.

Nell, E. (Ed.) (1980). *Growth, profits, and property. Essays in the revival of political economy.* Cambridge UK: Cambridge University Press.

Neiderberger, C. (1999). Las sociedades mesoamericanas: las civilizaciones antiguas y su nacimiento. En T. Rojas y J. Murra. *Historia General de América Latina. Las sociedades originarias.* (Vol. 1). París-Madrid: Unesco y Trotta.

North, D. (1984). *Estructura y cambio en la historia económica*. (Dolores Dionis y Fernando Fernández, trads.). Madrid: Alianza. (1981).

North, D. (1993). *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*. (Agustín Bárcena, trad.). México: Fondo de Cultura Económica. (1990).

O'Connell, J. (1995). Indirect taxes and the Cambridge model. *Journal of Post Keynesian Economics*. 18, (1), 141-151.

Ochoa, L. (1999). La civilización maya en la historia regional de Mesoamérica. En T. Rojas y J. Murra. *Historia general de América Latina. Las sociedades originarias.* (Vol. 1). Madrid: Unesco y Editorial Trotta.

Ossowski, S. (1963). *Class Structure in the Social Consciousness.* (Sheila Patterson, trad.). New York: Free Press of Glencoe. (1957).

Palmade, G. (2010). *La época de la burguesía*. (20ª ed.). México: Siglo Veintiuno

Pareti, L. (1981). *Historia de la humanidad.* (Vol. 2). (4ª ed.). (Miguel de Hernani, trad.). Barcelona: Planeta. (1963).

Pigou, A. C. (1928). *A Study in Public Finance*. London: MacMillan Press.

Ramsey, F.P. (1927). A Contribution to the Theory of Taxation. *Economic Journal*, 37, (145), 47–61.

Ricardo, D. (1959). *Principios de economía política y tributación*. (2ª ed.). (Juan Broc, Nelly Wolff y Julio Estrada, trads.). México: Fondo de Cultura Económica. (1821).

Rojas, T y Murra, John V. (1999). Historia general de América Latina, Las sociedades originarias, Vol. I, París-Madrid, Unesco y Editorial Trotta.

Romano, R. y Tenenti, A. (1979). *Los fundamentos del mundo moderno, edad media tardía, reforma, renacimiento*. (9ª ed.). (Marcial Suárez, trad.). México: Siglo Veintiuno. (1967).

Rosdolsky, R. 2004. *Génesis y estructura de El Capital de Marx, Estudios sobre los Grundrisse.* (L. Mames, trad.). México: Siglo Veintiuno Editores. (1968).

Samuelson, P. A. (1974). La matemática elemental de la determinación de la renta. En Mueller, M. G. (Comp.). *Lecturas de macroeconomía.* (J. García-Duran y J. M. Vegara, trads.). México: Continental. (1948).

Schulze, H. (1997). *Estado y nación en Europa*. (Ernest Marcos, trad) Barcelona: Crítica. (1994).

Semenova, A. (2011). The Origins of Money: Evaluating Chartalist and Metallist Theories in the Context of Ancient Greece and Mesopotamia. University of Missouri, Kansas City, PhD Dissertation. Recuperado de https://mospace.umsystem.edu/xmlui/bitstream/handle/10355/10843/SemenovaOriMonEva.pdf?sequence=1

Smith, A. (1958). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones.* (Gabriel Franco, trad.). México: Fondo de Cultura Económica. (1776).

Ste. Croix, G.E.M. (1988). *La lucha de clases en el mundo griego antiguo.* (Teófilo de Lozoya, trad.). Barcelona: Crítica. (1981).

Stiglitz, J.E. y Dasgupta, P.S. (1971). Differential taxation, public goods, and economic efficiency. *Review of Economic Studies*. 38, 151-174.

Stoye, J. (1984). *El despliegue de Europa 1648-1688.* (4ª ed.). (Marcial Suárez, trad.). Madrid: Siglo Veintiuno. (1969).

Tilly, C. (1992). *Coerción, capital y los Estados europeos 990-1990.* (Eva Rodríguez Halfter, trad.). Madrid: Alianza. (1990).

Uribe, M. V. (1999). Las sociedades del norte de los Andes. En T. Rojas y J. Murra. *Historia general de América Latina. Las sociedades originarias.* (Vol. 1). Madrid: Unesco y Editorial Trotta.

Van Dulmen, R. (1991). *Los inicios de la Europa moderna 1550-1648.* (5ª ed.). (María Luisa Delgado y José Luis Martínez, trads.): México: Siglo Veintiuno. (1984).

Villiers, J. (1994). *Asia sudoriental*. (2ª ed.). (Fernando Santos Fontenla, trad.). Madrid: Siglo Veintiuno. (1965).

Woolley, L. (1981). Los comienzos de la civilización. En J. Hawkes y L. Woolley. *Historia de la humanidad*. (Vol. 1). (4ª ed.). (Miguel de Hernani, trad.). Barcelona: Planeta, (1963).

Wright E. (2004). *Six approaches to class analysis*. Cambridge, USA: Cambridge University Press.

Wrigley, E.A. (1992). *Gentes, ciudades y riqueza, La transformación de la sociedad tradicional.* (Enrique Gavilán, trad.). Barcelona: Crítica. (1987).

Yamamura, K. (1990). (Edit). *The Cambridge History of Japan, Medieval Japan.* (Vol. 3). Cambridge, UK: Cambridge University Press.