

R03



///// LA REVISTA DEL INSTITUTO

R03

LA REVISTA DEL INSTITUTO



MARZO 2008

La construcción de la ciudadanía fiscal: el caso francés // Calidad Institucional y reforma política: pautas para un debate pendiente // La promoción de la cohesión social en América Latina: la experiencia del programa EUROsociAL Fiscalidad // La Ciudadanía Fiscal y los contratos fundacionales en las sociedades latinoamericanas // El nuevo impuesto sobre la renta dual en Uruguay // Informalidad Laboral: Mercosur y Unión Europea // Instituciones y Mercados Financieros: desafíos de política y control tributarios // La Aduana y los tributos en sus comienzos: La organización nacional. La transición 1862–1890 // Ortodoxia y revisionismo en el abordaje de la Coparticipación Federal de Impuestos // La Administración Tributaria en la Argentina y sus desafíos: hacia la Red Federal de Administraciones Tributarias // Jurisprudencia administrativa y judicial // Reseñas bibliográficas // Responsabilidad social empresarial // Ciudadano económico, ciudadano del Estado, Ciudadano del mundo //

IR03

/// LA REVISTA DEL INSTITUTO ////////// MARZO 2008



IR03

/// LA REVISTA DEL INSTITUTO /////

» PRESIDENTE DEL INSTITUTO

› Claudio O. Moroni

» CONSEJO ACADÉMICO

› Horacio Castagnola

› Roberto Sericano

» CONSEJO EDITORIAL

INSTITUTO AFIP

› Jorge Etkin (Editor)

› Alejandro M. Estévez

› Alejandro Otero

ISSN:1851-0302. Hipólito Yrigoyen 370, (CP1086), Capital Federal, República Argentina. // Publicación trimestral de la AFIP, confeccionada por el Instituto AFIP. // Corresponde exclusivamente a los autores la responsabilidad por los conceptos expuestos en los artículos firmados, de lo cual debe inferirse que la AFIP puede compartir las opiniones vertidas o no. // Se autoriza la reproducción de los textos incluidos en la revista, con la necesaria mención de la fuente. Impreso por Melenzane S.A. Avda. Directorio 5922. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Diseño: Diálogo S.A. Armado: Icónica.

Índice

06 Nota del editor

>>>>>> Artículos de temas institucionales

08 > La construcción de la ciudadanía fiscal: el caso francés
// **Emmanuel Crouy Chanel**

31 > Calidad Institucional
y reforma política: pautas para un debate pendiente
// **Carlos H. Acuña**

50 > La promoción de la cohesión social en América Latina:
la experiencia del programa EUROsociAL Fiscalidad
// **Ángeles Fernández Pérez y Borja Díaz Rivillas**

72 > La Ciudadanía Fiscal y los contratos fundacionales en las
sociedades latinoamericanas
// **Alejandro M. Estévez y Susana C. Esper**

>>>>>> Artículos de administración tributaria

85 > El nuevo impuesto sobre la renta dual en Uruguay
// **Alberto Barreix y Jerónimo Roca**

99 > Informalidad Laboral: Mercosur y Unión Europea
// **Mariana Erquicia, Eduardo Melinsky, Ricardo Marchesini,
Oswaldo Pozzo y Pedro Taddei**

113 > Instituciones y Mercados Financieros: desafíos de política
y control tributarios
// **Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto**

»»»»»» Génesis del Sistema Tributario Argentino

- 131** › La Aduana y los tributos en sus comienzos: La organización nacional. La transición 1862–1890. Capítulo III
// **Roberto Cortés Conde y María Marcela Harriague con la colaboración de Samuel Amaral.**

»»»»»» Red Federal de Administraciones Tributarias

- 154** › Ortodoxia y revisionismo en el abordaje de la Coparticipación Federal de Impuestos
// **Horacio Cao**
- 172** › La Administración Tributaria en la Argentina y sus desafíos: hacia la Red Federal de Administraciones Tributarias
// **Alejandro Otero**

»»»»»» Jurisprudencia administrativa y judicial

- 192** // Coordinación: **Roberto Sericano**

»»»»»» Reseñas bibliográficas

- 201** › Responsabilidad social empresarial: informes contables sobre su cumplimiento, de Inés García Fronti
// **Comentado por María Elena Stefanidis**
- 204** › Ciudadano económico, ciudadano del Estado, Ciudadano del mundo: ética política en la era de la globalización, de Otfried Höffe
// **Comentado por Gerardo Izzo**

Editorial

Presentamos este nuevo número de la Revista IR del Instituto AFIP como un avance en el análisis y difusión de los conocimientos sobre fiscalidad en el marco de las instituciones democráticas. De acuerdo con nuestra línea editorial, el lector hallará trabajos con un amplio espectro temático, incluyendo referencias a la administración tributaria, la gestión aduanera y la problemática de los recursos de la seguridad social. Una visión que además de considerar los aspectos relacionadas con la eficacia en las finanzas públicas, también profundiza sobre los criterios de legitimidad, igualdad y equidad del sistema tributario.

La Revista pretende destacar la importancia del contexto institucional en la mejora de la administración tributaria. Ello se refleja en la presentación de estudios referidos a la construcción de la cultura tributaria y el clima fiscal en el contexto. Y como estas actitudes requieren en el ámbito social de una toma de conciencia y adecuado ejercicio de la ciudadanía fiscal. Desde esta perspectiva, la disposición hacia el cumplimiento voluntario es una de las bases que sostienen y le dan factibilidad a las políticas públicas. Los estudios publicados resultan de una amplia convocatoria a profesionales, funcionarios, académicos e investigadores, a quienes ofrecemos un espacio de libre expresión sobre temas sustantivos y de actualidad sobre finanzas y fiscalidad. En especial, los aportes de los autores extranjeros permiten a la Revista ofrecer al lector análisis comparativos que ilustran sobre diferentes modos de administrar tributos y relacionarse con los contribuyentes en contextos también diversos, exhibiendo las dificultades y factores de éxito en sus respectivas realidades.

En capítulo primero, dedicado a *Temas Institucionales* se presenta un trabajo del profesor Crouy Chanel (Universidad de la Sorbona-París) quien analiza decisiones concretas camino a la construcción de la ciudadanía fiscal. Explica como desde sus orígenes, la idea de ciudadano-contribuyente refiere a la cuestión de la legitimación del impuesto como un recurso estatal. Muestra la evolución desde la amenaza del poder estatal, pasando por el contrato fiscal hasta la actual idea de la institución entendida como el cumplimiento esperado de una responsabilidad ciudadana. Este capítulo incluye un artículo sustantivo producido por los expertos Angeles Fernández y Borja Díaz (del proyecto EUROSocial Fiscalidad) analizando la importancia de las relaciones manifiestas y subyacentes entre las políticas sociales, la cohesión social y la gobernabilidad democrática en América Latina. Como contexto político a estos temas, la Revista presenta un profundo trabajo del profesor Carlos Acuña sobre la calidad institucional y la reforma política en nuestro país. Estudia con amplia mirada los factores que hacen a la estabilidad y el buen gobierno, como marco de legitimidad para las políticas públicas y un sistema tributario realizable.

El segundo capítulo de la Revista IR contiene material sobre temas de *Administración Tributaria*. Incluye un artículo de actualidad, motivo de discusión

teórica y práctica, escrito por los consultores A. Barreix y J. Roca con referencia al nuevo impuesto sobre la renta dual en Uruguay. Ellos analizan el modelo tomado del sistema dual nórdico, que se sostiene en la idea de gravar separadamente las rentas del trabajo con tasas progresivas y las rentas del capital con una tasa proporcional. En sus conclusiones destacan no solo la potencialidad de crecimiento sino también la capacidad redistributiva de este tributo como resultado de su aplicación sobre la renta personal.

En cuanto a la administración de los tributos relacionados con el comercio exterior continuamos en este número con la publicación de la investigación realizada para el Instituto AFIP bajo supervisión de la Academia Nacional de Historia, que está referida a la génesis del sistema tributario y la organización aduanera en nuestro país. El trabajo publicado, cuyos autores son los distinguidos historiadores Cortés Conde y María Harriague, estudia las funciones y modos de operación de dichas instituciones focalizando en la llamada etapa de transición (1862–1890) durante el extenso proceso de organización nacional. El capítulo destinado a la Red Federal de administraciones tributarias incluye el aporte del experto Horacio Cao, quien ilustra en forma comparativa los diferentes enfoques sobre el complejo tema de la coparticipación federal. Tema que la Revista presenta no como una toma de posición sino como marco para el desarrollo de nuevas ideas. En este mismo sentido, el colega Alejandro Otero ha colaborado con un trabajo de análisis sobre las posibilidades que brinda la citada Red Federal, citando proyectos concretos en los cuales el Instituto AFIP está avanzando junto con las administraciones locales en el intercambio de experiencias, la transmisión de conocimientos y el mejoramiento de la gestión tributaria.

Como aporte para el conocimiento e información en el plano jurídico y técnico, el lector encontrará el espacio coordinado por el profesor Roberto Sericano. Un capítulo que incluye material de actualidad y la reseña de jurisprudencia administrativa y judicial relevante, en orden a los propósitos ya señalados de la Revista. También deseamos destacar la tarea de los colaboradores que han realizado la Reseña Bibliográfica con interesantes comentarios sobre textos referidos a la responsabilidad corporativa y la ciudadanía económica, información que viene a complementar la temática abordada en este número. A partir de los temas presentados y la voluntad de diálogo que caracteriza a nuestro medio de comunicación institucional, quedamos expectantes de las opiniones y colaboraciones de los lectores para la mejora de esta publicación periódica del Instituto AFIP.

El Editor

La construcción de la ciudadanía fiscal: el caso francés¹



EMMANUEL CROUY CHANEL

Profesor de Derecho Público en la Universidad de Picardie-Jules Verne y de la Universidad de la Sorbona, París. Es especialista en Derecho Constitucional y Procedimientos Fiscales.

El artículo revisa, para la historia francesa, la construcción del concepto de ciudadanía fiscal, como un camino simultáneo al surgimiento de la ciudadanía política. Ausente de los textos fiscales hasta el siglo XVIII, la ciudadanía constituye un importante principio de legitimación de los impuestos modernos. El primer hecho de la ciudadanía, está ligado al absolutismo fiscal. El segundo, funda sobre esta ciudadanía, la soberanía fiscal del Estado. Ignorada por el derecho positivo y discutida por discursos como el del “impuesto-intercambio”, la ciudadanía fiscal sigue siendo una noción central en la filosofía del impuesto.

1. Este artículo es una adaptación realizada por Alejandro M. Estévez y Susana Esper de “La citoyenneté fiscale”, publicado en 2004 en el número 1 de la Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto, ISSN 0035-6727. La traducción del francés fue hecha por María Teresa Rivas.

Introducción // En primer lugar, calificar de “fiscal” a la ciudadanía, parecería evidenciar un cierto desconocimiento del término. La condición de “ciudadano” implica una cierta participación en la expresión de la soberanía. Ahora bien, si efectivamente el ciudadano elige a los parlamentarios que luego conformarán la ley tributaria, ¿se puede, por ello, justificar cualquier calificación de la “ciudadanía”? ¿Podríamos, entonces, hablar de una ciudadanía “penal”, porque la determinación de ley penal dependa de la voluntad del legislador?

extranjeros residentes o a sus personas jurídicas. ¿No sería entonces, la “ciudadanía fiscal” un concepto vacío, un término funcional para fustigar la “falta de civismo” de los contribuyentes incumplidores?

Reflexionando sobre el fundamento de la obligación impositiva ¿Qué hace que un impuesto sea “justo” o reconocido como legítimo? En este contexto, la referencia a la ciudadanía retoma su sentido.

En el origen de la idea “ciudadano-contribuyente”, se halla el problema de la legitimación del impuesto

En el origen de la idea “ciudadano-contribuyente”, se halla el problema de la legitimación del impuesto como un recurso estatal. En Francia, hasta el siglo XVIII, se cuestiona esta legitimidad como modo de financiamiento ordinario del Estado. El desajuste se manifiesta, en particular, entre las necesidades de financiamiento estatal —el impuesto garantiza los ingresos— y la representación del impuesto como un recurso extraordinario —el rey debe vivir de lo propio—, reservado en caso de necesidad. El impuesto era entonces una amenaza para el cuerpo social, una retención en metálico cuya lógica no coincide con la estructuración de este cuerpo.

Parecería bastante difícil hacer corresponder las categorías de contribuyente y ciudadano. El criterio legal de la obligación tributaria es, en primer lugar, la residencia del individuo y, accesoriamamente, el lugar de realización de la actividad gravada. El Estado moderno no exceptuó de los impuestos a los

como un recurso estatal. En Francia, hasta el siglo XVIII, se cuestiona esta legitimidad como modo de financiamiento ordinario del Estado. El desajuste se manifiesta, en particular, entre las necesidades de financiamiento estatal —el impuesto garantiza los ingresos— y la representación del impuesto como

un recurso extraordinario —el rey debe vivir de lo propio—, reservado en caso de necesidad. El impuesto era entonces una amenaza para el cuerpo social, una retención en metálico cuya lógica no coincide con la estructuración de este cuerpo². El imaginario de la época se valía de distintas metáforas para describir el impuesto, que nos resultan reveladoras: es un “monstruo parasitario” (Vauban, 1992), un “roedor” (Mira-beau, 1764), un “abejorro” (Lubersac, 1787), un “succionador de linfa” (Saige, 1788) o incluso un “vampiro” (Necker, 1784).

Esta visión tradicional de la tributación sólo permitía al rey un uso reducido de la herramienta, debido a las nefastas consecuencias que tendría sobre los vínculos sociales, de los cuales aquel era el garante. A este juego de la adecuación de principios contradictorios, el impuesto subordinado al respeto de la integridad de la sociedad era, sin lugar a dudas, necesario sólo cuando circunstancias exteriores hacían peligrar la salvaguardia de esta sociedad.

Las teorías del contrato social aportarían una respuesta satisfactoria a este problema. En efecto, la sociedad civil y el Estado son percibidos como las creaciones que vinieron a modificar el estadio de naturaleza, esencialmente pre-estatal y asocial. Sólo el establecimiento de una autoridad soberana permite el abandono del estado natural y la constitución de un cuerpo social.

Entonces, el impuesto es legítimo porque financia la acción del Estado, condición de existencia de la sociedad. Durban (1769) justifica la necesidad del impuesto, argumentando que, por el contrato social primitivo, cada hombre consiente en poner su vida y su propiedad a cubierto de la violencia y de la avidez del más fuerte; la sociedad tiene por objetivo fundar la felicidad común sobre un orden público que sea la seguridad personal de cada individuo. Definido así el orden público, se requiere de una autoridad para poder mantenerlo.

Este modo de justificación del impuesto tiene dos consecuencias. En primer lugar, el impuesto es una obligación para el cuerpo social políticamente organizado. Al respecto, Vauban ([1707] 1992) explica las máximas fundamentales de este sistema, al haber mencionado la evidencia de que todos los sujetos de un Estado necesitan su protección, sin la cual no sabrían subsistir y que, a la vez, un Estado no puede mantenerse si los sujetos no lo sostienen. De ello se desprenderían algunas conclusiones. En principio, una obligación natural a todos los sujetos de cualquier condición para que contribuyan en proporción a sus ganancias o su industria, sin que ninguno de ellos pueda eximirse de manera razonable. Además, que todo privilegio que tiende a la excepción de esta contribución, es injusto y abusivo y no puede ni debe prevalecer en perjuicio del público.

2. A pesar de que una neutralización parcial de este efecto perverso del impuesto pueda obtenerse a través del privilegio, artilugio que permite reforzar así una estructura social que el mecanismo tributario tiende a socavar. En un sentido, la desigualdad tributaria es una condición de la justicia del impuesto.

Tabla 1. Derechos y garantías del hombre en sociedad

	Persona	Bienes
Seguridad	Seguridad personal (vida, salud)	Garantía de la conservación de los bienes y sus frutos
Libertad	Derecho a disponer de sus acciones según su voluntad	Derecho a disponer de sus bienes y frutos según su voluntad

En segundo lugar, la obligación tributaria encuentra su fundamento y, por tanto, su límite, en el acto constitutivo del Estado. Desde que el hombre aceptó garantizar sus derechos naturales al entrar en sociedad, la obligación tributaria que resulta de la pertenencia a la sociedad no es ilimitada. Como lo señala Locke, un derecho ilimitado de imposición es destructivo de toda propiedad.

“...el poder supremo no le puede quitar a ningún hombre ninguna parte de su propiedad sin su propio consentimiento [...] Es un error pensar que el poder supremo o legislativo de una República puede a su antojo hacer todo lo que quiere y disponer arbitrariamente de los bienes de sus sujetos o de una parte de ellos” (Locke, [1690] 1994: 101).

El mismo movimiento que basa la obligación tributaria del ciudadano le reconoce derechos pasivos o activos, sobre los cuales se situará esta obligación tributaria. Existen dos enfoques posibles de la ciudadanía fiscal: en cuanto “principio” o en tanto “ejercicio” de la obligación impositiva.

I. La ciudadanía tributaria, temperamento de la sujeción tributaria // A. Posibles fundamentos de la limitación de la obligación tributaria // Vivir en sociedad le garantiza al hombre ciertos derechos, resumidos en la tabla 1.

El término “propiedad” no aparece en este cuadro y, efectivamente, puede adquirir varias acepciones. Generalmente, la “propiedad” considera sólo los bienes de los ciudadanos, derecho que se expresa, principalmente, por la seguridad garantizada de sus bienes y, de manera complementaria, por el libre disfrute de los mismos. Locke ([1690] 1994) incluye, bajo el término de *property*, a la propiedad que el hombre tiene sobre su persona –vida, integridad corporal–, sus bienes y al derecho a disponer libremente de estas posesiones. La propiedad lockiana puede considerar cada uno de los aspectos de nuestro cuadro. En contraposición, los economistas fisiócratas estipulan que propiedad abarca a los bienes de los ciudadanos en todos sus aspectos. La seguridad y la libertad son así derivaciones del derecho privado que apuntan respectivamente a la seguridad de la disposición y a la libertad de uso.

La definición de la libertad, frecuentemente, también se encuentra com-

prendida en su único aspecto de libertad de la persona. Corrientemente, el objeto del contrato social se resume en la dicotomía libertad (persona)/propiedad (bienes), que pone en segundo lugar el concepto de seguridad. De hecho, el análisis del derecho de propiedad, usualmente fundamentó las reivindicaciones para limitar al impuesto. La cuestión de la compatibilidad del mecanismo tributario con el respeto de la libertad individual no fue ignorada; no obstante, permanece en un segundo lugar, en la medida que la naturaleza de la ley tributaria es menos discutida que sus propios requisitos de aplicación.

Para Rousseau, como para la mayoría de los teóricos tributarios, lo que constituía la dificultad de una justa y sabia economía era la alternativa de dejar perecer al Estado o de atacar el derecho sagrado de la propiedad que lo sostenía³.

La solución a esta paradoja se buscó en tres direcciones.

En primer lugar, era imposible distinguir claramente la propiedad de los ciudadanos y la propiedad del Estado, esta última sólo bajo el justificativo de proveer los recursos necesarios al funcionamiento del “orden” público. Pero esta proposición tenía el inconveniente

La afirmación de un derecho de propiedad revela la contradicción potencial entre el principio del Estado y la existencia del derecho a imponer. Reconocer un derecho ilimitado al soberano, es retirarle toda garantía a la propiedad de los contribuyentes. Justificar el impuesto, implicaba resolver esta contradicción.

1. Impuesto y propiedad // La afirmación de un derecho de propiedad revela la contradicción potencial entre el principio del Estado y la existencia del derecho a imponer. Reconocer un derecho ilimitado al soberano, es retirarle toda garantía a la propiedad de los contribuyentes. Justificar el impuesto, implicaba resolver esta contradicción.

de pretender responder al desafío del impuesto a través de su propia legitimación. Esta solución de gran rigor teórico era perfecta y prácticamente utópica. Rousseau, que invoca el *vicus** romano, ve en el mismo el principio de los recursos del Estado. Los fisiócratas aportan una respuesta diferente, al sostener que el contrato social inicial ha determinado los derechos del soberano al otorgarle

3. Rousseau continúa: “Es verdad que el derecho de propiedad es el más sagrado de todos los derechos de los ciudadanos y el más importante desde cierto punto de vista que la libertad misma, ya sea porque se relaciona más con la conservación de la vida [...] Por otro lado, no es menos seguro que la conservación del Estado y del gobierno exige honorarios y gastos y como cualquiera concede el fin no puede rechazar los medio resulta que los miembros de la sociedad deben contribuir con sus bienes a su mantenimiento”.

* N. de T.: designación latina referida a una pequeña aglomeración en la Galia.

un ámbito propio al Estado. La retención tributaria sería el ingreso normal que retiraría el Estado en su calidad de copropietario de las tierras. El Estado sólo aplicaría estrictamente su derecho de propiedad. Pero, ¿de dónde el Estado ostenta su derecho de copropiedad? Se podría tratar de una distribución originaria del derecho de propiedad en el momento del establecimiento del contrato social, en la que cada asociado hace una donación de una parte determinada de su propiedad a la persona moral nuevamente constituida. Esta teoría, aunque esbozada, era poco operativa para lograr adhesión por sí misma. Además del carácter ficticio de su fundamento —el contrato social inicial— no permitía determinar con precisión la amplitud de esta copropiedad. Finalmente, los fisiócratas propusieron ver el título de copropiedad del Estado en su participación en la producción del ingreso que impone (Baudeau, 1771), lo cual suponía, por una parte, un análisis de las condiciones de producción de la riqueza y, por otra parte, que el índice de retención es variable.

En segundo lugar, era posible considerar que el derecho a imponer por parte del Estado —al ceder ante el derecho de propiedad de los ciudadanos cuando el requisito de interés general

no se encontraba debidamente cumplimentado—, se podía fijar⁴ en un término medio entre ambas legitimidades. Dicha fijación, debe buscarse en primer lugar apelando a la razón.

Finalmente, era posible considerar que, el derecho a imponer, cediendo ante el derecho de propiedad, no sólo es impuesto consentido por los mismos propietarios. En efecto, la propiedad puede presentarse como un derecho anterior al convenio social que instituye la sociedad, incluso si el pasaje a una sociedad con Estado le otorga una nueva dimensión, asegurando un reconocimiento y una garantía general. Únicamente los propietarios pueden entonces renunciar a su derecho de propiedad y sólo la existencia de tal renuncia puede justificar la legitimidad. La idea, expresada por Locke, es conocida por los filósofos de la Ilustración⁵.

2. Impuesto y libertad // El término “libertad” es también susceptible de interpretaciones. Remite al libre uso de sus bienes por parte de los ciudadanos, conduciendo a los problemas del respeto de la propiedad y de la naturaleza sustancial o formal del impuesto justo. O bien recibe una restringida aceptación, considerando la libertad de

4. El impuesto puede variar entre dos extremos: o la ausencia de impuestos que impide a la autoridad cumplir con su misión o el índice confiscatorio. Llevado a su límite, el impuesto conduce necesariamente al despojo de las propiedades por la intervención de un vecino más poderoso o del Estado.

5. “Lo esencial de estas leyes fue que cada uno tendría y poseería con seguridad lo que le pertenecía. Esta ley es de derecho natural. Cualquiera sea el poder que se le conceda a los gobernantes, éstos no tienen derecho a tomar como propios los bienes de cualquier sujeto, ni siquiera una mínima parte de los mismos sin el consentimiento de su propietario. El poder más absoluto, aunque absoluto cuando es necesario ejercerlo no es incluso arbitrario sobre este artículo.” *Encyclopédie*, artículo “Gouvernement” del caballero de Jaucourt que continúa hasta en los ejemplos dados, *Le second traité du Gouvernement* de Locke.

la persona, en la exclusión de la libertad referida al uso de los bienes.

El primer enfoque pertenece a Montesquieu, quien realiza aportes significativos en *El Espíritu de las leyes*. Pensar en el impuesto en términos de obligación implica:

“Se pueden recaudar tributos importantes en proporción con la libertad de los sujetos y se puede estar forzado a moderarlos en la medida en que la servidumbre aumenta. [...] En los Estados moderados hay una indemnización por

en los motores del enriquecimiento y del crecimiento del producto de los impuestos⁶. En el mejor de los casos, esta explicación sólo es parcial, pues el índice del impuesto no variaría para el contribuyente. La segunda interpretación remite a los peligros que hace pesar el impuesto sobre la libertad personal de los contribuyentes ya sea que se trate de la libertad de su persona o de la libertad de gozar de sus bienes. El importe del impuesto soportable es entonces una suerte de balance entre la libertad garantizada por el Estado y la libertad

Esta división del impuesto como balanza de las libertades, abre un horizonte a la reflexión tributaria o política. En efecto, la naturaleza del impuesto se encuentra vinculada a la naturaleza de los regímenes políticos –vínculo sobre el cual Montesquieu se expresa vagamente–. El equilibrio tributario puede alcanzarse adaptando el impuesto al régimen o el régimen al impuesto.

la carga de los tributos: la libertad. En los Estados despóticos existe un equivalente a la libertad: la mediocridad de los tributos.”

Hay dos interpretaciones posibles sobre esta observación de Montesquieu. La primera, económica y clásica, transforma a libertad reconocida a los ciudadanos y a la seguridad de sus posesiones

retirada por el impuesto. Existen dos factores que intervienen en este equilibrio. Por una parte, el grado de libertad garantizada por las leyes del Estado provoca para un mismo impuesto variaciones de la carga impositiva. Si el Estado garantiza mejor la libertad, el peso del impuesto puede ser mayor sin ser más opresivo. Por otra parte, para un mismo

6. “Si el Estado entrega su patrimonio a los particulares, el mismo aumentará por la buena posición de éstos últimos. Todo depende del momento. ¿Empobrecerá el Estado a los sujetos con el fin de enriquecerse o esperará que los sujetos se enriquezcan por sí mismos? ¿Tendrá la primera o la segunda de las ventajas? ¿Empezará por ser rico o terminará siéndolo?” Montesquieu, *De l'esprit des lois*, L. XIII, cap. 7.

sistema político, es posible reducir la “liberticidad†” del impuesto⁷.

Esta división del impuesto como balanza de las libertades, abre un horizonte a la reflexión tributaria o política.

B. Siglo XVIII: La construcción del contribuyente como sujeto de derechos // Esta construcción se opera por la calificación del contribuyente como ciudadano y dicho concepto puede operacionalizarse en dos diferentes acepciones: una “pasiva” y otra “activa”.

Bajo el aspecto pasivo, una persona es ciudadana sólo por pertenecer a una comunidad políticamente constituida. Los autores tributarios no contemplan la imposición a los extranjeros, por lo que el ciudadano se identifica con el contribuyente. El término gana precisión cuando se desarrolla el principio de oponer el derecho del rey de imponer los derechos personales del contribuyente. El “ciudadano” gana la titularidad de derechos –civiles–, a los cuales el poder público les debe respeto.

El pasaje a la concepción “activa” de la ciudadanía se hace cuando los derechos autorizan al contribuyente a participar de negocios públicos en sentido amplio: no se trata necesariamente del ejercicio de derechos específicamente políticos; existe un ámbito de derechos

por los cuales el contribuyente, si bien no puede asociarse a la definición, al menos lo puede hacer en la aplicación del impuesto.

1. El ciudadano pasivo o los derechos del administrado // Esta problemática fue esencialmente abordada en los debates parlamentarios y en los *Cours des Aides*‡, en particular. Para avanzar necesitamos realizar dos precisiones previas. Por un lado, se trata de uno de los temas desarrollados por los parlamentarios. Por el otro, es necesario atemperar la sospecha de ilegitimidad que pesa desde el siglo XIX sobre el discurso parlamentario, acusado de obstaculizar reformas tributarias susceptible de alcanzar intereses personales. Sin embargo, subrayemos que es engañoso juzgar el discurso parlamentario sólo en términos de *reforma* sustancial de la ley tributaria mientras que su argumentación se refiere esencialmente a la *forma* de la ley tributaria. De allí, resulta una cierta incomprensión de la crítica parlamentaria que conduce a la conclusión de una obstrucción partidista y corporativista.

La crítica parlamentaria del sistema tributario se basa las condiciones de implementación del impuesto, acusadas por dejar demasiado poder librado a algunos individuos. Este poder presen-

† N. de T.: Neologismo que hace referencia a la capacidad de extinguir o amenazar la libertad que tendría un impuesto.

7. En función de este criterio, para Montesquieu, el impuesto por cabeza atenta más contra la libertad que el impuesto sobre las mercaderías, porque se refiere más directamente a la persona; el derecho sobre el papel vale más que el derecho de registro, que deja mayor asidero a lo arbitrario del tratante; la ilusión tributaria vale más que la conciencia clara de lo que se desembolsa, etc.

‡ N. del T.: Tribunales soberanos del Antiguo Régimen creados para tratar en lo contencioso las finanzas extraordinarias y ordinarias de la Cámara del Tesoro.

taría un carácter opresivo, atentatorio de la libertad y de la propiedad –el “despotismo” de la administración tributaria–.

La denuncia del despotismo administrativo no descansa únicamente en que la administración dispone de poderes importantes y arbitrarios, pues, para los magistrados, el despotismo no nace necesariamente de la acumulación de poderes. La ausencia de control por parte de la institución judicial y según la ley de los actos de la administración es lo que constituye el despotismo⁸. Los magistrados argumentan que la ley es compleja y desconocida, los litigios tributarios son asignados a tribunales especiales y el procedimiento es desequilibrado.

En sus Grandes Reconvenciones de 1775, la *Cour des Aides* denuncia la “clandestinidad de la administración”, que genera una actitud perjudicial para el administrado y una sustracción de los actos de la administración al juicio de la opinión pública, consistente en la ausencia de publicidad de los actos –clandestinidad de operaciones– y en el anonimato del decisor –clandestinidad de persona–. La justicia tributaria exige que los contribuyentes conozcan el derecho o que, al menos, puedan apelar a especialistas.

2. El ciudadano participativo o el derecho del contribuyente a participar en la aplicación de la ley tributaria // Se trata de una etapa intermedia entre el sujeto y el ciuda-

dano que participa en la expresión de la soberanía. No es cuestión de reconocer al contribuyente cualquier derecho para aceptar el impuesto, pero se propone asociarlo a la implementación de la ley tributaria para disminuir posibles injusticias. Se presenta, entonces, un problema de límite entre “sujeto” y “ciudadano”, en sentido estricto.

Con el sujeto, el ciudadano participativo es fundamentalmente un sujeto de ley. Con el ciudadano, el límite lo tiene el contribuyente que formula una opinión o recibe el impuesto y el contribuyente que, por sí mismo o por intermedio de una persona, decide la naturaleza y el importe del impuesto. Innegablemente activo, este ciudadano no es propiamente el titular de derechos políticos ni menos aún de una parcela de la soberanía pública. ¿Podría verse tal vez allí la expresión de los derechos cívicos no reducibles a derechos políticos? Desde entonces, en el siglo XVIII, nunca fue fácil trazar la línea que separaría estas dos categorías. En ese sentido, el proyecto de una administración del impuesto por parte de los contribuyentes es una etapa hacia la reivindicación del derecho de decidir el impuesto.

La popularidad de este proyecto puede entenderse particularmente en la difusión de ciertas utopías tributarias que imaginan un impuesto sin administración tributaria donde la fijación de la base imponible, su liquidación y recaudación, estarían garantizados por el

8. Reconvenciones de la *Cour des Aides* de París 23 de junio de 1761; *Mémoires pour servir à l'histoire du droit public...*, p.149.

mismo contribuyente y por su propia voluntad.

3. El ciudadano como titular de derechos políticos // La reivindicación del derecho a participar en la expresión de la soberanía se encuentra fundamentada, en materia tributaria, por una historia institucional particular que permitía proponer más fácilmente límites a la voluntad real. La explotación de esta historia, a través del principio de existencia de leyes fundamentales, permitió construir

argumentación fundada exclusivamente en los derechos de los propietarios a estar obligados por su propia voluntad, vía un consentimiento al impuesto que deben soportar.

Este principio parece muy alejado de las concepciones de los fisiócratas quienes, si bien reconocían un rol más importante al propietario en la estructuración del cuerpo social y hacían del respeto de la propiedad el medio y el fin de toda buena política nacional, nunca consideraron que la voluntad de los propietarios fuese la causa del importe

Justamente, la mayor dificultad para la redacción de los artículos de la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* era la relativa a los impuestos. La formulación propuesta insistía en la “supresión de propiedad”. Ahora bien, una parte de la asamblea reaccionaba fuertemente. Uno puede preguntarse si la formulación finalmente adoptada –“todos los ciudadanos”– no debe parte de su éxito a la misma imprecisión de la fórmula.

nuevas reglas de legitimidad de la ley alrededor del impuesto y de los contribuyentes.

La primera vía consistía en la exaltación de la autonomía del propietario, cuyo consentimiento podía por sí mismo fundar la legitimidad de la deducción tributaria que debía pagar, al estilo “lockiano”. Este modelo casi no se retoma en los escritos prerrevolucionarios, a pesar de que se difunden las ideas tributarias de Locke. Sin embargo, sólo excepcionalmente se encuentra una

del impuesto. La participación de los propietarios es esencialmente práctica. Es una herramienta que facilita la revelación de la razón tributaria. Por lo tanto, es necesario matizar la importancia en el debate tributario prerrevolucionario de la argumentación por la autonomía de la voluntad de los propietarios (Bienvenu, 1988).

Para toda una generación de teóricos, el problema de la justicia tributaria consistió en determinar un sistema conforme al interés general y consensuado

por los propietarios contribuyentes. Esta contradicción entre el derecho individual de propiedad y el interés general del impuesto se encuentra claramente expuesta ya por Rousseau en la *Enciclopedia*.

Esta voluntad, general tanto por su objeto como por su modo de determinación –dado que necesita abstraerse de sus intereses personales sólo para decidir respecto del interés común– reenviando directamente a la razón⁹, ofrecía una alternativa para legitimar el impuesto. Encontró una fuerza revolucionaria

chos y, en particular, con una voluntad propia, única verdadera voluntad general. Esta personificación se traduce en materia tributaria como la concepción de una nación contribuyente.

La naturaleza exacta de estos derechos evolucionaría rápidamente, pasando del derecho de la nación a ser escuchada por medio de los Parlamentos; luego por los Estados Generales, para llegar al derecho a discutir, al derecho a rechazar y, por último¹⁰, al derecho a decidir.

Dado que la creación de la ley tributaria se convertía en la expresión normal de la soberanía nacional, el lugar que habría podido ser establecido entre la contribución y los derechos políticos aparecía como fútil, incluso nefasto, si la ley debía ser la expresión de la voluntad general ¿Por qué permitir la representación de los intereses particulares para la constitución de órganos cuya competencia excede, y mucho, al único ámbito del impuesto?

considerable cuando entró en resonancia con la idea de nación.

En los años siguientes a la Revolución, el discurso de la oposición política viene a describir a la nación como una persona autónoma, constituida, con propiedades, capacidad de acción, dere-

Según la lógica del interés general, por el contrario el voto del impuesto está reservado a las mejores personas para discernir este interés general. Una vez determinado éste, se lo aplica indiferentemente a todos los miembros del cuerpo social. La existencia de una

9. Aquí se vuelve a encontrar la concepción del rol de la "opinión pública" como modo racional de determinación de la solución justa.

10. "¿Cómo establecer una relación entre el Rey y la Nación que no sea interceptada por todos aquellos que rodean al Rey ? Nosotros no debemos disimularlo, Señoría; el medio más simple, más natural, el conforme a la constitución de esta Monarquía sería enteder la misma nación reunida, o al menos permitir asambleas en cada Provincia: y nadie tiene que tener la cobardía de mantenga otro lenguaje: nadie debe dejarlo ignorar que el deseo unánime de la Nación es obtener los Estados Generales o, al menos, los Estados provinciales" *Cour des Aides de Paris*, E. Badinter, p. 265.

obligación tributaria no depende de la posibilidad que habría tenido el contribuyente para pronunciarse sobre la ley que se le aplica.

Justamente, la mayor dificultad para la redacción de los artículos de la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* era la relativa a los impuestos. La formulación propuesta insistía en la “supresión de propiedad”¹¹. Ahora bien, una parte de la asamblea reaccionaba fuertemente¹². Uno puede preguntarse si la formulación finalmente adoptada —“todos los ciudadanos”— no debe parte de su éxito a la misma imprecisión de la fórmula. En efecto, ésta permitía acumular fácilmente la imagen de miembro del cuerpo social, sujeto al impuesto¹³ bajo ese título, y, en su totalidad, la imagen de una nación soberana en el ámbito tributario.

C. La ciudadanía del contribuyente ¿una ficción? // Hacia la segunda mitad del siglo XVIII se constituyó un modelo cívico del contribuyente en tres niveles: como administrado, como participante en la implementación de la ley y como parti-

cipante en la definición de la ley. La experiencia revolucionaria revelaría el carácter ampliamente utópico de esta construcción, discutida sobre cada uno de sus elementos.

1. Cuando el contribuyente no consiente el impuesto // La idea de estar sujeto al impuesto como ejercicio de los derechos políticos fue la primera en ser desmentida por la teoría política. Desde el principio la propuesta no era buena. Debía su fuerza a las pretensiones de la nación a un derecho de consentir el impuesto. El argumento descansaba en una concepción costumbrista de la legitimidad política. Al proclamar la soberanía de la nación, los revolucionarios retiraban su especificidad al consentimiento del impuesto, a partir de entonces una forma entre otras de la expresión de la soberanía nacional. La ley tributaria, en otros términos, ya no aparecía más como una variante de la ley ordinaria.

Es posible revelar algunos indicios sobre el origen de la ley tributaria. Sin lugar a dudas, la exclusividad de la competencia de la Asamblea Nacional se reconoció más rápidamente en materia

11. “art. XXII: Siendo la contribución pública una porción suprimida de la propiedad de cada ciudadano, éste tiene derecho a constatar la necesidad, consentirla libremente, seguir su empleo y determinar la cuota, el ingreso, la recaudación y la duración” *Projet de déclaration des droits de l’homme et du citoyen. Discuté dans le sixième Bureau de l’Assemblée Nationale* (Fauré, 1992; 259).

12. “No es una supresión de la propiedad, es un disfrute común a todos los ciudadanos; es el precio por poseer propiedades”, Mirabeau, sesión del 24 de agosto de 1789, A.P., t. 6, p. 483; “La porción del ingreso o de las producciones entregadas para la seguridad pública es una deuda, un reembolso o un intercambio de servicios. Ahora bien, pagar lo que se debe no es una supresión de su propiedad y no pagar esta deuda es robarle a la República. Hay demasiados ciudadanos que disfrazan su ingreso para escapar a una contribución justa”, Périisse-du-Luc, sesión del 26 de agosto de 1789; A. P., t. 6, p. 487.

13. “M. de Laville-Leroux hace sentir la diferencia de estas dos palabras [“contribución” y “contribución pública”] la primera se refiere a lo que paga cada ciudadano; la segunda a lo que paga la nación. Esta observación es razonable y aunque se propuso después del debate y aprobación del artículo, la asamblea no tuvo menos consideración”; Sesión del 26 de agosto de 1789; A. P., t. 6, p. 487.

tributaria; a pesar de ser representante de la nación, al rey se le negó incluso, a través de la constitución de 1791, el derecho a proponer el impuesto¹⁴. El principio mismo de un consentimiento por la representación nacional debía mostrarse establecido de manera más sólida en materia tributaria que en otros ámbitos, el episodio napoleónico era una prueba entre otras. Por último, señalemos la prioridad reconocida a la cámara baja para el examen de los proyectos de leyes tributarias¹⁵, a veces incluso diferenciadas de las leyes comunes¹⁶.

Dado que la creación de la ley tributaria se convertía en la expresión normal de la soberanía nacional, el lugar que habría podido ser establecido entre la contribución y los derechos políticos

aparecía como fútil, incluso nefasto, si la ley debía ser la expresión de la voluntad general ¿Por qué permitir la representación de los intereses particulares para la constitución de órganos cuya competencia excede, y mucho, al único ámbito del impuesto? La institución del sufragio censitario no debe desorientarnos sobre este punto. El importe del impuesto pagado es el signo, la manifestación de otra calidad del ciudadano, juzgada necesaria –por ejemplo, la propiedad territorial o la holgura– pero que no es, propiamente dicho, de esencia tributaria.

2. El fracaso de la implicación de los contribuyentes // Los revolucionarios quisieron, en la prolongación directa de los proyectos de reforma

Otro enfoque posible de la ciudadanía fiscal consiste en ver en la misma, no un temperamento en el ejercicio de la soberanía tributaria, sino el principio mismo de la obligación tributaria. En un sentido, el objetivo sigue siendo el mismo: se trata de poner un límite al soberano. Pero este límite es, de alguna manera, internalizado. Ya no es más el proceso de elaboración o de aplicación de la ley sino la definición material de la ley tributaria justa que vendría a poner un límite a las pretensiones del soberano.

14. Constitución de 1791, título 3, cap. 3, sección 3, art. 8 : "los decretos del cuerpo legislativo referidos al establecimiento, la prórroga y la percepción de las contribuciones públicas llevarán el nombre y el título de leyes. Se promulgarán y se ejecutarán sin estar sujetas a sanción si no es para las disposiciones que establecen penas distintas a las multas y obligaciones pecuniarias" Para los fundamentos ideológicos de esta disposición, ver en particular el discurso de Barrère del 27 de agosto de 1791; *Archives parlementaires*, tomo 27, p. 741–742.

15. Art. 17 de la carta constitucional de 1814, art. 36 del acto adicional de 1815, art. 15 de la carta constitucional de 1830, art. 8 de la ley constitucional del 24 de febrero de 1875, art. 39-2 de la constitución de 1958 –estos dos últimos textos considerando sólo los proyectos de la ley de finanzas–.

16. Constitución de 1852, art. 39: "el cuerpo legislativo discute y vota los proyectos de ley e impuesto".

tributaria prerrevolucionarios, establecer un sistema tributario implementado por los mismos contribuyentes o, de manera más precisa, por los elegidos de la nación. El legislador esperaba un beneficio mayor de este procedimiento. Surgidos de la elección y presentandos por numerosas garantías personales –condiciones de elegibilidad–, los administradores debían encarnar una preocupación particular cercana al interés general.

Si bien la Asamblea Nacional se hacía alguna ilusión sobre la competencia necesaria para proceder a la asignación de los impuestos, percibía claramente la tecnicidad del sistema de contribuciones indirectas. Nunca consideró poder arreglárselas sin la ayuda de verdaderos profesionales de finanzas¹⁷. Las contribuciones indirectas exigían una legislación compleja, un control severo y, de manera general, una fuerte presencia administrativa. Las mismas se suprimieron para la mayoría por atentatorias contra las libertades personales. El legislador, completamente consciente, disminuía por allí la amenaza que veía en la existencia de grandes órganos de finanzas.

Para decirlo claramente, esta experiencia revolucionaria fue un fracaso administrativo gravísimo que acarreó, como consecuencia, una inversión profunda y duradera de las concepciones tributarias a partir de los años V–VI de la República. El ideal tributario será a partir de entonces un sistema produc-

tivo, racional y manejado por una administración competente y apolítica. Este ideal conduce, en realidad, a acrecentar la distancia entre el ciudadano y el conjunto del proceso tributario, ya sea que se trate de proteger al Estado –regularidad de cobro tributario– o al mismo ciudadano –principio del impuesto “real”–. Aún subsistirán en el siglo XIX comportamientos participativos, prevenciones políticas hacia la administración centralizada, incluso un ideal de impuesto auto administrado.

II. La ciudadanía, fundamento de la obligación tributaria //

Otro enfoque posible de la ciudadanía fiscal consiste en ver en la misma, no un temperamento en el ejercicio de la soberanía tributaria, sino el principio mismo de la obligación tributaria. En un sentido, el objetivo sigue siendo el mismo: se trata de poner un límite al soberano. Pero este límite es, de alguna manera, internalizado. Ya no es más el proceso de elaboración o de aplicación de la ley sino la definición material de la ley tributaria justa que vendría a poner un límite a las pretensiones del soberano.

La cuestión del fundamento de la obligación tributaria opera en el plano de la legitimidad. Puede acomodarse a una discordancia entre lo que el impuesto debería ser y lo que el impuesto es, a condición de que este desacuerdo quede lo suficientemente débil. El margen de manipulación del poder público es nítidamente más amplio en materia

17. “Las percepciones indirectas exigen conocimientos particulares y un estudio de control. Los cuerpos administrativos, compuestos por miembros temporarios serían siempre inhábiles” (Roederer, 1791).

tributaria, no sólo debido a la naturaleza misma de la obligación, sino aún porque el impuesto es considerado como casi una expropiación arbitraria¹⁸, tan inevitable como puede ser la lluvia, el granizo o la muerte. Entonces, es posible saldar la cuestión de la justicia del impuesto viendo allí una simple manifestación del poder público que tendría que justificar por sí misma su legitimidad. Un buen ejemplo de positivismo, que deja pendiente al menos dos cuestiones: lo que es deseable y lo que es posible.

una comunidad políticamente organizada.

A. La vitalidad ideológica del principio // 1. La formulación del principio en el siglo XVIII // Luego de los desarrollos que hemos dedicado a la representación del siglo XVIII de la obligación tributaria en tanto obligación colectiva –colectividad finalmente identificada como nación–, no es sorprendente de que hayamos encontrado las raíces del fundamento de la obligación tributaria en los teóricos de la Ilus-

La concepción más simple de una distribución “equitativa” entre iguales consiste en realizar una distribución “igual”. La dificultad se traslada al concepto de esta igualdad. Una primera posibilidad es la igualdad aritmética, que presenta una dificultad práctica considerable. Es imposible concebir un presupuesto equilibrado por el producto de una tasa igual para cada contribuyente y, por lo tanto, mínima. Pero la clave del criterio de distribución del impuesto de los constituyentes del siglo XVIII es la propiedad. La obligación tributaria que manaba de la pertenencia a un cuerpo social colectivamente deudor del poder público, se traduce en el plano individual, en una deuda del individuo con el Estado por el servicio brindado y que continúa brindándole.

Existe una respuesta por parte de la ciudadanía del contribuyente a la cuestión su fundamento: se debe pagar el impuesto en razón de la pertenencia a

tración. Sin embargo, la propuesta puede sorprender dado que se adquirió la costumbre de ver en las definiciones de impuesto brindadas por Montesquieu en 1748 –una porción que cada

ciudadano concede de su bien para tener la seguridad del otro o para gozar plácidamente— o Mirabeau en octubre de 1789 —una especie de indemnización y el precio de las ventajas que la sociedad le procura— la prueba de adhesión de los filósofos de la Ilustración a la teoría del impuesto—intercambio. No obstante, hay que relativizar la importancia de estas explicaciones sobre la naturaleza de la obligación tributaria.

Por una parte, no siempre es fácil definir si la seguridad procurada por el ciudadano debe comprenderse como un servicio que el Estado le brinda o del cual goza indirectamente por el hecho de pertenecer al cuerpo social.

Tampoco está claro que los teóricos tributarios hayan percibido las antinomias entre la teoría tributaria del contribuyente—ciudadano y la teoría del impuesto—intercambio. De cierta manera, subrayar que el contribuyente retira un beneficio personal real de la acción del Estado aparecía como una traducción, a nivel del individuo, de una obligación establecida en el plano colectivo. Se trataba de combatir el principio de los privilegios tributarios haciendo valer que todo miembro de la sociedad reciba efectiva y personalmente un servicio por parte del Estado y del cual es normal que contribuya a su reglamento.

Se obtienen dos consecuencias esenciales de este análisis sobre el fundamento de los impuestos. Por un lado, basa el principio de la universalidad del impuesto. Todos los ciudadanos que son miembros del cuerpo político, se benefician igualmente de la institución

Estado, ya no es más legítimo oponer un privilegio tributario de un estatuto corporativo particular —por ejemplo, pertenencia a la Iglesia—. Por otro lado, se funda el principio de una justicia distributiva. Pues la deuda de cada ciudadano —en tanto miembro de la nación— es propiamente ilimitada. También se presenta la cuestión de la cuota de la deuda fiscal, que abre el tema de la justa distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes. Una igual distribución puede considerarse como el principio de equidad.

La concepción más simple de una distribución “equitativa” entre iguales consiste en realizar una distribución “igual”. La dificultad se traslada al concepto de esta igualdad. Una primera posibilidad es la igualdad aritmética, que presenta una dificultad práctica considerable. Es imposible concebir un presupuesto equilibrado por el producto de una tasa igual para cada contribuyente y, por lo tanto, mínima. Pero la clave del criterio de distribución del impuesto de los constituyentes del siglo XVIII es la propiedad. La obligación tributaria que manaba de la pertenencia a un cuerpo social colectivamente deudor del poder público, se traduce en el plano individual, en una deuda del individuo con el Estado por el servicio brindado y que continúa brindándole.

Sin embargo, el derecho de propiedad afectado por el impuesto presentaba un problema de definición cuyas implicaciones repercutían en forma directa en el régimen tributario a adoptar. En efecto, se podía ver bajo este término los bienes poseídos, el ingreso

deducido de los mismos, incluso el disfrute por el ingreso de estos bienes –lo que tiende a la imposición de lo superfluo–. ¿Cómo interpretar la formulación finalmente retenida por los constituyentes –sin rastros de debates– de una distribución en proporción de las “facultades”? La expresión en boga en 1789¹⁸ presentaba, dos atracciones mayores. Subrayaba, por un lado, que la repartición del impuesto dependía exclusivamente de la distribución de aquello a lo que se refería y, de esta manera, excluía todo criterio de orden personal –por ejemplo, la nobleza–. Por otro lado, esta expresión era lo suficientemente vaga como para dejar abierta la

–desalentar el lujo, la bebida y el juego; fomentar la economía rural–. La derogación del principio de la igualdad en el impuesto fue particularmente justificada por la proseguimiento de otras formas de igualdad, más generales, que sería necesario establecer –o volver a establecer– entre los ciudadanos. Esta “igualdad por el impuesto” constituye un principio no sólo distinto al de igualdad tributaria sino que pretende incluso marcar el límite. La desigualdad tributaria, por medio de la progresividad del impuesto o de las tasaciones extraordinarias sobre los ricos, está así justificada por los *sans culottes* como un medio para corregir la desigualdad ante

La teoría de la ciudadanía fiscal, descuidada durante medio siglo por los liberales y los republicanos, sería redescubierta durante la segunda mitad del siglo XIX, paralelamente al debate sobre la creación del impuesto al ingreso –eventualmente progresivo– en respuesta a la crítica de la teoría del impuesto–intercambio.

cuestión de este objeto del impuesto –sin excluir una posible connotación filosófica de la noción “facultad”–.

La Constituyente concebía esta igualdad tributaria como una repartición proporcional al ingreso, aunque una corriente alentaba a sobrepasar esta estricta proporcionalidad.

Pero los representantes de la nación no se prohibían en absoluto en contravenir las reglas de la igualdad en nombre de principios juzgados superiores

las cargas públicas entre el conscripto y “el rico egoísta”.

Esta reflexión sobre los fundamentos de la justicia tributaria fue relegada a un segundo plano por la implementación, a partir del Directorio, de un sistema tributario más preocupado por la productividad y la eficacia que recurría a los derechos de los consumidores. Varios elementos contribuyeron a relativizar la problemática de la justicia distributiva en materia tributaria.

18. Cf. los proyectos de Guiot, Sallé de Chou, Poncet-Delpech, Rabaud St-Etienne, Boislandry (Fauré, 1992).

Al experimentarse el costo social en una insuficiencia de los recursos públicos, los reformistas del Directorio hicieron de la productividad del sistema tributario el primer elemento de apreciación de su justicia.

Por otra parte, la solución para reabsorber el déficit presupuestario era la extensión de los derechos de los consumos –no siendo los argumentos financieros sino más bien administrativos y políticos–. Ahora bien, la equidad de la distribución de la carga tributaria es más delicada, y la cuestión no fue que

butaria apuntaba a corregir lo que había podido ser percibido como una deriva política del impuesto; por el contrario, se hizo un esfuerzo en presentarlo técnicamente. La percepción del contribuyente, en tanto miembro de una comunidad política menos actual que la distribución ya no estrictamente proporcional del impuesto –por ejemplo, la progresividad–, estaba desacreditada por el recuerdo de los excesos del Terror.

2. El redescubrimiento del principio a comienzos del siglo XX //

Los republicanos encontrarían en la solidaridad un medio de justificar el impuesto como modo de corrección social. El solidarismo, como alternativa al “liberalismo individualista” y al colectivismo, define al hombre como un ser social por naturaleza. Por transposición a la sociedad –en tanto organismo contractual– de leyes de la biología, demuestran la existencia objetiva, científica, de una ley de solidaridad. La vida nace y se desarrolla en la solidaridad de las funciones de diferentes órganos; la solidaridad social es condición del desarrollo del hombre. La obligación de solidaridad social no resulta de la libre manifestación de la voluntad del individuo.

no se intentó. Pero el razonamiento enunciado –obligar a contribuir a través del gasto de los ingresos que escapan a los impuestos territoriales, existencia de una incidencia absoluta del impuesto sobre el consumo asegurando al final una igualdad en la repartición de la carga tributaria– carecen de una demostración convincente. Esta reforma tri-

La teoría de la ciudadanía fiscal, descuidada durante medio siglo por los liberales y los republicanos, sería redescubierta durante la segunda mitad del siglo XIX, paralelamente al debate sobre la creación del impuesto al ingreso –eventualmente progresivo– en respuesta a la crítica de la teoría del impuesto-intercambio.

El reconocimiento del impuesto-ciudadano implicaba un compromiso entre poseedores, preocupados en no dejar los criterios de distribución de la carga tributaria a la comunidad, y reformadores sociales que percibían al impuesto como medio de corrección de desigualdades sociales —la progresividad es indispensable para el proyecto republicano, en tanto manifestación de la fraternidad—.

La evolución de cada conceptualización permite la posición intermedia de los liberales, que desarrollarían una concepción de la igualdad proporcional compatible con el principio de impuestos sintéticos a índice progresivo.

Los republicanos encontrarían en la solidaridad un medio de justificar el impuesto como modo de corrección social. El solidarismo, como alternativa al “liberalismo individualista” y al colectivismo, define al hombre como un ser social por naturaleza. Por transposición a la sociedad —en tanto organismo contractual— de leyes de la biología, demuestran la existencia objetiva, científica, de una ley de solidaridad. La vida nace y se desarrolla en la solidaridad de las funciones de diferentes órganos; la solidaridad social es condición del desarrollo del hombre. La obligación de solidaridad social no resulta de la libre manifestación de la voluntad del indivi-

duo. Su carácter es objetivo¹⁹. El hombre es deudor de una obligación de solidaridad ante la sociedad. La doctrina permite considerar otras claves para la repartición del impuesto distintas a la estricta igualdad de contribuyentes indiferenciados. El impuesto toma así un carácter casi sagrado dado que aparece como el pago de la deuda social, de acuerdo a Charles Gide (1947), representante de la escuela solidarista. La doctrina solidarista encuentra el principio de una deuda tributaria en razón de la pertenencia a un cuerpo político (Merle, 1909)²⁰. Pero los solidaristas no están seguros en el modo de fijación de la cuantía de la deuda. En particular, afirman la legitimidad del derecho individual de propiedad y recusar el impuesto “despojador”. Cada hombre que tiene el derecho de disponer de su propiedad, todo impuesto que no es una legítima expresión de los derechos de la sociedad sobre el individuo es un ataque a la libertad y a la propiedad individual: es exacción y despojo (Fouillée, 1910).

A decir verdad, muchas definiciones evitan emplear el término “ciudadano”, prefiriendo “individuo” o “particular”. Esta reticencia puede explicarse por la imprecisión de la noción en el derecho público francés y, en particular, por el problema que presenta la realidad de la

19. Ya no se trata de un deber de caridad privada, de un deber indeterminado [...] estricta, reparadora y preventiva que incumbe a toda la sociedad” (A. Fouillée, 1909).

20. “¿Sería que [las legislaciones modernas] habrían comprendido mucho tiempo atrás, sin nunca dudar al respecto, que el funcionamiento de los engranajes del Estado se encuentra basado en una solidaridad profunda de todos los miembros de este Estado y que cada uno debe ayudar a hacer girar la máquina para que cada uno tenga el mismo interés para que ésta gire? ¿por qué las legislaciones no lo habrían comprendido antes? ¿no es evidente el fenómeno? El mismo Leroy-Beaulieu, quien no tiene críticas demasiado duras contra los ‘economistas socialisadores’, no pronunció la palabra ‘solidaridad’ como base de los impuestos?” Merle (1909) se refiere explícitamente al solidarismo de L. Bourgeois.

imposición de los extranjeros. Lavigne (1958), haciendo valer que la igualdad ante el impuesto ya no constituía —a pesar de que nunca lo había sido— una medida de justicia de un impuesto²¹ propone, por su parte, retener como nuevo fundamento para el derecho tributario la noción jurídica de solidaridad ante el impuesto.

Finalmente, esta teoría concuerda con facilidad y causa con el dispositivo del artículo 13 de la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*,

impuesto constituye la contraparte que se le debe al Estado en concepto de remuneración por los servicios que brinda —justicia conmutativa—. Este simple deslizamiento modifica sensiblemente las características del impuesto justo. El importe del impuesto que puede exigir el Estado al contribuyente se encuentra estrictamente establecido en el contravalor de los servicios brindados, lo que se inscribe de manera implícita —en los autores liberales— en una

¿Se puede validar el proceso democrático como el modo óptimo de alocación de los recursos? En otros términos, fundar la legitimidad del impuesto sobre la única maximización de las utilidades ¿no socava una concepción política de la justicia?

con rango constitucional desde la adopción de la Constitución de 1958. Encontró sin muchas dificultades una traducción en la jurisprudencia del Consejo Constitucional. Estos elementos explican el éxito en la doctrina jurídica, especialmente en el ámbito de enseñanza universitaria, de la teoría del impuesto—solidaridad que expresa en particular el principio de las facultades contributivas (Gaudemet & Moliniere, 1988)²².

B. La teoría del impuesto—intercambio // Según esta teoría, el

lógica de asesoramiento del poder tributario del Estado.

La adhesión a estas imágenes poco operatorias para explicar el funcionamiento real del sistema tributario hizo mucho para desacreditar la teoría del impuesto—intercambio en la segunda mitad del siglo XIX.

Desde lo teórico, los inconvenientes del impuesto—contraparte no son menores. Se objeta que, suponiendo posible la evaluación del valor del servicio individualmente brindado, es probable que acabe por instituir un sistema tributario decreciente —por ejemplo,

21. "Nada atesta ni justifica el valor o incluso la simple existencia presente de este principio [de igualdad ante el impuesto]" ; P. Lavigne, *La solidarité devant l'impôt*, RSF 1/1958, p. 68.

22. "Esta tesis no sólo tiene la ventaja sobre la anterior de ceñir la realidad de más cerca sino que tiene el mérito de esclarecer por sus consecuencias la solución de los grandes problemas que se le presentan a la tributación y de poder servir de hilo conductor de una teoría general del impuesto. (...) ¿Quién será el contribuyente? Todos los que están vinculados a la comunidad nacional por un lazo de solidaridad" (Gaudemet & Moliniere, 1958).

dado que los más ricos satisfacen en parte por sí mismos a su seguridad, a su instrucción, etc.—, hipótesis que algunos pensadores liberales rechazan instintivamente como injusta (Esquirol de Parieu, 1866).

Pero la misma posibilidad de fijación del valor de este servicio individual parece dudosa. En efecto, se trata de determinar el precio, entre otros, de los servicios colectivos. Es decir, de servicios igualmente accesibles a todos los miembros de la colectividad²³ y cuyo productor no puede reservar el uso a las personas listas a pagar el precio²⁴—ejemplos clásicos: la defensa o el esclarecimiento público—. En esta hipótesis, la fijación del precio tropieza con el pasajero “clandestino” —*free rider*—.

¿Se puede validar el proceso democrático como el modo óptimo de asignación de los recursos? En otros términos, fundar la legitimidad del impuesto sobre la única maximización de las utilidades ¿no socava una concepción política de la justicia? Al reservar a los únicos electores-pivotes que tienen los medios para reglar con la tasa incitativa la decisión del gasto público ¿Clarke no excluye del proceso político a los electores sin recursos —o para los cuales el

dinero no representa el mismo valor de utilidad—?

Por otra parte, ¿en qué se convierte la función de redistribución del Estado?²⁵ Fundar el impuesto sobre la equivalencia ¿no conduce *in fine* a privar de legitimidad a toda política tributaria discriminatoria?

La teoría del impuesto—contraparte, detrás de la aparente simplicidad de su propuesta —es justo pagar para los servicios que el Estado brinda— puede ser una temible máquina de guerra contra el Estado, expresión de una obligación colectiva que describe únicamente bajo su aspecto de obligación. Alimenta, bajo una forma u otra, la denuncia del impuesto en general —y del impuesto progresivo en particular— como un robo, un bandolerismo o una expoliación.

Al término de este artículo sobre la noción de ciudadanía fiscal, el cuadro puede parecer limitado en términos de derecho positivo. A la ciudadanía le cuesta abandonar el ámbito de las ideas para encontrar una traducción en la ley tributaria. Las perspectivas, consideradas en el siglo XVIII sobre una posible limitación de lo arbitrario—tributario por el reconocimiento de derechos cívicos²⁶ a los contribuyentes, fueron aban-

23. Situación de no rivalidad: cada consumidor tiene un acceso legal al bien y el consumo de uno no incide en el consumo del otro.

24. Ya sea que se trate de una imposibilidad de naturaleza o de una imposibilidad práctica cuando el costo de exclusión excediera la utilidad individual del servicio.

25. Por otra parte, casi tan molesta es la justificación del pago de las cargas de la deuda lo que implica que el Estado cargaba a través del impuesto a las generaciones presentes con los gastos contraídos a cuenta de las generaciones precedentes. Por cierto, se puede admitir que una parte de estos gastos corresponde a las inversiones productivas de las cuales disfrutaron las siguientes generaciones. Pero, ¿qué sucede con los gastos improductivos, en vano despilfarrados?

26. Y nos parece que esto puede implicar una concepción de la ciudadanía que sale de la simple alternativa —participación o no en la decisión política— para incluir otras modalidades, intermedias, de participación en la definición y en la aplicación de políticas públicas.

donadas en favor de una estricta separación entre las dos esferas. ¿Qué queda de la ciudadanía de los contribuyentes? Una simple invocación, un discurso de legitimación, en suma, un mito fundador del cual es inútil buscar una traducción legislativa cuando completa su función legitimadora. Al ser operatorio, le alcanza con que la mayoría de los contribuyentes sean también ciudadanos.

Pues el modelo del contribuyente-ciudadano concuerda finalmente bastante bien con algunas disparidades entre la teoría —una contribución colectiva a las cargas comunes— y la práctica —una expresión del poder del Estado—, tanto que la amplitud de estas disparidades no cuestiona la coherencia misma del discurso de legitimación. Ahora bien, desde este punto de vista se pueden alimentar algunas dudas sobre la perennidad de este modelo que se encuentra socavado en dos puntos.

Por una parte, hay una creciente diferencia entre el grupo de ciudadanos

o los que se perciben como tales y el grupo de contribuyentes. Cada vez más son las personas sometidas al impuesto que no son ni ciudadanos ni tienen pretensiones de serlo —personas jurídicas, multi-residentes—. A decir verdad es posible que exista un dinamismo propio a la cuestión tributaria que podría tener como efecto corregir este creciente desfasaje. En otros términos, una persona sujeta al impuesto mostraría pretensiones en participar en la decisión política —estipulación del importe del impuesto— valiéndose de la expresión de orden *“no taxation without representation”*. Es una premisa dudosa. La comunidad política puede fundar el impuesto. El impuesto, por sí mismo —a diferencia del Estado— no tiene el poder para fundar la comunidad política.

Este modelo francés de contribuyente-ciudadano —modelo histórico— parece por otra parte indisoluble de la idea de Estado-Nación. La nación viene aquí a justificar el poder tributario del Estado. //

Referencias

- ALLIX, E. (1931), *Traité élémentaire de la Science des Finances*, 6° ed., París, Rousseau.
- BAUDEAU, Abbe (1771), *Première introduction à la philosophie économique: ou analyse des Etats policés*, ed. Daire.
- BIENVENU, J. J. (1988), “*Impôt et propriété dans l'esprit de la déclaration*”, *Droits*, n° 8, p. 135-142.
- BONNOT DE MABLY, Gabriel ([1758 ; 1789] 1972), *Des droits et des devoirs du citoyen*, Edición revisada por Jean-Louis Lecerle, París.
- CAILLAUX, J., *Les impôts en France*, prefacio de la 2° edición, p. x.
- COMISION AICARDI (1986) *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les admi-*

- nistrations fiscales et douanières, *La Documentation officielle, Collection des rapports officiels*, julio.
- DARIGRAND, L'antifinancier.
- DE GIRARDIN, E. (1849), "*L'anarchie de l'impôt*", en *Questions de mon temps*, tomo 11, París.
- DES PLANCHES, Bourdon (1791), *L'anti-économiste: ou moyens de redimer les personnes et les biens du joug des impositions*, París.
- DURBAN (1769), *Essai sur les Principes des Finances*, Londres.
- ESQUIROU DE PARIEU (1866), *Traité des impôts considérés sous le rapport historique: économique et politique en France et à l'étranger*, 2° ed, Guillaumin.
- FAURE, Charles ([1789] 1992), *Les déclarations des droits de l'homme de 1789*, Payot.
- FOUILLEE, A. (1909), *Le socialisme et la sociologie réformiste*, París, Alcan, 1909, p. 5
- FOUILLEE, A. (1910), *La démocratie politique et sociale en France*, París, Alcan, 1910.
- GARNIER ; J, (1872), *Traité de finances*, 3° ed.
- GAUDEMONT y Moliniere (1958), "*Finances publiques*", T. 2 *Fiscalité*, 11° ed., París, P.U.F.
- GIDE, Charles (1947), *Histoire des doctrines économiques*, 7° ed.
- JEZE, G. (1909), *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, París, Giard et Brière.
- LAUFENBURGER, H. (1950), *Traité d'économie et de législation financières*, t. I: *venu, capital et impôt* ; 4° edición, París, Sirey.
- LAVIGNE, P. (1958), "*La solidarité devant l'impôt*", *RSF* 1/1958.
- LAVIGNE, P. (1948), *Risque social et charges sociales*, Dalloz, Chronique.
- LEROY-BEAULIEU, P., *Traité de la science des finances*, p. 107
- LOCKE, John ([1690] 1994), *Le second traité du gouvernement*, P.U.F.
- LUBERSAC (1787), *Vues patriotiques sur l'administration des finances de la France*.
- MERCIER (L.-S.) (1772), *L'an 2440, rêve s'il en fut jamais*, Londres.
- MERLE, E. (1909), *La justice dans l'impôt et l'impôt sur le revenu en France*, Tesis de doctorado en Ciencias políticas y económicas, Grenoble, 1906, París, Pedone.
- MIRABEAU, (1764) *Théorie de l'Impôt*.
- MONTESQUIEU, *L'esprit des lois, livre XIII*, Garnier.
- RAMEL-NOGARET (1791), Archivos parlamentarios, 27 de mayo.
- ROEDERER (1791), *Rapport sur l'organisation des compagnies de finance*, 23 de abril, A.P.
- ROUSSEAU, Jean Jacques, *Encyclopédie*, artículo "*Economie politique*"; ed. La Pléiade, Ecrits politiques.
- SAIGE (1788), *Réflexions sur le droit des Etats Généraux relatifs à la concession de subsides*.
- THIERS, A. (1848), *De la propriété*; ed. popular a 1 F.
- VAUBAN, S. Le Prestre de ([1707] 1992), *Projet d'une Dixme Royale*, Reedición Imprimerie Nationale.

Calidad Institucional y reforma política: Pautas para un debate pendiente



CARLOS H. ACUÑA

Director de la Maestría en Administración
y Políticas Públicas
Universidad de San Andrés

Los vaivenes de la política muestran que temas de importancia estratégica para la política argentina son desplazados del foco de atención por la dinámica de intereses y confrontaciones de corto plazo. En este marco, el trabajo apunta a identificar las cuestiones de la institucionalidad gobierno–estatal argentina que presentan relevancia estratégica para el mejoramiento del funcionamiento del gobierno y del aparato estatal.

Introducción // Este trabajo se origina en una doble inquietud sobre la política argentina. Por un lado, los vaivenes políticos muestran que temas de importancia estratégica de mediano-largo plazo son desplazados del foco de atención por la dinámica de intereses y confrontaciones de corto plazo. Esto no es tan comprensible con los actores que componen a la academia y la intelectualidad, colocados en posiciones ventajosas para ejercer una mirada crítica. Por el otro lado, como contracara del “adormecimiento” e insuficiencia de un aporte crítico de la intelectualidad, cuando éste efectivamente se presenta, lo hace adoleciendo de cierta “falta de memoria” o con una visión desestructurada de los problemas. Parte importante de los analistas políticos –y también de los investigadores sobre la lógica de gobierno– “acompañan” en su identificación de problemas estructurales a la contingencia del momento político. En un péndulo que se bambolea de la desarticulación de la capacidad de gobierno a la concentración de poder, “el” problema tiende a ser identificado con la experiencia inmediata y se confunde con el lugar dentro del movimiento pendular. Una porción importante de la literatura analítica “corre” detrás del problema proponiendo soluciones¹, que no sólo no contemplan la dinámica sistémica, sino que la reproducen. Esta

“inmediatez” conlleva la personalización de los problemas de gobierno y visiones polares en los diagnósticos sobre la realidad².

Caricaturizando el debate político de las últimas dos décadas, artículos, *papers* y densos libros no hace mucho identificaban y explicaban “el” problema de la desilusión con la democracia, no por conflictos cívico-militares – en todo caso, esperables y legitimadores de la gestión gubernamental-democrática –, sino por la “incapacidad alfonsinista” de controlar a la oposición, el liderazgo sindical y los gobernadores. No se cumplió la promesa electoral de educar, sanar y reducir la pobreza en democracia. Anteayer, “el” problema era el “presidencialismo menemista”, por lo que no se cumplió la promesa de un salario y mayor justicia social – y, ni siquiera, la de un dólar “recontra alto” –. Ayer “el” problema era la “incapacidad del gobierno de De la Rúa” de contener a la oposición para poder sostener la moneda, manejar con honestidad los recursos públicos y asegurar mínimas condiciones de orden público, por lo que no se cumplieron las promesas electorales de un buen gobierno que mantuviese la convertibilidad y priorizase las políticas sociales. Hoy “el” problema es presentado como el “presidencialismo”.

¿No se observan continuidades que sugieren la necesidad de miradas siste-

1. Más distribución de poder hacia las regiones y la sociedad si el Ejecutivo concentra poder; más capacidades de decisión y gobierno si el proceso político muestra atomización de poder socio-regional.

2. Por supuesto que estas afirmaciones no pretenden desestimar la labor de aquellos que sí aportan, desde distintos ángulos y a partir de diversas teorías y metodologías, comprensiones profundas de la problemática argentina, entre los que se cuentan los trabajos de Guillermo O'Donnell, Juan Carlos Torre, Mariano Tommasi, Ana María Mustapic, Ernesto Calvo, Marcelo Escolar, Edward Gibson, Mark Jones, Marcelo Leiras, y Marcos Novaro entre otros.

micas? Los gobiernos se ven influidos por el estilo de gestión, personalidad, ideología, y hasta inteligencia del gobernante. Sin embargo, el desafío es identificar los problemas político-institucionales y estructurales que limitan las cambiantes estrategias de los actores. Nuestro desafío es remover los nombres propios de los problemas de gobierno. Si bien los gobernantes son responsables de su accionar, y por ello deben rendir cuentas, son limitados por la lógica en la que están insertos.

En este marco es que este trabajo apunta a identificar las cuestiones de la institucionalidad gobierno-estatal argentina que presentan relevancia estratégica para el mejoramiento del

A partir de previas líneas de trabajo, así como de investigaciones recientes, el trabajo destaca dos planos de esta estructura “más amplia”, ineludibles al momento de evaluar distintas alternativas de reforma. Por un lado, la necesidad de reconocer las nuevas características del sistema partidario electoral en la Argentina: procesos de descentralización de servicios públicos, provincialización de la competencia partidaria, provincias en permanente reforma electoral y política, faccionalismo localista dentro de los partidos y creciente diferenciación entre los sistemas políticos provinciales, han resultado en la fragmentación del sistema político-partidario nacional. Con res-

Nuestro desafío es remover los nombres propios de los problemas de gobierno. Si bien los gobernantes son responsables de su accionar, y por ello deben rendir cuentas, son limitados por la lógica en la que están insertos. Son los problemas de esta lógica los que necesitan ser identificados, comprendidos y constituir el objeto de la fijación de prioridades y acuerdos sostenidos.

funcionamiento del gobierno y del aparato estatal. En definitiva, identificar las estrategias para la forja de buen gobierno y mejores políticas públicas.

La reforma política tiende a centrarse en el funcionamiento de los mecanismos partidario-electorales nacionales. Como tal, opera sobre piezas que son parte de una estructura más amplia de representación y gobierno.

pecto a este plano, cualquier reforma política nacional, debe contemplar como clave tanto su impacto diferencial a nivel provincial, como objetivos de recomposición de la integridad del sistema político-partidario nacional.

Por otro lado, el trabajo argumenta que esta estructura actúa seleccionando representantes/decisores –instancia partidario electoral–, segundo, tomando decisiones públicas –poderes de

gobierno— y, tercero, implementándolas —accionar del aparato estatal—. Si la recomposición del vínculo de representación entre ciudadanos y gobernantes demanda una mejor calidad de gobierno, cualquier reforma electoral debe tener en cuenta su impacto sobre los problemas de los poderes de gobierno y del Estado. Sólo de esa manera se estará en condiciones de estimar los resultados de cualquier cambio electoral sobre la eficiencia, eficacia y legitimidad de las políticas públicas.

En definitiva, reconstituir el vínculo entre sociedad y gobernantes para resolver la crisis de representación vivida por Argentina, plantea un problema de lógica electoral, pero también gubernamental y del Estado, así como de la organización federal de la participación y el gobierno. Aquí, el análisis político no puede sino trascender el angosto foco del juego electoral nacional.

Es en este contexto que el presente debate articula argumentos desarrollados en diversas líneas de trabajo y por distintos autores. Entre las mismas, se destacan algunas que, a pesar de haber sido elaboradas antes de la crisis de fines del 2001, mantienen absoluta vigencia (Acuña y Torre, 2000; Acuña, 2001; Calvo y Abal Medina, 2001). Otras revisten mayor actualidad, así como por la contundencia de sus conclusiones (específicamente, los trabajos de Calvo y Escolar en la Fundación Pent, 2005a y 2005b).

La argumentación se estructura en cuatro capítulos. El primero (Acuña y Torre, 2000) analiza los diagnósticos

en los que se basan las propuestas de reforma; el segundo brinda un cuadro de situación sobre el sistema partidario electoral en la Argentina (basado en Calvo y Escolar, 2005a y 2005b). El tercero, centra el foco en las propiedades de la institucionalidad democrática argentina, que debilitan la capacidad de diseño e implementación de políticas públicas (basado en Acuña, 2001); el cuarto, sintetiza conclusiones.

I. La reciente crisis política como crisis de representación //

I.1 Diagnóstico sobre el divorcio entre partidos y ciudadanos //

Hasta hace poco, en Argentina se planteaba un proceso de reforma política centrado en la modificación del funcionamiento partidario—electoral. Todo proyecto de reforma presupone que algo no funciona bien y que debe ser modificado. En el ámbito de la vida política argentina, lo que parece no funcionar bien, es el vínculo de representación: la existencia de un divorcio entre las demandas de la sociedad y el comportamiento de políticos y partidos. Los comentarios más frecuentes ponen el acento en que políticos y partidos se ocupan de sus propios intereses y de la lucha por el poder, sin contemplar las expectativas de sus representados.

Partiendo de la hipótesis del “divorcio”, la reforma política es concebida como un modo de acortar la distancia entre representantes y representados. De esta forma, la lógica de esta reforma responde a una visión de la autonomía de los representantes que es conside-

rada fuente de falta de transparencia y corrupción, así como de oportunidad de traición de promesas electorales y de exclusión de la ciudadanía.

Sin embargo, la distancia de los representantes con respecto a sus representados es una pieza constitutiva de la democracia representativa como tal. La frase “el pueblo gobierna a través de sus representantes” es lo que distingue a nuestra democracia de una directa.

La apuesta de la democracia representativa es que el representante está en mejores condiciones para producir buen gobierno.

guarda de las aspiraciones e intereses de los representados.

A lo largo del tiempo, esta democracia representativa experimentó diversas crisis, en las que lo que estuvo en cuestión eran las fronteras de la comunidad política. Esto es, el conflictivo proceso de inclusión de nuevos actores e intereses sociales, caracterizado por avances y retrocesos en confrontaciones antisistema y proscipciones. A lo largo de esta accidentada trayectoria, sin embargo, no se puso en cuestión el lugar estratégico del mecanismo partidario–electoral de la democracia representativa por el cual, por un lado, los

Todo proyecto de reforma presupone que algo no funciona bien y que debe ser modificado. En el ámbito de la vida política argentina, lo que parece no funcionar bien es el vínculo de representación. Apatía política, alejamiento de la vida pública, acusaciones de corrupción y de ignorancia generalizada hacia la clase política, son evidencias que con frecuencia se presentan a favor de este diagnóstico.

Esta dinámica de funcionamiento aparece como un régimen elitista. Destaquemos, sin embargo, que lo que protege a la democracia representativa de resultar en un régimen oligárquico *tout court* es que, periódicamente, los representantes son llamados a rendir cuentas por medio de elecciones competitivas. De allí que el mecanismo partidario–electoral haya ocupado el lugar central entre la autonomía de la decisión del representante y la salva-

ciudadanos dejaban la gestión de la cosa pública en manos de sus políticos de confianza y, por el otro lado, se limitaban a participar espaciadamente por la vía electoral. En síntesis, la imagen sociológica de esta dinámica era que los ciudadanos, una vez incluidos en la comunidad política, dejaban gobernar y de tanto en tanto juzgaban la suerte de sus representantes.

Hoy la situación es otra: en un contexto donde se han levantado las barreras institucionales a la participa-

ción en la comunidad política, lo que está en cuestión es el mecanismo partidario–electoral, a través del que se procesa el vínculo de representación. Son muchos los que sostienen que tal como está diseñado, dicho mecanismo está sesgado a favor de la autonomía del representante y en detrimento de la participación de los representados. A su juicio, se trata de un diseño que abre la puerta a la falta de transparencia y corrupción político–partidaria y al desprecio y a la exclusión de los ciudadanos.

1.2 Dos perspectivas sobre la crisis de representación // En el actual cuestionamiento al mecanismo partidario–electoral, convergen en Argentina posiciones que parten de diagnósticos diferentes y promueven, consecuentemente, diferentes cursos de acción. Por un lado, aquellos que ponen el acento en problemas endógenos del mecanismo. Por otro lado, quienes identifican en la insuficiencia de este mecanismo las dificultades para asegurar una representación política legítima y eficiente. La gran diferencia entre estos diagnósticos se encuentra en que, mientras la primera propone la modificación del mecanismo partidario–electoral, la segunda focalizará su esfuerzo en complementarlo por medio de nuevos canales de participación y control ciudadano.

Consideremos a continuación las propuestas que emergen de estas perspectivas.

1.2.a Acerca del “mal funcionamiento” del mecanismo partidario–electoral /// Comenzando por la primera de ellas, señalemos que entre sus blancos predilectos está la llamada “lista sábana”, el mecanismo partidario–electoral que consiste en ofrecer la opción de elegir entre listas integradas por un gran número de candidatos seleccionados por los partidos.

Para corregir el problema, se propone alentar la elección de candidatos por medio del sistema de circunscripciones uninominales, que tiene la virtud de permitir una relación más próxima entre representante y representado.

Son varios los interrogantes que plantea esta manera de superar el malestar con el mecanismo partidario–electoral existente. La propuesta de modificar el sistema de lista por otro que facilite una identificación clara, descansa sobre una visión simplista. La búsqueda de una relación cara a cara no se compadece con los desafíos que entraña la representación en sociedades complejas.

La perspectiva que comentamos, no parece discutible por la visión simplificada de cómo resolver el malestar con los partidos y los políticos. También lo es porque descansa sobre una imagen de representación que no considera la distribución diferencial del poder en la sociedad. El ciudadano es una figura entre otras en un escenario poblado por grupos organizados y con mayor capacidad de influencia y veto.

Otra objeción a la propuesta de relación individual e individualizada entre

representante y representado, es que complica la adopción de decisiones de gobierno. Si los candidatos son electos a partir de distritos electorales es probable que sus comportamientos sean erráticos y fluctúen según las cuestiones en juego. En estos casos, la responsabilidad de los representantes estará limitada a quienes configuran su marco de referencia, a falta de solidaridad colectiva. Y esto, habrá de dificultar la formación de las mayorías necesarias para legislar.

Los mecanismos partidario-electorales que operan convirtiendo votos en cargos deben establecer una relación equilibrada entre la producción de representación y la producción de capacidades de gobierno. La “lista sábana” es un ejemplo de diseño en el que este equilibrio se rompe a favor de la producción de la capacidad de gobierno. Los integrantes de la lista escogidos en un criterio de partido le aseguran éste los apoyos necesarios para pesar sobre las decisiones de gobierno. Por su parte, el fin de la “lista sábana” para que el representado tenga una mayor influencia sobre su representante flexiona el equilibrio hacia la representación y convierte al representante en portavoz de los ciudadanos, lo que trae aparejada una fragmentación de las demandas.

La “lista sábana” es un problema por el riesgo de opacidad que entraña. Sin embargo, a la hora de la reforma, hay que estar alerta para evitar el riesgo alternativo de institucionalizar las presiones particularistas en la toma de decisiones. El corolario que se desprende es que cualquier modificación

del mecanismo partidario-electoral existente, debería asegurar que éste cumpla tanto la función de representar como la de producir decisiones.

1.2.b Sobre la necesidad de complementar el mecanismo partidario-electoral //

La discusión que centra su atención en el mal funcionamiento del mecanismo partidario-electoral incluye, además, otras cuestiones como la selección de candidatos dentro de los partidos, evaluando alternativas como internas abiertas, transparencia en los fondos de campaña, rediseño de distritos electorales, etcétera. Estos aspectos son tributarios de una idea central, que el comportamiento de los representantes depende de las modalidades a través de las cuales acceden a sus cargos. El supuesto es que los incentivos del comportamiento del representante, están dados por la forma en que fue electo y puede ser re-electo o removido. Algo de esto hay. Sin embargo, en las estructuras de incentivos específica de las instituciones de gobierno también pesa el comportamiento de los representantes. De allí que el desempeño de los representantes electos, debe ser considerado como una cuestión relevante. Cuando así se lo hace, la idea de la reforma política se amplía más allá del mecanismo partidario-electoral para dar cabida a instituciones que provean a los ciudadanos de recursos para participar y ejercer control.

Hay que reconocer que en el marco de la ola de reformas constitucionales posteriores a la redemocratización,

tanto las provinciales como la nacional de 1994, hubo avances en la introducción de mecanismos de participación directa, como las consultas populares, así como de control sobre los representantes vía remoción. No obstante, hay mucho por hacer. A título de ejemplo, ¿cuáles son los mecanismos para monitorear la actividad de los legisladores? La falta de información es notable y

derrotado en elecciones abiertas y competitivas. Esta derrota cimentó las bases para una transformación institucional del partido, cambios programáticos profundos y la selección de una nueva dirigencia política (Levitsky, 2003; Novaro, 2000; Torre, 2003). El Radicalismo, fue perdiendo consistencia electoral en el orden nacional. En un contexto de crisis económica y polí-

El ciudadano es una figura entre otras en un escenario poblado por grupos organizados y con mayor capacidad de influencia y veto.

sólo en momentos de controversias es posible contar con información. En las sombras quedan las prácticas rutinarias del Congreso. Una mayor información permitiría que los legisladores se sintiesen observados y daría a los ciudadanos mayor capacidad de control y contribuir a un mejor gobierno. Otros aspectos relacionados a una mayor transparencia y eficiencia de los representantes, sobre los que se requieren iniciativas, son los relativos al reforzamiento de los órganos de asesoramiento, así como el establecimiento de reglas que regulen los *lobbies* privados.

tica, el sistema de partidos se ha fragmentado, tanto en lo que refiere al número efectivo de partidos competitivos como a la distribución territorial de dichos partidos.

Como ocurriera a lo largo del siglo XX, estos realineamientos en el sistema de partidos han facilitado a su vez cambios importantes en las reglas que regulan la representación política. En el orden nacional, la introducción del *ballotage* ha dado ímpetu al surgimiento de terceros partidos y a la proliferación de candidaturas extra-partidarias. Esos partidos han perdido incentivos para coordinar sus estrategias electorales en la primera vuelta presidencial (Negretto, 2005). Un mayor nivel de competencia partidaria en la elección de diputados nacionales, a su vez, ha potenciado los efectos mayoritarios de las magnitudes bajas en las provincias chicas y medianas, incrementando el premio en bancas obtenido por el Peronismo y, en menor medida, por el Radicalismo y los parti-

II. Los problemas del sistema partidario-electoral en la Argentina actual³ // 1. Crisis política, realineamientos partidarios y reforma electoral // El retorno a la democracia en 1983 ha estado caracterizado por cambios sustantivos en el sistema de partidos. El Justicialismo, por primera vez, fue

dos provinciales. La fragmentación política ha tenido también consecuencias para la sanción de leyes en el cual hemos observado una caída significativa en la tasa de aprobación de leyes y mayores niveles de cartelización política (Jones y Hwang, 2005; Calvo, 2004).

En el orden provincial, múltiples reformas constitucionales y electorales han permitido a los distintos oficialismos provinciales administrar los efectos negativos de una creciente competencia partidaria nacional. En un contexto de crisis económica y mayor competitividad electoral, las provincias han llevado adelante estrategias de control de fronteras (*"boundary control"*), como fuera definido por Gibson (2004), con el objetivo de resguardar a los actores políticos locales. Estas estrategias de control de fronteras, conjuntamente con la creciente disponibilidad de recursos fiscales asignados a partir de las políticas de descentralización en los 90, han favorecido una mayor territorialización de la competencia política en la Argentina.

II.2 La territorialización del sistema de partidos // En las últimas dos décadas, el proceso de territorialización o "provincialización" de la política pública ha dado nuevo valor a la prosecución de estrategias localistas. Procesos de descentralización político-administrativa han fortalecido a los actores locales, reduciendo el valor político de "etiquetas" partidarias orientadas nacionalmente. Esta creciente capacidad de distribución discrecional

de recursos políticos, económicos y simbólicos a electorados territorialmente concentrados ha fortalecido el poder relativo de los actores, incrementando los potenciales beneficios de un mayor control de fronteras (Gibson, 2004b) respecto de la competencia electoral nacional (Calvo y Murillo, 2004; Escolar y Calcagno, 2004).

El índice de nacionalización de la competencia partidaria en la Argentina ha sido cada vez menor en los últimos veinte años. Este efecto es más pronunciado en el caso de la UCR y de otros terceros partidos. Ha sido notoria también en el Peronismo.

A su vez, una mayor volatilidad electoral nacional ha sido acompañada por una creciente diferenciación entre los resultados electorales en las distintas provincias –volatilidad territorial– para el conjunto de los partidos políticos. Esta territorialización del voto profundiza las diferencias entre sistemas políticos provinciales de por sí caracterizados por trayectorias institucionales distintas.

II.3 Reforma electoral y fragmentación del sistema político nacional // En los últimos años, la legitimidad de políticos y partidos ha sido cuestionada.

Este trabajo pone de manifiesto los incentivos para introducir reformas electorales que tienen su origen en los propios actores políticos antes que en la ciudadanía. Como consecuencia de la mayor competitividad electoral y la creciente fragmentación del sistema de partidos a nivel nacional, los propios

actores políticos han percibido la necesidad de reformas institucionales destinadas a limitar a un creciente número de actores locales.

II.4 En síntesis // El siglo XX estuvo signado por el nacimiento de la política de masas. Si bien la soberanía en las democracias modernas se encuentra ligada al ideal de ciudadanía individual, el ideal de legitimidad política ha quedado ligado al concepto de mayoría electoral. Una mayoría que en las democracias contemporáneas, como afirmara Rokkan, ha estado moldeada por la expansión y rutinización de la participación política.

En la Argentina, dicha política de masas estuvo íntimamente vinculada con el surgimiento del Radicalismo y el Peronismo. En distintos periodos históricos, estos partidos se arrogaron el derecho de representar la voluntad de la mayoría, incorporando a grupos previamente excluidos del sistema político o forzando realineamientos partidarios significativos. Las intervenciones militares previnieron la posibilidad de alternancia democrática e incrementaron la percepción de un presidencialismo fuerte, incapaz de atravesar la barrera programática que separaba a los dos partidos mayoritarios.

Este nuevo sistema de partidos difícilmente pueda sostenerse. La alta fragmentación partidaria impone costos elevados a la formación de coaliciones legislativas, necesarias para avanzar la política del presidente en el Congreso.

La alternativa en los últimos 10 años ha sido la utilización de decretos para evitar el bloqueo legislativo, debilitando los mecanismos institucionales de control democrático (O'Donnell, 1995) y favoreciendo el surgimiento de estrategias clientelares. En el mediano plazo, un sistema de partidos estable y competitivo requiere del surgimiento de alternativas programáticas nacionales que le permitan al peronismo mantener su integridad partidaria, así como un horizonte de intervención nacional para la oposición. Los requerimientos electorales de la Argentina actual, sin embargo, conspiran contra este objetivo de re-centralización programática. Una mejora en el largo plazo requiere el control democrático ejercido por partidos centralizados con un horizonte de intervención nacional. Una reforma electoral que mejore la representación tiene que estar orientada a fortalecer mecanismos institucionales que permitan a los partidos disminuir las presiones clientelares y localistas del sistema político argentino.

III. Problemas de Gobierno //

El objeto de este tercer apartado es identificar elementos de la novedosa estabilidad democrática argentina, que debilitan la capacidad de diseño e implementación de políticas públicas.

El punto de partida de este análisis es el reconocimiento de que uno de los grandes cambios que observamos en la última década y media, es el surgimiento de una estabilidad democrática

3. Extraído (y sintetizado) de las Conclusiones del trabajo de Calvo y Escolar (2005a).

inédita en la Argentina, cuya fortaleza es excepcional en la región. Se podría argumentar que la gran discusión política en la Argentina se ha corrido de los péndulos entre autoritarismos y democracia, al tipo y calidad de la democracia. En este contexto se propone pensar tres tensiones que afectan el diseño e implementación de políticas públicas y la gestión estatal.

III.1. La tensión oficialismo y oposición // La primera tensión tiende a generalizarse como preocupación en períodos electorales: ¿habrá continuidad de las políticas?, ¿podrá gobernar quien resulta electoralmente victorioso? Aquí hay poco de nuevo. De las tensiones, la que se da entre oficialismo y oposición es la que ha absorbido la mayor atención. Detrás de ésta, está la obvia preocupación sobre si es posible gobernar cuando un Ejecutivo se encuentra enfrentado a un Congreso opositor. Otro aspecto de la tensión está constituido por la incertidumbre sobre si la decisión gubernamental de hoy será mantenida por quien esté gobernando mañana.

La calidad, eficiencia y eficacia de las políticas públicas, no se juegan sólo en la decisión de llevarlas adelante, sino también en el horizonte temporal en el que despliegan su implementación e impacto.

La lucha democrática como forma de resolver estas tensiones, nos muestra las diversas estrategias implementadas por los partidos. Ésta es la política electoral y legislativa que seguimos por los medios y que es

central para la lógica de representación democrática: su naturaleza está en que el diseño de políticas públicas represente las preferencias mayoritarias respetando los derechos de las minorías. *Democratic politics as usual.*

En segundo lugar, la remoción de ciertas decisiones del dominio de una racionalidad política para entregársela a una técnica. Este desplazamiento no necesariamente reproduce una lógica tecnocrática autoritaria. Las actuales democracias muestran ciertos espacios de decisión, como por ejemplo el ocupado por la máxima autoridad monetaria, que aseguran una estabilidad autónoma del gobierno de turno.

Las políticas de Estado buscan reducir la incertidumbre propia de la inter-temporalidad. Se reduce la incertidumbre y aumenta la eficacia y eficiencia de las políticas públicas a través de acuerdos entre los que hoy son mayoría y minoría y que, en términos intertemporales, en realidad constituyen dos mayorías distintas –la que gobierna hoy y la que gobernará mañana–. Si las distintas mayorías que gobiernan en distintos momentos encuentran un punto donde se identifica un curso de acción de mínimo acuerdo y suficientemente eficiente como para alcanzar objetivos definidos como prioritarios, tenemos “políticas de Estado”.

Lo apuntado rompe con la noción que nos sugiere que la competencia política es ineludiblemente negativa para la calidad de las políticas públicas. Como vimos, la competencia democrática muestra tres formas de administrar

la tensión oficialismo/oposición que conviven: la ligada a problemáticas en las que la lucha político partidaria es central para su resolución eficiente y legítima y aquellas otras que, por distintas razones, son identificadas por los actores políticos como necesarias de aislar de la competencia política, a veces por medio de la construcción de consensos. Como Ulises, los actores deciden libremente en qué aspecto, de qué forma y por cuánto tiempo recortarán su libertad de acción y se comprometerán a mantener una política dada.

La segunda y tercera tensión están menos trabajadas por el análisis político doméstico. Son tensiones que los políticos experimentan y a las cuales sólo recientemente analistas políticos les estamos prestando más atención.

III.2. La tensión Ejecutivo-Congreso // La segunda tensión tiene que ver con la relación Ejecutivo-Congreso, pero no pensada como una tensión entre oficialismo/oposición, sino pensada como una tensión ya sea entre la Nación e intereses provinciales o entre políticas nacionales y ciertos intereses sociales.

¿Cuál es la imagen que se creó con respecto a la democracia argentina? Una democracia con un alto poder concentrado en el Ejecutivo, decretismo y un Congreso sin peso y, en gran medida, avasallado por el Ejecutivo. Sin embargo, los resultados de la investigación política desde mediados de los noventa en adelante, nos muestran un panorama distinto. Si bien es verdad que podemos observar este Ejecutivo

que concentra poder, surge también la imagen de un Congreso que tiene capacidad de vetar propuestas del Ejecutivo, y no con respecto a temas menores.

Se observan dos tipos distintos de capacidad de veto por parte del Congreso. En primer lugar, capacidad de veto por parte de actores sociales que tienen representantes en el Congreso, por ejemplo sindicatos. Esto es, vetos para ciertos tipos de reformas como las de relaciones laborales o salud. Lo relevante es que las alianzas que sustentaron la capacidad de veto se fueron estableciendo sin lógica partidaria, sino respondiendo a una lógica ligada con distintos intereses sociales. En segundo lugar, alianzas que siguen una lógica estrictamente regional. Fueron reiteradas las ocasiones en las que el Ejecutivo encontró sus estrategias frustradas a partir de coaliciones que se dieron entre distintas regiones de las identidades partidarias.

La estabilidad democrática permite al Congreso constituirse en un espacio de aprendizaje donde los representantes sectoriales y provinciales comienzan a comprender cómo utilizar más eficientemente los recursos de poder que les brinda el parlamento. Lo llevan adelante muchas veces priorizando intereses parciales o regionales por sobre los del conjunto nacional, lo que es comprensible dado que su base de poder y perspectivas de desarrollo político se encuentran ya sea en su representación social o en su región de origen. El resultado son intercambios donde representantes de regiones, más que de partidos, concretan coaliciones

con otros representantes de intereses regionales, en detrimento de políticas propuestas por el poder nacional, el Poder Ejecutivo.

Dado que las coaliciones tienden a priorizar intereses sociales, sectoriales o regionales y que la lógica de representación partidaria sigue siendo la que se

el mecanismo que se utiliza resulte menos eficiente para los objetivos de los actores que un voto mayoritario en contra de lo propuesto. El Ejecutivo termina aprendiendo que tiene que negociar y hacer variaciones en sus propuestas originales si efectivamente quiere alguna ley aprobada. ¿Qué es lo

Una mejora en el largo plazo requiere el control democrático ejercido por partidos centralizados con un horizonte de intervención nacional. Una reforma electoral que mejore la representación tiene que estar orientada a fortalecer mecanismos institucionales que permitan a los partidos disminuir las presiones clientelares y localistas del sistema político argentino.

presenta como predominante en la forma de acceder a los escaños parlamentarios, es de esperar que esta contradicción evite expresarse públicamente. Por ello, se observa que este tipo de alianzas en general no se expresan a través del voto negativo a las políticas propuestas por el Ejecutivo. Se plasman a través de un veto que se concreta por medio del congelamiento de una decisión. Esto es, desmantelando la política propuesta del Ejecutivo simplemente por omisión. Esta dinámica ofrece como ventaja para los representantes partidarios y aquellos sectores del partido oficialista que están frustrando la propuesta del Ejecutivo, evitar presentarse públicamente votando en contra de un Ejecutivo que usualmente se superpone con la conducción del partido político al que pertenecen. Por supuesto, este formato no implica que

que nos ha enseñado? Hoy sabemos que si bien es importante el comportamiento en las votaciones, es clave el funcionamiento en comisiones y también la negociación que se da a puertas cerradas para comprender cómo es la dinámica de estos nuevos intercambios, que no siguen una lógica oficialismo-oposición guiada por identidades partidarias. A esta altura del proceso democrático argentino, estamos en condiciones de afirmar que si la presidencia tiene alto poder en la Argentina, esto no quiere decir que el Congreso no haya pesado en la última década y media. El Congreso ha mostrado la capacidad de redefinir importantes estrategias diseñadas por el Ejecutivo. Podemos discutir el nivel de eficiencia que esto significa para el proceso de diseño e implementación de políticas públicas, pero efectivamente como

institución de la democracia, el Congreso tuvo peso, y mayor al que suponíamos inicialmente, en la elaboración y veto de importantes políticas para el Ejecutivo. Es más, parte significativa de este peso no responde a una lógica de alianzas y confrontaciones entre oficialismo y oposición, sino que la contradice.

El Congreso, por otra parte, muestra legisladores sin mayor estabilidad, lo que afecta seriamente su capacidad de especialización temática y, por ende, su eficiencia como tomadores de decisiones públicas. El determinante principal de la posibilidad de reelección en la Cámara de Diputados no es el votante sino la maquinaria partidaria que controla la confección de las listas de candidatos. La rotación de legisladores que muestra la democracia argentina es una de las más altas del mundo (sólo el 20% de los Diputados logran mantenerse en el cargo por un segundo mandato, Jones *et al.*, 2000), lo que desincentiva a los representantes políticos a realizar un mayor esfuerzo legislativo. Parece que cargos en cualquier nivel de los Ejecutivos —nacional, provincial o municipal— ofrecen claros y mayores retornos para una carrera política que la incierta apuesta a construir políticas desde el Congreso. La explicación de la aparente contradicción se encuentra en que los partidos políticos se han debilitado como maquinarias a nivel nacional, por lo que los decisores sobre candidaturas partidarias despliegan en su accionar una lógica más localista, permitiendo que el control político-partidario re-

gional no contradiga la posibilidad de desafiar a sus congéneres partidarios a nivel nacional.

III.3. Tensiones dentro del Poder Ejecutivo //

La tercera tensión tiene que ver con los choques dentro del Poder Ejecutivo. Ésta tiene en común con la segunda que tampoco responde a cortes entre identidades partidarias como los característicos de la tensión oficialismo-oposición.

Estos desajustes reconocen causas que son propias e ineludibles en toda estructura estatal. Sin embargo, en el caso argentino, las dimensiones del problema permiten preguntarse si el Ejecutivo es un poder desarticulado por su propia dinámica. Cada Ministerio cubre, por definición, temáticas que se resuelven en el marco de legislaciones distintas, por lo que actúa en un contexto de reglas de juego distintas. Cada Ministerio, además, opera en un espacio donde participan actores distintos. Por fin, muchas veces los Ministerios implican especializaciones temáticas en tensión —en una situación de déficit fiscal, Economía versus las áreas sociales—.

Por un lado, cada Ministerio se maneja en un contexto de juego político distinto. Por otro lado, sabemos que los Ministerios son recursos de poder que se distribuyen entre los distintos grupos o líneas que participan del partido o la coalición gobernante. La combinación de estos elementos explica por que la democracia argentina muestra un altísimo nivel, no ya de descoordinación

sino tensiones que van desde la competencia al conflicto.

La necesidad de coordinación implica, por ejemplo, que temáticas complejas deben ser abordadas simultáneamente por áreas del Ejecutivo que compiten activamente. La colaboración tiende a ser percibida por estas distintas estructuras como pérdida de poder, porque en realidad lo es: la coordinación implica pérdida de autonomía a favor de una acción colectiva más eficiente. Desde este punto de vista es que no existen incentivos en la estructura institucional del Estado Argentino para que se genere colaboración más eficiente entre las áreas del Ejecutivo.

La problemática de fondo es estructural y demanda reformas institucionales que redefinan la estructura de incentivos que enfrentan los tomadores de decisiones y las burocracias de los Ministerios para, en un segundo momento, esperar que se produzca un cambio de la cultura organizacional del Ejecutivo y sus Ministerios.

Aunque estas reflexiones se centran en las propiedades del Ejecutivo nacional, serían perfectamente aplicables como diagnóstico del funcionamiento y los problemas de los Ejecutivos provinciales y municipales.

III.4. Las tres tensiones como un juego de juegos // Pensar la capacidad o los problemas que enfrenta el Estado Argentino y los gobiernos democráticos, más allá de su signo partidario, es pensar estas complicaciones como tensiones que esconden tres

distintos juegos, tres problemas de acción colectiva.

Oficialismo/oposición es el más reconocido, que se propone resolver con políticas de estado cuyo objetivo es superar las tensiones partidarias a través de la generación de consensos sobre metas y cursos de acción de largo plazo. El problema se complica cuando reconocemos que la tensión Nación–intereses sectoriales y Nación–intereses regionales expresados en el Congreso, así como las características del propio Ejecutivo, no responden a una lógica de lucha política entre partidos. En consecuencia, estas dos últimas son tensiones no resolubles desde los acuerdos interpartidarios que apuntan a políticas de Estado sino desde reformas institucionales que reflejen acuerdos entre actores e intereses intrapartidarios, extrapartidarios, nacionales y regionales.

Las tensiones, estos tres problemas de acción colectiva están, lo que se llama en Teoría de los Juegos, anidados, interactúan, están interconectados. Los actores y gobiernos coparticipan en los tres juegos simultáneamente. ¿Cuál es el riesgo que enfrentan, entonces, reformas que apunten a fortalecer la capacidad de diseño e implementación de políticas públicas en la Argentina? El riesgo es no reconocer la relevancia de la segunda y tercera tensión, y suponer que resolviendo oficialismo/oposición se tendrá impacto sobre la gestión gubernamental. El riesgo es avanzar en la resolución del problema ligado a una de estas tensiones y sorprenderse al constatar que las otras áreas de tensión

siguen frustrando la capacidad de gestión eficiente por parte del Estado.

¿El gran desafío? Poder alcanzar un nivel de coordinación que asegure una generación de políticas y gestión pública de mayor eficiencia. En algún sentido, recomponer la capacidad de gestión estatal sin que esto redunde en autoritarismo.

III.5. Una reflexión final sobre la relación entre reforma política y los problemas de gobierno //

interna del Ejecutivo y del Legislativo, así como los mecanismos de articulación entre estos poderes. La reforma debe incorporar futuras acciones tendientes a: 1) mejorar mecanismos de evaluación y negociación que permitan diferenciar las temáticas resolubles por medio de la competencia política de aquellas que demandan políticas de Estado; 2) mejorar la capacidad de trabajo intersectorial dentro del Ejecutivo –coordinación interministerial más que competencia–; 3) mayor espe-

Hoy sabemos que si bien es importante el comportamiento en las votaciones, es clave el funcionamiento en comisiones y también la negociación que se da a puertas cerradas para comprender cómo es la dinámica de estos nuevos intercambios, que no siguen una lógica oficialismo-oposición guiada por identidades partidarias.

Como usualmente se plantea, la reforma política se focaliza en la dinámica partidario–electoral. Si bien esto es correcto y deseable, suena incompleta si no se articulan las acciones sobre los sistemas partidario y electoral con la dinámica de los poderes de gobierno en los que, a la larga, los partidos despliegan su capacidad de representación y gobierno. Partidos, elecciones y poderes de gobierno son piezas de una misma estructura que actúa, primero seleccionando representantes/decidores. Segundo, tomando decisiones públicas y, tercero, implementándolas. Por ello la reforma política debe pensar también la dinámica

cialización, como consecuencia de estabilidad de los representantes en el Congreso; 4) fortalecer la capacidad del Estado nacional frente a intereses sociales y regionales.

IV. Algunas conclusiones sobre la Reforma Política en el contexto de la crisis de representación y de necesidad de mejorar las políticas públicas //

Las demandas y propuestas de reforma política tienden a centrarse en el funcionamiento de los mecanismos partidario–electorales nacionales. Se trata de una reforma que opera sobre piezas que son, en rigor,

parte de una estructura más amplia de representación y gobierno.

Por ello, es necesario articular el debate sobre estos mecanismos con el análisis de dos planos de esta estructura “más amplia”, ineludibles al momento de diseñar y evaluar la conveniencia de distintas alternativas de reforma. Por un lado, la necesidad de reconocer las nuevas características del sistema partidario electoral en la Argentina: procesos de descentralización de servicios públicos, desnacionalización –provincialización– de la competencia partidaria, provincias en permanente reforma electoral y política –de 1985 a 2005 se dieron 38 reformas electorales y 32

toral–, segundo, tomando decisiones públicas –poderes de gobierno– y, tercero, implementándolas –accionar del aparato estatal–. La recomposición del vínculo de representación entre ciudadanos y gobernantes demanda una mejor calidad de gobierno. Cualquier reforma electoral debe tener en cuenta su impacto sobre los problemas propios de los poderes de gobierno y del Estado. Sólo de esa manera se estará en condiciones de estimar los resultados de cualquier cambio electoral sobre la eficiencia, eficacia y legitimidad de las políticas públicas.

No sería realista pretender una acción reformista simultánea sobre el

¿El gran desafío? Poder alcanzar un nivel de coordinación que asegure una generación de políticas y gestión pública de mayor eficiencia. En algún sentido, recomponer la capacidad de gestión estatal sin que esto redunde en autoritarismo.

reformas constitucionales en las provincias argentinas–, faccionalismo localista dentro de los partidos y creciente diferenciación entre los sistemas políticos provinciales, han resultado en la fragmentación del sistema político-partidario nacional. Cualquier reforma política nacional debe contemplar su impacto diferencial a nivel provincial los objetivos de recomposición de la integridad del sistema político-partidario nacional.

Por otro lado, esta estructura actúa, primero seleccionando representantes/decisores –instancia partidario elec-

conjunto de instituciones tales como el Ejecutivo y el Legislativo, el Estado y la organización federal del poder político. Sí parece necesario que se incorpore en el diagnóstico de la reforma política a llevar adelante, los problemas propios de los poderes de gobierno, la lógica federal de distribución de poder y de las instituciones estatales. De esa manera se estará en condiciones de estimar con mayor fundamento, los resultados probables de los cambios parciales a introducir. La superación del malestar con la política y los políticos habrá de encontrarse cuando los ciudadanos

asocien a la política y los políticos con un buen gobierno.

Reconstituir el vínculo entre la sociedad y sus gobernantes para resolver la crisis de representación democrática vivida por la Argentina plantea un problema electoral pero también gubernamental y del Estado, así como de la organización federal de la participación y el gobierno. Y aquí el análisis político no puede sino trascender el angosto foco del juego electoral nacional. El

Autonomía de los representantes y gravitación de los representados son términos que se encuentran en una relación complementaria y no pueden ser concebidos como parte de un juego de suma cero. Por ello, consideramos que un debilitamiento eventual de los partidos no se resuelve en favor de los ciudadanos. El desenlace previsible es una transferencia de poder e influencia política hacia los intereses organizados

Los frutos finales de cualquier operación de reforma política no son independientes del contexto sociológico dentro del que tiene lugar. No existen instituciones políticas de lujo en sociedades empobrecidas.

debate sobre la reforma política está siendo encarado desde distintas opciones valorativas con respecto al lugar de los partidos en nuestra vida política: por un lado las que buscan debilitarlo y, por el otro, las que apuntan a fortalecerlo. Estas reflexiones se inscriben en esta última opción. Éste es el objetivo que debe guiar el diseño de la reforma. Cualquiera sean las formas en la que esta se plasme, la reforma política debería asegurar el equilibrio necesario entre la producción de representación y la producción de capacidad de decisión.

y los asesores ilustrados del Ejecutivo de turno.

Por último, una llamada de atención. Es necesario recordar el vínculo entre la ciudadanía política y las condiciones socio-económicas que facilitan o frustran la posibilidad de su ejercicio. Los frutos finales de cualquier operación de reforma política no son independientes del contexto sociológico dentro del que tiene lugar. No existen instituciones políticas de lujo en sociedades empobrecidas.//

Referencias

ACUÑA, Carlos H. (2003). "Capacidad estatal y conflicto social: problemas (que siguen siendo ineludibles) de todo buen gobierno", *El Debate Político*.

- Revista Iberoamericana de Análisis Político*, año 1, N° 1, Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, diciembre.
- ACUÑA, Carlos H. (2001). “Problemas político–institucionales que obstaculizan mejores políticas públicas en la Argentina de hoy”, *Reforma y Democracia. Revista del CLAD*, Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), Caracas, Venezuela.
- ACUÑA, Carlos H. y Juan C. Torre (2000)- “Consideraciones sobre la reforma política en la Argentina actual”; Seminario sobre la reforma política, organizado por la Vicepresidencia de la Nación y el Ministerio del Interior, Rosario, 29 de abril.
- CALVO, Ernesto y Juan M. Abal Medina (h.) (comps.) (2001). *El federalismo electoral argentino*, Buenos Aires, EUDEBA.
- CALVO, Ernesto y Marcelo Escolar (2005a). *La nueva política de partidos en la Argentina: Crisis política, realineamientos partidarios y reforma electoral*, Buenos Aires, Fundación PENT–Prometeo.
- CALVO, Ernesto y Marcelo Escolar (2005b). *Reforma Electoral y Calidad de la Representación*, Serie Aportes, N° 1, Buenos Aires, Fundación PENT.
- Calvo, Ernesto y Victoria Murillo (2004). “Who Delivers? Partisan Clients in the Argentine Electoral Market”, *American Journal of Political Science*, 48, 4: pp. 742–757.
- ESCOLAR, Marcelo y Natalia Calcagno (2004). “Reforma Electoral Nacional y Reforma Electoral Provincial. Elementos para su análisis y discusión en el caso argentino”, *Estudios Sociales*, N° 27, Santa Fe, Universidad Nacional del Litoral.
- GIBSON, Edward (2004). “Subnational Authoritarianism: Territorial Strategies of Political Control in Democratic Regimes”, presentado en el Encuentro Anual de la American Political Science Association, Septiembre 2–5.
- JONES, Mark y Wonjae Hwang (2005). “Party Government in Presidential Democracies: Extending Cartel Theory Beyond the U.S. Congress”, *American Journal of Political Science*, Abril, N° 49, 2: pp. 267–282.
- JONES, Mark et al (2000). “Políticos profesionales – Legisladores amateurs: El Congreso Argentino en el siglo XX”, *Documento de Trabajo*, 45, CEDI, noviembre.
- LEVITSKY, Stephen (2003). *Transforming Labor-based Parties in Latin America: Argentine Peronism in Comparative Perspective*, Cambridge, Cambridge University Press.
- NOVARO, Marcos (2003). *Liderazgo y representación en las democracias contemporáneas*, Rosario, HomoSapiens.
- NEGRETTO, Javier (2005). “Choosing How to Choose Presidents. Parties, Military Rulers and Presidential Elections in Latin America”, *The Journal of Politics*.
- O’DONNELL, Guillermo (1995). “Horizontal Accountability in New Democracies”, *Journal of Democracy*, N° 9 (3): pp. 112–126.
- TORRE, Juan C. (2003). “Los huérfanos de la política de partidos: sobre la naturaleza y los alcances de la crisis de representación partidaria”, *Desarrollo Económico*, N° 42 (p. 168), Buenos Aires.

La promoción de la cohesión social en América Latina

La experiencia del programa
EUROsociAL Fiscalidad



ÁNGELES FERNÁNDEZ PÉREZ¹
BORJA DÍAZ RIVILLAS²

1. Directora de EUROsociAL Fiscalidad

2. Responsable de Planificación, Seguimiento y
Comunicación, EUROsociAL Fiscalidad

A pesar de la bonanza económica de los últimos tiempos y de que la mayoría de los países de América Latina han logrado democratizar sus regímenes, la pobreza, la desigualdad, la exclusión social y la debilidad del Estado de derecho continúan siendo obstáculos para el desarrollo sostenible de la región. Para hacer frente a esta situación, los países de América Latina han comenzado a situar la promoción de la cohesión social como elemento central de sus políticas públicas. Dentro de los esfuerzos internacionales, EUROsociAL, aspira a consolidarse como un catalizador de las iniciativas destinadas a reducir las brechas sociales que azotan a la región.

1. Introducción: la cohesión social en la relación entre la Unión Europea y América Latina. //

La promoción de la cohesión se ha consolidado como una de las prioridades políticas en las relaciones de la Unión Europea con los países de América Latina y el Caribe, como consecuencia de los efectos negativos de la globalización y el “Consenso de Washington”. Los nuevos enfoques, situaron el papel de las instituciones y de la política social como fundamental para el desarrollo sostenible. La inclusión de la “Declaración del Milenio” y los “Objetivos de Desarrollo del Milenio” en la Nueva Agenda Internacional, se fundamenta en el sentido de pertenencia y apropiación de los países en vías de desarrollo de sus propios procesos y estrategias de desarrollo sostenible y lucha contra la pobreza (Hernando y Frutos, 2005: 182).

América Latina presenta, sin duda, una situación paradójica. La región ha vivido más de dos décadas de gobiernos democráticos y, en un contexto internacional favorable, experimenta una importante mejora de sus magnitudes macroeconómicas. El comportamiento fiscal de los últimos tiempos ha sido excelente, con una importante recuperación de los ingresos en la última década, que ha contribuido a la reducción de los déficits fiscales. El ciclo expansivo de crecimiento de casi cinco años, el superávit por cuenta corriente, la mejora en los términos de intercambio, el resultado positivo de las cuentas fiscales, el de-

empleo decreciente, el incremento de las reservas internacionales y la reducción de la deuda externa como porcentaje del PIB, sitúan a los países de América Latina ante una oportunidad única. Sin embargo, la bonanza económica sólo ha servido para avanzar de manera moderada en la reducción de la pobreza, y América Latina sigue siendo una de las regiones con mayores desigualdades del mundo y de hecho, la debilidad del Estado de derecho¹ en muchos de los países de la región constituye un impedimento para desarrollo económico y democrático.

La centralidad de la cohesión social en la agenda de la cooperación europea, ha sido también el resultado de la propia naturaleza de ese modelo social. El proceso de integración europeo, inicialmente económico, no ha descuidado aspectos políticos, culturales y sociales, junto al fuerte compromiso con la promoción de la cohesión social en su territorio. Ello ha convertido a la Unión Europea en una de las regiones más igualitarias del mundo.

Esta experiencia es, sin duda, un referente que puede servir de base para la cooperación con los países de América Latina. La Unión Europea puede ofrecer multiplicidad de soluciones y experiencias positivas (diferentes sistemas de protección social, educación, lucha contra la discriminación y la exclusión, etcétera). El modelo de bienestar europeo ha sido posible gracias a políticas fiscales que han dado fortaleza al sector público y que han tenido efectos redistributivos,

1. Así, por ejemplo, los indicadores de Gobernabilidad del Banco Mundial (Kaufmann, Kraay, y Mastruzzi, 2005) muestran que la situación del Estado de derecho en el conjunto de América Latina está todavía muy por debajo de la media mundial.

la coordinación de las políticas de lucha contra la exclusión social y la pobreza, los beneficios de la cooperación a nivel europeo y los métodos de su política regional para la recuperación económica y social de algunas regiones de Europa menos desarrolladas².

En este contexto, la propia evolución de la agenda de las relaciones birregionales y la preocupación por las brechas sociales causadas por la desigualdad y la discriminación, han consolidado la cohesión social como uno de los principales ejes de las relaciones entre la Unión Europea y América Latina.

Con el objetivo de concretar el mayor compromiso con la promoción de la cohesión social, en la programación de la dotación financiera comunitaria para la cooperación regional con América Latina, la Comisión Europea lanzó EUROsocial en 2004, un programa regional de cooperación técnica encaminado a fomentar la lucha contra la pobreza, las desigualdades y la exclusión social en América Latina. El programa actúa en cinco sectores prioritarios: educación, salud, educación, justicia y empleo. El presente trabajo, aborda los esfuerzos que se han realizado dentro del sector de fiscalidad de EUROsocial. Tras analizar la naturaleza y dimensiones de la cohesión social y de la relevancia de la fiscalidad, el artículo examina los rasgos distintivos del conjunto del programa, las principales líneas de actuación de EUROsocial Fiscalidad, su organización, los princi-

pales resultados obtenidos hasta la fecha y los desafíos de futuro.

2. El concepto de cohesión social, sus dimensiones y la relevancia de la fiscalidad //

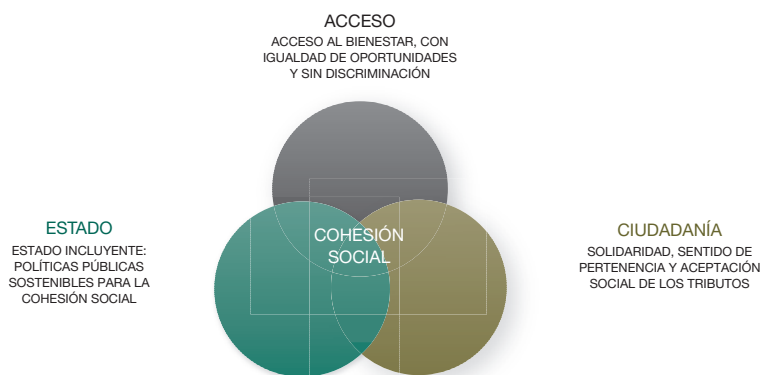
La cohesión social es un atributo de las sociedades democráticas, que conlleva la formación de un tejido social y la vertebración de las distintas comunidades y grupos de un país y que implica: 1) la igualdad de oportunidades, sin discriminación y con atención a la diversidad; 2) la promoción del bienestar para el conjunto de la población; 3) un sentimiento de pertenencia y la participación activa de la ciudadanía y la solidaridad entre grupos, territorios y generaciones. Para lograr la cohesión social es necesaria la acción directa y de liderazgo del Estado (políticas públicas activas, con recursos suficientes), aunque se sustenta en la “responsabilidad conjunta” de distintos actores. Por lo tanto, la cohesión social es un objetivo de la acción pública pero también es un medio para luchar contra la pobreza y la exclusión³.

Si partimos de los tres pilares de la cohesión social –acceso, Estado y ciudadanía (ver gráfico 1)–, la contribución de la fiscalidad se pone de manifiesto en una serie de ámbitos que tienen que ver con las brechas existentes, la capacidad del Estado para obtener los recursos necesarios para financiar políticas de gasto que faciliten el acceso al bienestar con igualdad de oportunidades y sin discri-

2. Fuente: La cohesión social en el marco de la asociación estratégica entre la UE y América Latina y el Caribe disponible a 4/4/2008 en: http://ec.europa.eu/external_relations/la/sc/sc_es/02_why_es.htm

3. “Marco Conceptual EUROsocial”, Documento de trabajo de EUROsocial, mayo de 2007, disponible en: <http://www.programaeurososocial.eu/datos/documentos/guias/1189153102.pdf>

Gráfico 1. La cohesión social y sus dimensiones



minación y de generar un sentido de pertenencia y legitimidad de la acción pública.

2.1. Acceso al bienestar con igualdad de oportunidades y sin discriminación // La lucha contra la desigualdad en el acceso a las oportunidades y al bienestar, es una de las formas más directas de afrontar la construcción de la cohesión social⁴. En América Latina, en los últimos tiempos, las mejores condiciones económicas, las remesas y el aumento en el gasto social han servido para avanzar en la reducción de la pobreza en términos porcentuales.

Aunque las cifras actuales muestran una mejora en la reducción de la indigencia y la pobreza no extrema, la región está todavía lejos del cumplimiento de los objetivos del Milenio. En definitiva, aunque el panorama actual representa una oportunidad única para la región,

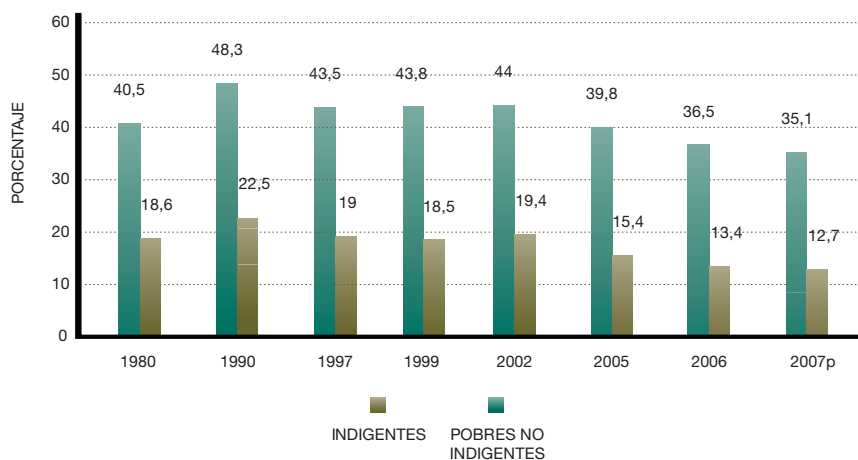
queda todavía mucho camino para lograr sociedades más inclusivas.

2.2. Estado incluyente: políticas públicas sostenibles para la cohesión social // Los países de la región han otorgado una creciente importancia a las políticas sociales, que se ha traducido en una mayor participación del gasto social dentro del PIB. Sin embargo, como destaca la CEPAL en su informe del Panorama Social de 2007, el nivel y la estructura del gasto público social sigue mostrando deficiencias para atender las necesidades sociales de la población vulnerable.

La mayoría de los países de América Latina han llevado a cabo importantes reformas tributarias en los últimos 15 años, en gran parte motivadas por cambios en las circunstancias económicas y sociales de la región. Si bien han contribuido a una mejora en la recaudación tributaria, no obstante, no han conse-

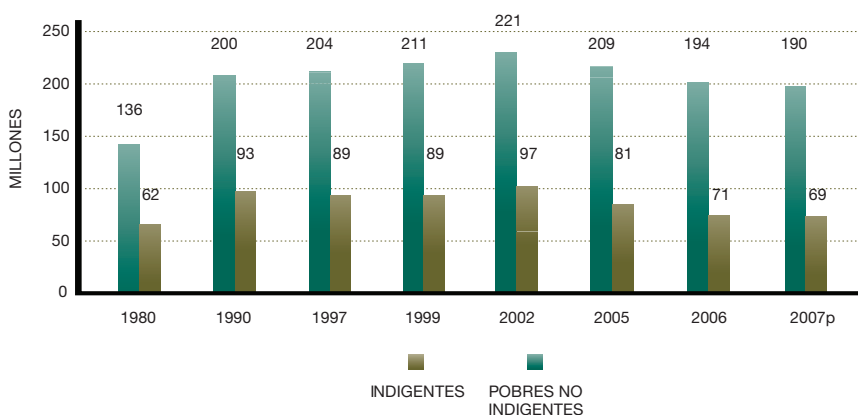
4. "Marco Conceptual EUROsocial", Documento de trabajo de EUROsocial, mayo de 2007, disponible en: <http://www.programaeurosocial.eu/datos/documentos/guias/1189153102.pdf>

Gráfico 2. Evolución de la pobreza y la indigencia en América Latina en porcentaje



FUENTE: CEPAL, 2007.

Gráfico 3. Evolución de la pobreza y la indigencia en América Latina en millones

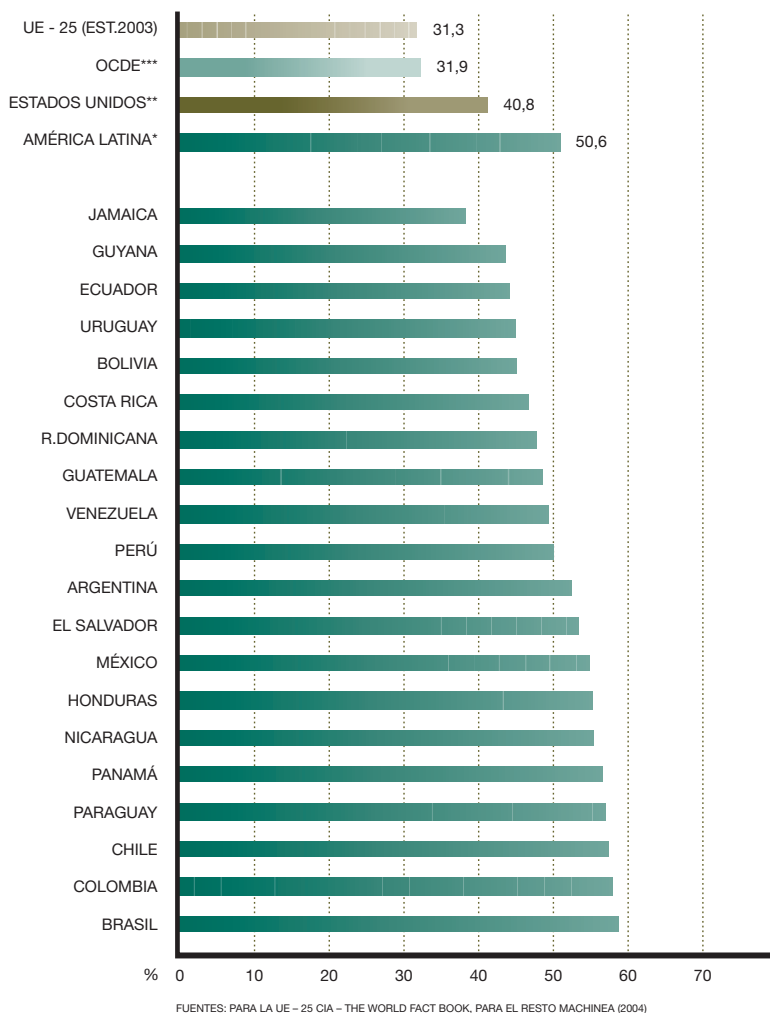


FUENTE: CEPAL, 2007.

guido resolver los dos principales retos: la suficiencia (los incrementos no han sido suficientes y los niveles de presión fiscal son bajos) y la equidad (por el pe-

so de la imposición sobre el consumo). Las reformas emprendidas en los últimos años han consistido, principalmente, en una reducción de los tributos que gra-

Gráfico 4. Coeficiente de Concentración de Gini 1997–2002 (expresado en porcentaje).

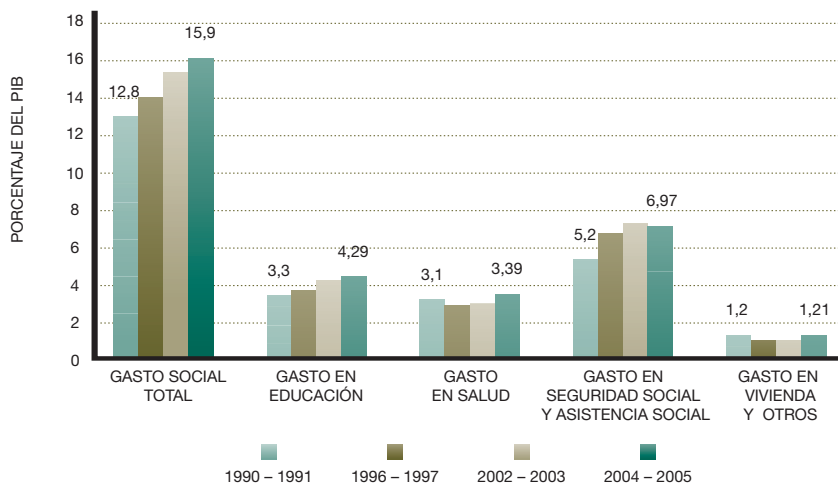


van el comercio exterior y en un fortalecimiento de los impuestos sobre el valor agregado.

Quedan, por lo tanto, una serie de retos pendientes que deben ser aborda-

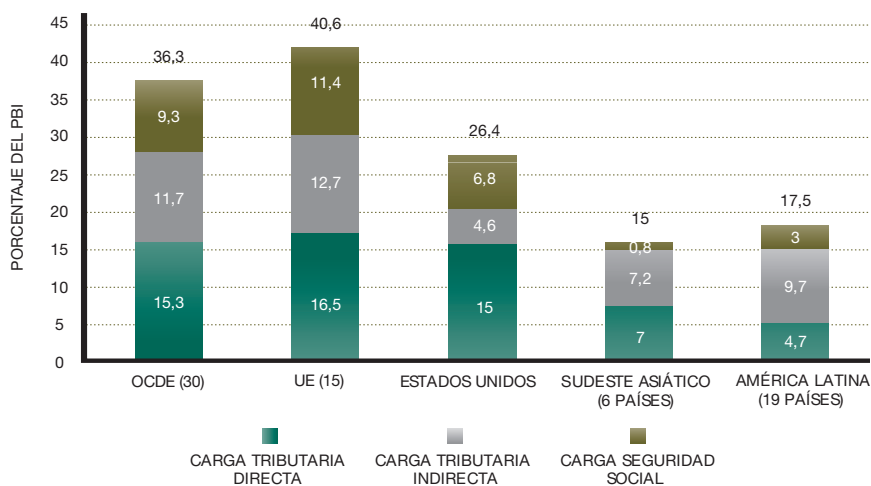
dos en futuras reformas tributarias, pero es patente la dificultad de hacerlo sin un diálogo y consenso en el que participen los distintos agentes económicos y sociales. El “Pacto Fiscal” propugnado por

Gráfico 5. América Latina y el Caribe, evolución del gasto social por sectores como porcentaje del PIB (1990–1991, 1996–1997, 2002–2003 y 2004–2005).



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA EN BASE A M. H.

Gráfico 6. Comparación internacional de la carga tributaria como porcentaje del PIB



FUENTE: CEPAL 2006

CEPAL hace diez años, cobra ahora todo su sentido en una situación de mejora en las cuentas públicas de América Latina.

2.3. Ciudadanía: solidaridad, sentido de pertenencia y aceptación social de los tributos // Esta dimensión de la cohesión social se fundamenta en las percepciones individuales y en la generación de sentimientos de pertenencia a una comunidad que persigue objetivos comunes, mediante procedimientos democráticos, con atención a la diversidad de sus miembros. Asimismo, de acuerdo a Latinobarómetro (2006) pese a que en la región existe un fuerte apoyo a la democracia como forma de gobierno, el nivel de satisfacción con ella es bajo, como así también la legitimidad social de las instituciones del Estado (gráfico 7).

En 2005, sólo el 21% de los ciudadanos consideró que sus impuestos serían utilizados de forma adecuada, lo cual manifiesta una percepción social negativa sobre utilización de los recursos por parte del Estado (gráfico 8).

Es por ello, que junto a los esfuerzos para la detección y corrección del fraude fiscal y en las actuaciones que favorecen el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, es fundamental la formación en valores de la ciudadanía, ya sea mediante acciones de educación formal, no formal o informal, para así crear una conciencia fiscal que favorezca la aceptación social de los tributos.

3. El Programa EUROsocial y la promoción de la cohesión social

en América Latina // EUROsocial es una iniciativa regional de cooperación técnica de la Comisión Europea para promover la cohesión social en América Latina, basada en el intercambio de experiencias entre administraciones públicas responsables de la educación, el empleo, la administración de justicia, la fiscalidad y la salud. El Programa cuenta con un presupuesto de 36,7 millones de euros (financiado en un 80% por la Comisión Europea y el 20% restante, por los países europeos que bilateralmente participan en el mismo). EUROsocial es fundamentalmente un programa de cooperación entre administraciones públicas y de fortalecimiento institucional para la promoción de cambios en orientaciones y mecanismos de gestión de políticas y programas sociales. Sus actividades están dirigidas esencialmente a tres grupos de actores que desempeñan un papel relevante en los 18 países de América Latina de los cinco sectores prioritarios:

- › Tomadores de decisiones de política de alto nivel.
- › Personas y colectivos con capacidad de influir en las decisiones y la ejecución de políticas sociales, expertos e intelectuales, líderes profesionales, institutos de investigación, universidades, organizaciones de trabajadores y empleadores, sociedad civil, etc.
- › Funcionarios y funcionarias en ministerios, agencias y otras instituciones públicas.

La coordinación del Programa se asegura a través de un Comité Intersectorial (CICO), compuesto por los cuatro líde-

res de los consorcios y la OIT y que preside la FIIAPP. El Comité Conjunto, máxima autoridad y responsable de la orientación estratégica del Programa, está integrado por los representantes del Banco Interamericano del Desarrollo (BID), del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), así como de la Comisión Europea.

3.1. Rasgos distintivos del programa EUROSociAL //

3.1.1. Orientación hacia la cohesión social /// La cohesión social es, junto con la integración regional, uno de los ejes que vertebran la relación estratégica entre la Unión Europea y América Latina. Las Cumbres de Jefes de Estado y de Gobierno UE - ALAC de Guadalajara (2004) y de Viena (2006) estuvieron enfocadas a la cohesión social y la reducción de las desigualdades como una de sus prioridades.

3.1.2. Apoyo político al más alto nivel // EUROSociAL ha recibido el apoyo político al más alto nivel. Las declaraciones finales de las Cumbres de Jefes de Estado y de Gobierno de la Unión Europea (UE) y América Latina y el Caribe de Guadalajara y de Viena destacaron la importancia del Programa como vehículo para construir sociedades más inclusivas.

3.1.3. Carácter abierto y participativo // EUROSociAL es un programa orientado a la demanda y cuya gestión se realiza a través de consorcios, potenciando

una toma de decisiones democrática, transparente y flexible, con la participación de representantes de los países socios de América Latina que forman parte de los consorcios, y que por tanto participan en los comités de dirección de cada uno de los sectores. Se trata de una concepción que ni es paternalista ni establece condiciones⁵. La naturaleza de las actividades previstas por el programa y, en particular, el intercambio de experiencias, conocimientos y buenas prácticas, hace necesaria la constitución de “redes sectoriales” que reúnan a todos los actores europeos y latinoamericanos que manifiesten un interés por los temas del programa o que quieran comprometerse y operar activamente en la realización de sus objetivos.

3.1.4. Carácter estratégico // Los lineamientos estratégicos del Programa son establecidos por un Comité Conjunto integrado por la Comisión Europea, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y la Comisión Económica para América Latina (CEPAL).

3.1.5. Posibilidad de actuaciones intersectoriales // La existencia de cinco sectores prioritarios (educación salud, justicia, fiscalidad y empleo) como vectores de la cohesión social permite la realización de actuaciones de carácter intersectorial dentro del Programa.

3.1.6. Énfasis en la gestión del conocimiento // Las nuevas tecnologías ofrecen una excelente plataforma para la difusión de los estudios temáticos,

los documentos emanados de las diferentes actividades del programa, los diferentes boletines de cada uno de los sectores, ponen a disposición de las administraciones públicas de la región experiencias de instituciones homólogas que se enfrentaron o se enfrentan a problemas similares.

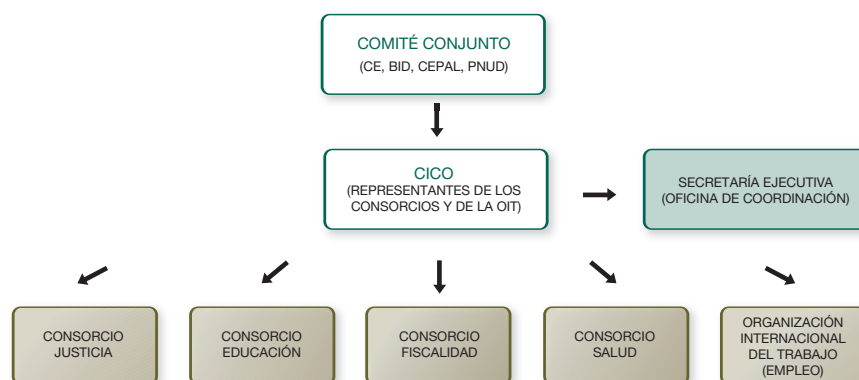
4. EUROsociAL Fiscalidad y la promoción de la fiscalidad en América Latina // El sector fiscalidad del Programa EUROsociAL se articula a través de un consorcio de instituciones europeas y latinoamericanas, lideradas por el Instituto de Estudios Fiscales de España. Su objetivo es influir, a través del intercambio de experiencias, sobre las políticas públicas y las prácticas institucionales de gestión que en el ámbito de la fiscalidad tienen repercusiones sobre la cohesión social.

El consorcio de fiscalidad agrupa a instituciones de gran relevancia en la Unión Europea y en América Latina. La

ventaja esencial de la modalidad de consorcio reside en que involucra a los propios actores del proyecto y a quienes tienen mandato y capacidad de movilizarlos, lo que contribuye a potenciar los resultados y su sostenibilidad. El Consorcio está integrado por diez instituciones entre las que figuran Administraciones Tributarias, centros de investigación y capacitación, una agencia de cooperación y una institución supranacional de referencia en el ámbito de la fiscalidad:

- › Instituto de Estudios Fiscales – IEF – España
- › ADETEF – *l'agence de coopération technique internationale des ministères chargés de l'économie et du budget* – Francia.
- › InWent Capacity Building International– InWent–Alemania.
- › Fundación Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico – CEDDET – España.

Gráfico 9. Estructura organizativa del Programa



‣ *Institute for Fiscal Studies* – IFS - Reino Unido.

‣ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT.

‣ Servicio de Administración Tributaria – SAT – México

‣ Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP – Argentina

‣ Receita Federal do Brasil – Brasil.

‣ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN - Colombia

Cabe destacar el papel que desempeña la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española (AEAT), como Miembro Asociado. Asimismo, la Organización Iberoamericana de la Seguridad Social (OISS), el Comité Permanente sobre el Catastro de Iberoamérica (CPCI) y el Instituto Centroamericano de Administración Pública (ICAP), la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP), y la Agenzia delle Entrate de Italia, son también miembros asociados.

Dentro del proyecto, la fiscalidad es concebida en sentido amplio, por lo que las instituciones potencialmente beneficiarias proceden tanto de la parte de ingresos como de gasto y de control. De esta forma el proyecto colabora fundamentalmente con instituciones como los Ministerios de Economía y Hacienda, las Administraciones Tributarias, los catastros inmobiliarios, los Organismos de la Seguridad Social, las Asambleas Legislativas, los Tribunales de Cuentas y los Gobiernos Subnacionales

4.1. Áreas temáticas de EUROsociAL Fiscalidad //

Conforme al marco conceptual expuesto anteriormente, el programa ha considerado como prioritarias las siguientes líneas de actuación: 1) Políticas fiscales; 2) Administraciones fiscales; 3) presupuesto y gasto público; 4) financiación territorial; 5) seguridad social; 6) recursos humanos. La coordinación de cada área temática se realiza conjuntamente entre una institución del consorcio de un país latinoamericano y de un país europeo. El CIAT, como organización regional de referencia en el ámbito de las Administraciones Tributarias, desempeña un papel destacado de coordinación y apoyo a los responsables temáticos.

A continuación se enumeran los objetivos de cada área temática, su relevancia y principales aspectos que son abordados dentro de las mismas.

4.1.2. Políticas fiscales // No es factible emprender una reforma tributaria si previamente no existe un acuerdo social (Santos y Carbajo, 2007:69). Esta área temática tiene como prioridad la evaluación de las políticas fiscales vigentes en los distintos contextos políticos de Europa y América Latina, a fin de promover y acompañar procesos de reforma orientados a mejorar la suficiencia y equidad de los sistemas fiscales.

4.1.3. Administraciones fiscales // Para cumplir de forma adecuada con sus funciones, las administraciones tributarias necesitan favorecer el cumplimiento

voluntario y detectar y corregir el fraude y la evasión fiscal. Es muy importante la utilización intensiva de las nuevas tecnologías para mejorar la comunicación con los ciudadanos y los métodos y procedimientos de control. Es indispensable una dotación presupuestaria que permita contar con recursos humanos suficientes y estables, que accedan y promocionen por méritos mediante pruebas técnicas y transparentes y que cuenten con un nivel retributivo razonable y relacionado con metas. Por último, vale destacar la importancia de una estructura organizativa basada no en las distintas figuras impositivas sino en funciones y tipos de contribuyentes⁶. En este sentido esta área temática aborda los siguientes subtemas:

- › Estrategias para favorecer el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.
- › Seguridad jurídica de los contribuyentes.
- › Detección y corrección del fraude fiscal.
- › Mejora de la calidad de los catastros inmobiliarios y los registros de contribuyentes.
- › Mejora de la capacidad organizativa de las Administraciones tributarias.

4.1.4 Presupuesto y gasto público /// La cooperación de los poderes del Estado en el ciclo presupuestario tiene un impacto considerable en la cohesión social. Únicamente la colaboración estrecha y concertada entre las instituciones permitirá lograr transparencia y orientar el presupuesto con el fin de al-

canzar un equilibrio entre los sectores de finanzas/economía y bienestar social. El intercambio de experiencias sobre las mejores prácticas de la región referentes al ciclo presupuestario y la cooperación entre instituciones en este ciclo, permitirá aprender a base de ejemplos. Con ello se intenta contribuir al buen gobierno, la modernización de los presupuestos y la transparencia en los países latinoamericanos.

En lo que respecta al espacio político, el intercambio de experiencias a alto nivel pretende promover el acercamiento mutuo de los/las participantes de los Ministerios de Finanzas, Tribunales de Cuentas y Parlamentos con el fin de discutir los diferentes roles de las instituciones en el ciclo presupuestario, que son los actores principales de este proceso de elaboración de presupuestos.

4.1.5. Financiación territorial //

La descentralización fiscal constituye un cambio de paradigma en la articulación de los objetivos de cohesión social a través de la intervención del sector público. Por una parte, la aproximación de los centros de toma de decisiones a los ciudadanos refuerza la consideración de las necesidades específicas de cada colectivo y la eficiencia de los mecanismos de control democrático en la consecución de los objetivos. Por otra parte, la fragmentación geográfica de las competencias conlleva riesgos derivados de la posible asimetría tanto en las capacidades financieras de cada territorio, como en la articulación misma de las competencias de gasto e ingreso por niveles de gobierno. En este sentido, la adecuada definición

de los mecanismos de solidaridad interregional y de los incentivos a la corresponsabilidad desempeñarán un papel decisivo en el proceso de mejora de la cohesión social.

4.1.6. Seguridad social // Los sistemas de protección social han sido objeto de profundas reformas en América Latina en los últimos 25 años, pero a pesar de los esfuerzos realizados, actualmente éstos distan mucho de cumplir con los objetivos de universalidad y suficiencia. Queda claro que es necesario dotar de recursos adecuados al sistema de protección social. La experiencia europea ha demostrado que los sistemas de seguridad social viables y con amplia cobertura son esenciales para el logro del objetivo de cohesión social.

4.1.7 Recursos humanos // Una mayor objetividad en el acceso a la función pública, la expectativa de una carrera administrativa y una capacitación continua, la valoración del desempeño y de la ética en la actuación administrativa, son condiciones que favorecen el funcionamiento de una administración fiscal más eficiente, justa y transparente y, por lo tanto, más capaz de contribuir a la cohesión social.

4.2. Metodología // El proyecto EUROSOCIAL Fiscalidad contempla una serie de resultados generales, surgidos a través de un conjunto de actividades orientadas a alcanzar el objetivo específico, a lo largo de los cuatro años de eje-

cución. Los intercambios de experiencias son procesos de transferencia entre administraciones públicas, de lecciones aprendidas y buenas prácticas —que deben ser pertinentes en el contexto de los países de América Latina— acerca del diseño, aplicación y gestión de políticas sociales con repercusiones sobre la cohesión social. La transferencia puede ser realizada desde países europeos o desde países de América Latina a través de la formación no reglada (presencial o a distancia), por medio de pasantías o visitas, mediante la asistencia técnica de expertos o por una combinación de estas modalidades (CICO, 2006).

El ciclo de intercambio de experiencias consta de cuatro fases: 1) identificación de las necesidades políticas e institucionales generales en país(es) receptor(es) e identificación de experiencias potencialmente transferibles; 2) validación de la oferta y la demanda y puesta en contacto entre demandantes y oferentes; 3) ejecución de propuestas de apoyo a las instituciones beneficiarias; y 4) evaluación y difusión de los procedimientos y resultados de cada actividad y de la estrategia del proyecto en su conjunto, lo que puede dar lugar a la identificación de nuevas prioridades.

5. Balance de dos años de proyecto // EUROSOCIAL Fiscalidad ha alcanzado su ecuador. En estos dos años, el proyecto ha consolidado la metodología de actuación, se ha avanzado en la definición de un marco conceptual co-

6. Fuente: Díaz Yubero, Fernando, "La contribución de las Administraciones Tributarias a la cohesión social en América Latina", Boletín EUROSOCIAL Fiscalidad N° 3

mún a todas las áreas temáticas y en dar a conocer el proyecto en Europa y América Latina. En 2007, se ha logrado una mayor participación de instituciones de países de la Unión Europea que no son miembros del consorcio y una mayor colaboración con las instituciones del Comité Conjunto. Se han iniciado los primeros intercambios en el área de la seguridad social, en colaboración con el sector empleo, y en el área de la financiación territorial.

Gracias a los intercambios de experiencias, diferentes administraciones públicas han introducido cambios en procedimientos de gestión que empiezan a tener impacto en el funcionamiento de sus instituciones y en la igualdad de acceso y mejora de los servicios ofrecidos al ciudadano. Se ha logrado una mayor transparencia presupuestaria y se ha sensibilizado sobre el carácter social del presupuesto y sobre la importancia de la cohesión social en el desarrollo regional.

La naturaleza abierta y participativa del proyecto ha quedado plasmada en el hecho de que, en muchos casos, junto a la difusión de experiencias europeas, son las propias administraciones públicas de América Latina las que han sido transferentes de buenas prácticas. Así, en el período 2006 - 2007 han participado en ello total de 83 instituciones latinoamericanas.

Cabe destacar los intercambios directos entre los propios países de América Latina, en el marco del proyecto: visita de familiarización a Chile de funcionarios de Perú, Honduras y El Salvador, para conocer los servicios de atención al contribuyente a través de In-

ternet del Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII), la visita a México de funcionarios del Servicio de Rentas Internas de Ecuador (SRI) para conocer la experiencia en temas de fiscalización internacional del Servicio de Administración Tributaria (SAT), las visitas de funcionarios de la Subsecretaría de Estado de Tributación de Paraguay (SET) o la visita de funcionarios del SRI para conocer los servicios telefónicos de atención al contribuyente de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP), y la visita de funcionarios de la Dirección General Impositiva de Uruguay (DGI) a la AFIP para conocer su experiencia en la sistemática de seguimiento de fiscalizaciones.

La valoración de los intercambios ejecutados ha sido muy positiva, tanto desde el punto de vista profesional como organizativo.

5.1. EUROsociAL Fiscalidad en cifras // 5.2. Principales resultados de las acciones de intercambio // 5.2.1. Políticas fiscales //

Dentro de esta área temática, cabe destacar dos iniciativas encaminadas a destacar la relevancia de una política fiscal orientada a la cohesión social, consensuada entre los distintos actores sociales: el apoyo a Brasil en la reforma de la imposición sobre el consumo y la celebración de un encuentro de policy makers sobre Pacto fiscal y el Pacto Social.

► Durante 2007 tuvo lugar en Brasil un debate amplio y profundo sobre la reforma y racionalización de su complejo sistema tributario, en el que partici-

paron el gobierno federal, los estados, los municipios, los sindicatos y las organizaciones de empleadores. Fruto del trabajo, el gobierno envió al Congreso, en febrero de 2008, un proyecto de reforma tributaria, cuyos objetivos son: eliminar los obstáculos a una producción más eficiente y menos costosa, reducir la carga fiscal sobre productores y consumidores, estimular la formalización y permitir un desarrollo territorial más equilibrado.

5.2.2. Administraciones fiscales

// 5.2.2.1. Estrategias para favorecer el cumplimiento voluntario de los contribuyentes // La Agencia Tributaria de España, la Administración Federal de Ingresos de Argentina y el Servicio de Impuestos Internos de Chile, que figuran entre las Administraciones tributarias que más han avanzado en este campo, han actuado como los principales transferentes de experiencias.

A finales de mayo de 2006, representantes de varias administraciones tributarias latinoamericanas participaron en un seminario regional sobre estrategias para favorecer el cumplimiento voluntario, celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales en Madrid. En paralelo, realizaron una visita de familiarización a la AEAT de España, para conocer *in situ* el funcionamiento del Centro de Atención Telefónica y la operación del programa INFORMA para la unificación de criterios a las consultas de carácter tributario que realizan los contribuyentes. Ese primer contacto permitió el desarrollo de múltiples actividades de tipo “bilateral” para avanzar en la implantación de nuevos sistemas (especialmente, vinculados

con los servicios para la unificación de criterios, la atención telefónica y el uso de Internet), entre las que destacan las pasantías de funcionarios de Paraguay y El Salvador en la AFIP de Argentina y las de Honduras, El Salvador y Perú en el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) de Chile, así como las asistencias técnicas prestadas por la AFIP en Paraguay y las asistencias técnicas de la AEAT en Guatemala y El Salvador. Funcionarios ecuatorianos también tuvieron la ocasión de conocer de primera mano la experiencia argentina en servicios de atención telefónica a los contribuyentes.

Como resultado de las buenas prácticas observadas en la visita a los servicios del SII, diferentes instituciones han fortalecido y mejorado sus sistemas de atención al contribuyente a través de Internet:

› La Dirección Ejecutiva de Ingresos de Honduras (DEI) ha incorporado un sistema de preinscripción por parte de los Contribuyentes vía Internet en el Registro Tributario Nacional RTN, que les permite hacer su trámite más rápido y práctico al obtener su Documento en cuestión de cinco minutos al presentarse a reclamar su Carnet en la ventanilla virtual.

› La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria de Perú (SUNAT) está profesionalizando y ampliando, siguiendo el modelo chileno, sus servicios de atención al contribuyente a través de Internet.

› La Dirección General de Ingresos de El Salvador, en los diferentes intercambios realizados en el marco de EUROsocial Fiscalidad, identificó que los contribu-

yentes no utilizaban Internet para cumplir con sus obligaciones tributarias ni informarse por ese medio principalmente por dos razones: el diseño de la página era muy compleja y muchos contribuyentes no tienen ni el acceso ni el conocimiento para hacerlo.

Otra área es la relativa a los servicios de atención telefónica al contribuyente:

► Gracias al apoyo de la AFIP, la Subsecretaría de Estado de Tributación de Paraguay (SET) ha puesto en funcionamiento el sistema de monitoreo para teleoperadores de los servicios de atención telefónica y en la elaboración de un manual de atención al contribuyente. Desde mayo de 2007, se están realizando con normalidad las escuchas (monitoreo) tomadas por muestreo aleatorio del total de llamadas semanales, en tal sentido además se realiza la escucha conjunta de supervisor y representante (evaluación y *coaching*) a fin de observar los puntos positivos y negativos de llamadas recibidas por los operadores, de manera que este proceso brinde las directrices correctivas y de capacitación hacia los operadores. Así se han detectado las principales carencias que ya forman parte de las futuras capacitaciones y se ha mejorado la calidad de los servicios prestados al contribuyente. Cabe destacar que desde la puesta en marcha del Centro de Atención Telefónico - *Call Center* en septiembre de 2006 hasta septiembre de 2007, el centro ha recibido más de 129.547 llamadas. El Servicio de Rentas Internas de Ecuador también está recibiendo la co-

laboración de la AFIP para el fortalecimiento de su *call center*.

► La Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda de El Salvador ha desarrollando un *call center* siguiendo el modelo de los servicios telefónicos de atención al contribuyente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT), cuyos técnicos capacitaron en el mes de junio a los evaluadores de las llamadas y a los nuevos teleoperadores.

Por último, destacar que el Departamento de Capacitación de Recursos Humanos de la SET ha incluido en los planes de formación los contenidos del curso sobre “Inducción a la concienciación Institucional”. Este curso fue impartido en agosto de 2007 por dos funcionarios de la Agencia tributaria de España en el marco de EUROsocial Fiscalidad y tiene como objetivo lograr un mejor servicio de atención a los contribuyentes. En el curso participaron 30 funcionarios de la SET que con posterioridad replicaron los contenidos para que pudieran beneficiarse otros funcionarios de la institución paraguaya.

5.2.2.2 Mayor seguridad jurídica y equidad en la aplicación de las normas tributarias // Como se ha destacado junto a los deberes y obligaciones de los contribuyentes, es muy importante que sus derechos sean respetados y que las normas tributarias sean aplicadas de uniformemente. En este sentido, se han realizado intercambios de experiencias con Guatemala y Paraguay, cuyas administraciones tributarias nece-

sitaban dar respuesta a las demandas de sus contribuyentes:

► La SET de Paraguay ha habilitado una oficina de reclamos, quejas y sugerencias. La institución paraguaya ha contado con el asesoramiento de técnicos de la AEAT, en el marco de EUROSOCIAL Fiscalidad. El nuevo servicio, tiene a su cargo la recepción de reclamos, quejas y sugerencias para posteriormente derivarlas al área competente de la solución, debiendo realizar el seguimiento hasta que el caso sea resuelto o tenga una respuesta.

► La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala ha implantado con el apoyo de la Agencia Tributaria de España un sistema de unificación de criterios tributarios.

5.2.2.3. Detección y corrección del fraude fiscal // En este campo se ha enfatizado la importancia de las herramientas informáticas orientadas al control. En este sentido, tras una visita de familiarización a España, se realizó un curso al respecto en Cartagena de Indias para poder profundizar en los conocimientos más técnicos. De forma bilateral la Agencia Tributaria de España está apoyando a la Receita Federal de Brasil en los cambios normativos y de procedimientos en el área de recaudación que está promoviendo la institución sudamericana.

5.2.2.4. Fortalecimiento de la capacidad organizativa y de gestión de las administraciones tributarias // En Venezuela, la Oficina de

Planificación y Seguimiento del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) ha iniciado la construcción de un sistema de indicadores de gestión para los niveles operativos del Servicio, aplicable tanto para las áreas aduaneras como tributarias. De forma adicional, la institución venezolana está realizando su estudio conceptual, sobre el análisis de las herramientas informáticas y sistemas que puedan facilitar este proceso.

5.2.2.5. Mejora de la calidad de los catastros inmobiliarios y los registros de contribuyentes //

Gracias al apoyo técnico de EUROSOCIAL Fiscalidad, canalizado a través de la Dirección General del Catastro de España en el marco del Proyecto, el Catastro de la Provincia de Buenos Aires aprobó a finales de diciembre de 2006 un Plan de Calidad y una carta de servicios. Se trata de dos instrumentos orientados a la mejora de servicios y al reforzamiento de los derechos de los ciudadanos⁷.

5.2.2.6. Fortalecimiento de la cultura fiscal //

En octubre de 2007, se realizó en Buenos Aires un Seminario internacional sobre educación cívico – tributaria tuvo como elemento más destacado el poder contar con la presencia de no sólo con los reponsables de este tipo de programas en las Administraciones Tributarias, sino también con los funcionarios de los ministerios de educación de la región, lo cual es un elemento esencial para la adecuada articulación de este tipo de programas. Al término del seminario, los participantes centroame-

ricanos y de la República Dominicana realizaron un comunicado (Declaración de Buenos Aires) en el que expusieron su voluntad de cooperar, en el marco del Programa EUROsocial Fiscalidad, en la construcción de una ciudadanía fiscal en la región. La primera reunión de la nueva Red tuvo lugar marzo de 2008 en el marco de EUROsocial Fiscalidad. Además de para fortalecer los vínculos personales y profesionales en aras de un mayor y mejor intercambio de información, el Encuentro ha permitido consensuar una serie de principios generales que deben regir los programas de educación fiscal y ha servido para identificar demandas concretas de las Administraciones tributarias y de los ministerios de educación participantes interesados en fortalecer o introducir este tipo de iniciativas. Se ha decidido que la Red se abra a la participación del resto de países de América Latina.

Asimismo, tras el Encuentro de Buenos Aires se han emprendido diferentes colaboraciones en el marco de EUROsocial Fiscalidad o cambios unilaterales por parte de las instituciones participantes. A raíz del encuentro la SET de Paraguay diseñó un modelo para instruir a los escolares sobre las responsabilidades ciudadanas en el ámbito tributario, que comenzó a aplicarse con una formación de docentes en abril de 2008. En el marco del programa se han iniciado colaboraciones para fortalecer el programa tributario de Perú, con el apoyo de Brasil, y el de El Salvador, en este caso con el apoyo de Argentina.

5.2.3. Presupuesto y gasto público // Dentro de esta área temática que lidera la organización InWent, se ha impulsado la constitución de una red de comunicación entre Ministerios de Finanzas, las Comisiones presupuestarias y las Contralorías Generales de América Latina. Además de fortalecer el conocimiento técnico de sus funcionarios beneficiarios de las actividades, se ha logrado una importante sensibilización sobre la importancia de la colaboración entre poderes para favorecer la cohesión social y lograr una mayor transparencia en el ciclo presupuestario.

5.2.4. Seguridad social // En el marco de EUROsocial Fiscalidad y Empleo, la Gerencia de Afiliación y Recaudación y la Subgerencia de Cobros y Recuperaciones de Honduras han implementando una nueva estrategia para la contención de la mora obrero – patronal. En agosto entraron en vigor las nuevas disposiciones en cuanto a los avisos de cobro mensuales cuyo objetivo es la unificación de criterios para la elaboración de avisos de cobros, que serán enviados a las empresas con el fin de darles a conocer su situación de morosidad mensual, y de esta forma prevenir que los patronos recaigan en el futuro en mora.

5.3 La Red EUROsocial Fiscalidad y la gestión y difusión del conocimiento acumulado // Dada la gran cantidad de instituciones potencialmente beneficiarias del proyecto, la necesidad de sistematizar y difundir el conocimiento acumulado en el área de

la fiscalidad y la idoneidad de generar espacios de diálogo abiertos y participativos, la animación y movilización de redes juega un papel muy relevante en la ejecución de EUROsocial Fiscalidad.

Para poder acotar las preferencias de los integrantes de la Red e incentivar la participación, se ha considerado prioritario la creación de redes temáticas. La primera de las mismas, fue la que surgió en materia de educación fiscal y tiene su raíz en el hecho de que la educación es un elemento fundamental para lograr sociedades más justas y equitativas. Además, existe una fuerte demanda por intercambiar experiencias en este ámbito ya que los programas de educación fiscal son todavía muy jóvenes, tanto en América Latina como en la Unión Europea, por lo que es importante potenciarlos y optimizar el conocimiento acumulado. Asimismo, las nuevas tecnologías, principalmente el portal en Internet, actúan como efecto multiplicador muy relevante.

5.4. La participación de Argentina en EUROsocial Fiscalidad // Argentina es junto a Brasil el país de América Latina que más ha participado en los intercambios de experiencias de EUROsocial Fiscalidad y se ha producido en todas las áreas temáticas del proyecto (ver tabla 3).

Dentro del área de administraciones fiscales, destaca el papel de la AFIP como transferente de experiencias en el ámbito de las estrategias para favorecer el cumplimiento tributario de los contri-

buyentes. Como se ha señalado anteriormente la AFIP ha prestado apoyo técnico a la SET de Paraguay y al Servicio de Rentas Internas de Ecuador para la implantación de un sistema de monitoreo de los servicios de atención telefónica al contribuyente. El programa de educación tributaria de la AFIP, constituye un referente fundamental en el desarrollo de una cultura fiscal en la región, y que tuvieron ocasión de conocer en profundidad los participantes en el 2º Seminario Internacional sobre este tema que se desarrolló en Buenos Aires.

Como receptor de experiencias concretas, destaca el apoyo técnico del proyecto, canalizado a través de la Dirección General del Catastro de España, que se ha prestado al Catastro Territorial de la Provincia de Buenos Aires en el desarrollo de un Plan de Calidad y una Carta de Servicios. También destaca la visita de familiarización de altos cargos de las instituciones de la seguridad social de Argentina a la Oficina Nacional de la Seguridad Social (ONSS) y del Servicio Público Federal de Seguridad Social (SPF) de Bélgica. El principal objetivo de la visita fue profundizar en el conocimiento del sistema de gestión electrónica de la seguridad social belga, en especial en temas relativos a la innovación en procesos, el diseño de sistemas de información integrados, la prestación de servicios electrónicos, la generación y operación de bancos de datos de información de seguridad social, la gestión de información y el intercambio de datos sociales.

7. El documento digital se halla disponible en http://www.ec.gba.gov.ar/Catastro/institucional_new/plan_de_calidad.htm

Tabla 3. Instituciones u organizaciones argentinas que han participado en cada una de las áreas temáticas del proyecto

ÁREA TEMÁTICA	INSTITUCIONES PARTICIPANTES
Políticas fiscales	- Universidad Nacional de General Sarmiento (UNGS) - Ministerio de Economía y Producción (MECON) - Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF - Argentina) - Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO) - Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP) - Honorable Senado de la Nación - Ministerio de Hacienda
Administraciones fiscales	- Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) - Dirección Provincial de Catastro Territorial de la Provincia de Buenos Aires - Consejo Federal de Catastro - Unidad de Información Financiera de Argentina (UIF) - Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF - Argentina) - Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires - Dirección General de Rentas - Ministerio de Educación
Presupuesto y gasto	- Fundación Centro de Estudios para el Cambio Estructural (CECE) - Municipalidad de Jesús María - Municipalidad de General Pueyrredón - Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP) - Honorable Cámara de los Diputados de la Nación
Financiación territorial	- Centro de Administraciones Tributarias Subnacionales (CeATS) - Dirección General de Rentas
Seguridad social	- Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) - Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES) - Consejo Federal de Previsión Social (COFEPRES) - Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social
Recursos Humanos	- Ministerio de Economía y Producción (MECON) - Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)

FUENTE: OFICINA DE COORDINACIÓN DE EUROSOCIAL.

6. Escenario de futuro y desafíos pendientes // Aún es pronto para emitir conclusiones sobre el impacto del programa en los diferentes países de la región. Sin embargo, tras dos años de actividades de intercambio, se pueden señalar algunos elementos y desafíos destacados.

El programa ha contribuido de forma notable a la inclusión del tema de la cohesión social en la agenda de los gobiernos y, con ello, a que la cohesión social sea considerada de forma creciente como un objetivo final de las políticas

de desarrollo económico. En los últimos dos años, han proliferado iniciativas, reuniones y publicaciones sobre la cohesión social en América latina.

EUROSOCIAL es un claro ejemplo de las nuevas dinámicas compartidas de la agenda internacional de cooperación al desarrollo. La apuesta por un programa de cooperación con un carácter abierto y participativo y que busca, en todo momento, el consenso con los beneficiarios, ha generado en menos de tres años un importante sentido de apropiación y de

pertenencia de las instituciones parte de las diferentes redes temáticas.

En el ámbito de la fiscalidad, el proyecto comienza a consolidarse como un referente importante de la cooperación de la Unión Europea con América Latina, pero quedan muchos desafíos pendientes. Es necesario fomentar una mayor conocimiento del proyecto dentro de las instituciones de la Red, en especial que sea más conocido a nivel de los *Policy – Makers*, y una mayor difusión de las actuaciones entre grupos meta externos (otras instituciones del Estado, universidades, *think tanks*, etcétera).

América Latina se encuentra en una situación de bonanza económica que presenta una oportunidad única para avanzar en la consecución de sociedades más inclusivas y menos desiguales. Para ello, como destaca la CEPAL, es necesaria una mayor prudencia en la gestión macroeconómica para aprovechar la actual etapa de crecimiento.

En este nuevo contexto esperanzador, el Programa EUROSOCIAL puede ofrecer multiplicidad de soluciones y experiencias positivas tanto de la Unión Europea como de América Latina. //

Referencias

- COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE–CEPAL (2007), *Panorama Social de América Latina 2007*.
- COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE–CEPAL (2007), *Cohesión social: inclusión y sentido de pertenencia en América Latina y el Caribe*, Santiago, co–edición con AECI y SEGIB.
- COMISIÓN EUROPEA, AMÉRICA LATINA: Documento de Programación Regional 2007–2013, disponible a 04/04/2008 en: http://ec.europa.eu/external_relations/la/rsp/07_13_es.pdf.
- ESPÍNDOLA, E. *Tendencias del gasto público social en América Latina*. División de Desarrollo Social Santiago, 9 y 10 de agosto de 2007.
- EUROSOCIAL, *Programa regional para la cohesión social en América Latina Guía para los solicitantes de subvenciones*, Convocatoria de propuestas 2004, Línea presupuestaria 19/09/02. Disponible en: www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/eurosocial_guidelines_es.pdf
- HERNANDO, M. y Frutos, J.A. *El camino hacia los objetivos de desarrollo del milenio: del consenso de Washington a la iniciativa contra el hambre y la pobreza; pasos dados por España*. Información Comercial Española, ICE: Revista de economía, Nº 827, 2005, pags. 181–196.
- LA COHESIÓN SOCIAL EN EL MARCO DE LA ASOCIACIÓN ESTRATÉGICA ENTRE LA UE Y AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE disponible a 4/4/2008 en:

- http://ec.europa.eu/external_relations/la/sc/sc_es/02_why_es.htm
LA UNIÓN EUROPEA Y AMÉRICA LATINA. *Una relación estratégica*. Disponible a 7/4/2008 en:
http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/La_UE_y_ALAC_una_asociacion_estrategica.pdf
MACHINEA, J.L. *Panorama Social de América Latina* (2007), CEPAL. Disponible a 7/4/2008 en:
<http://www.eclac.org/publicaciones/xml/5/30305/PresentacionPSE-2007versioncortafinal.pdf>
MACHINEA, J.L; Bárcena, A. y León, A., Coordinadores. *“Objetivos de Desarrollo del Milenio: una mirada desde América Latina y el Caribe”*, CEPAL, 2005.
MARCO CONCEPTUAL EUROSOCIAL, Documento de trabajo de EUROSOCIAL, mayo de 2007, disponible en:
<http://www.programaeurosocial.eu/datos/documentos/guias/1189153102.pdf>
ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO, *Panorama Laboral de América Latina 2004*, Lima, OIT, 2004.
ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO, *Panorama Laboral de América Latina 2006*, Lima, OIT, 2006.
OTTONE, E. y Sojo, A. Cohesión Social: *Inclusión y sentido de pertenencia en América Latina y el Caribe*. Naciones Unidas, 2007.
SANTOS RUESGA, B. y Domingo Carbajo Vasco. *Retos para la reforma fiscal en América Latina*. Notas para el análisis de la situación actual y algunas propuestas de actuación, Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (FIIAPP)– Oficina de Coordinación Europe Aid, Eurosocial, CYAN Proyectos y Producciones Editoriales, Madrid, 2007.

Otras Fuentes

- BOLETÍN EUROSOCIAL FISCALIDAD, disponible en:
<http://www.eurosocialfiscal.org/index.php/documentos/tema/tema/18>
CENTRAL INTELLIGENCE AGENCY. *The World Fact Book*, disponible en:
<http://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/>
ÍNDICE DE PRESUPUESTO ABIERTO 2006, disponible en:
<http://www.openbudgetindex.org/OpenBudgetIndex2006Spanish.pdf>
KAUFMANN, Kraay, y Mastruzzi. *Indicadores de Gobernabilidad del Banco Mundial* (2005).

La Ciudadanía Fiscal y los contratos fundacionales en las sociedades latinoamericanas¹



ALEJANDRO M. ESTÉVEZ²
Y SUSANA C. ESPER³

A pesar de las explicaciones clásicas que atribuyen el cumplimiento tributario al temor a ser castigado por el Estado, existe una multiplicidad de factores que inciden sobre dicho fenómeno. En América Latina, existe una escisión entre la figura del ciudadano político y la del contribuyente, por lo que se ha generalizado que un buen ciudadano no necesariamente debe ser un contribuyente responsable. El objetivo de este trabajo será revisar la naturaleza de tal hiato.

1. Este artículo es un avance del marco teórico del proyecto "Ciudadanía Fiscal" que se desarrolla en el Instituto AFIP.

2. Investigador Jefe, Instituto AFIP

3. Investigadora, Instituto AFIP

1. Introducción // Los marcos teóricos que adopta el ser humano en su vida cotidiana, generan un doble efecto. Por un lado, simplifican su comprensión de la realidad, al establecer ciertas pautas para explicar un fenómeno determinado. Pero, por otro, crean una cierta rigidez o “puntos ciegos” en los aspectos no contemplados por dicha teoría. En pocas palabras, una determinada estructura teórica condiciona tanto nuestras percepciones como nuestras posibles respuestas a los fenómenos (Feigenbaum *et al.*, 1999).

Usualmente, el pago de impuestos ha sido atribuido al temor que el contribuyente experimenta ante el riesgo de ser atrapado y castigado por el Estado. Para esta explicación, la coerción (*enforcement*) es la variable determinante del

nivel cumplimiento es muy alto (Torgler & Murphy, 2004)⁴.

Esto nos llevaría a pensar que, además del temor a ser atrapado, existen múltiples factores que inciden sobre el cumplimiento tributario. En todo caso, la incógnita sería ¿por qué existen ciudadanías con mejor comportamiento tributario que otras? Todo aquél que obtiene algún beneficio de la vida en sociedad, debería percibir como algo natural el tener que realizar una contribución equitativa al sostenimiento de esa comunidad. Parecería lógico que a medida que fortalecemos nuestra posición como ciudadanos, estemos dispuestos renunciar a parte de nuestro esfuerzo a cambio, germen de la fórmula de *no taxation without representation*⁵. La ciudadanía implica, así,

...en no todas las sociedades, la construcción del “ciudadano político” se ha visto complementada por la figura de un “ciudadano fiscal”. Y con ello, se ha generalizado la percepción de que un buen ciudadano, no necesariamente tiene la obligación de ser un contribuyente responsable.

comportamiento tributario (Allingham & Sandmo, 1972). Podríamos disentir, sin embargo, diciendo que este argumento no da cuenta de aquellos Estados en los cuales la probabilidad de sanción es muy baja pero, paradójicamente, el

derechos y deberes de corte político, pero también fiscal.

Sin embargo, en no todas las sociedades, la construcción del “ciudadano político” se ha visto complementada por la figura de un “ciudadano fiscal”. Y

4. Como podría ser el caso de Australia. Allí, el sistema impositivo se ha basado en mecanismos de declaración y pago voluntarios. Consecuentemente, la posibilidad de recibir una auditoría de la administración tributaria, la Australian Taxation Office, es muy baja. Incluso cuando los evasores son detectados, las multas son relativamente baratas en comparación a la ganancia potencial. Sin embargo, existe un nivel muy alto de cumplimiento tributario (Torgler & Murphy, 2004; Wenzel, 2007; Ahmed & Braithwaite, 2007).

5. De acuerdo a la cual, no es válida una imposición sin representación.

con ello, se ha generalizado la percepción de que un buen ciudadano, no necesariamente tiene la obligación de ser un contribuyente responsable. Surge así la categoría de “ciudadano a medias” (Botana, 2006).

Este fenómeno plantea dificultades, ya que es imposible mantener un contrato social sin destinar recursos financieros a su mantenimiento; es decir, todo contrato social, necesariamente, tiene como contraparte un pacto fiscal. Entonces, la estructura fiscal no es un mero dato de una sociedad; por el contrario, constituye la cristalización de la estructura de poder de esa comunidad y plasma, consecuentemente, quienes serán los que deberán soportar el costo de financiarla. Una posible explicación a la escisión entre “ciudadanía política” y “ciudadanía fiscal”, sería la idea de “contrato social incumplido”, que explicaría el incumplimiento fiscal como una manera de ajustar o solventar las “injusticias” de un “contrato social” defectuoso.

2. La ciudadanía fiscal: planteo del problema a analizar//

El concepto de ciudadanía, presente desde la Grecia clásica, adquirió un significado nuevo en la metáfora contractualista, que explicita que el Estado ha pactado un intercambio con el ciudadano. En ese contrato, el Estado garantiza a sus ciudadanos una serie de derechos (políticos, económicos, sociales, etc.) que hacen que la vida en sociedad valga la pena; como contrapartida, le exige que se atenga a las reglas (o sea, que acepte vivir en un Estado de Derecho) y que

contribuya *materialmente* a sostener ese pacto. De allí que las nociones de pacto social y pacto fiscal sean caras de una misma moneda (Cullen, 2007; Feld & Frey, 2007).

El pasaje del Estado patrimonial (en donde los tributos eran considerados “patrimonio” del regente) al Estado Fiscal (*tax state*), implicó la entrada en la era moderna de la hacienda pública, a partir de la inclusión del *principio democrático* en el manejo del erario. Éste fue el primer paso de la fórmula de “imposición con representación”. El pueblo pasó así de aceptar el tributo a *consentir* su recaudación (Delgado Lobo & Goenaga, 2007; Fernández Cainzos, 2006). Queda claro a este punto que la ciudadanía excede el carácter específicamente político del término, para adquirir simultáneamente un contenido fiscal.

En el panorama latinoamericano, el quiebre entre las dimensiones política y fiscal de la ciudadanía, son más actuales que nunca. Como destaca Natalio Botana (2006a), este grupo de países no ha logrado superar aún la brecha entre la Constitución Política (entendida como la ley suprema) y la constitución económica (es decir, la forma que el Estado ha previsto para financiarse y sustentar dicho ordenamiento institucional plasmado en la Constitución Política). Mientras que es indudable la vigencia del Estado de Derecho en la Argentina, la constitución económica continúa siendo frágil. Esta fisura repercute también en el nivel de la ciudadanía, donde por un lado existe un “ciudadano político”, depositario de

una cantidad de derechos y obligaciones políticas y, por otro, el “ciudadano fiscal” (a quien también le corresponden obligaciones y derechos fiscales). Dicha separación refuerza la idea de una ciudadanía “a medias”, que convive con un Estado que por incapacidad fiscal no logra cumplir las obligaciones que su Constitución Política le impone (seguridad, justicia, defensa, salud, educación, etc.). Entonces, si la ley suprema es la garantía de la igualdad jurídica, la debilidad de la constitución económica es campo fértil para las desigualdades sociales, especialmente si se tiene en cuenta el incumplimiento fiscal de los

debe ser un buen contribuyente. Así, los latinoamericanos se han convertido en ciudadanos deficientes, que buscan escapar a las obligaciones fiscales. Este déficit facilita un círculo vicioso, ya que disminuyen los recursos fiscales y con ellos, las capacidades estatales para implementar políticas orientadas al logro de una mayor cohesión social, destruyendo los lazos de solidaridad e incentivando la informalidad (CEPAL, 1998). En el caso argentino, esta brecha entre Constitución Política y constitución económica es hoy más actual que nunca, en la medida que la ruptura de 2001 evidenció la crisis del modelo de

Nada muestra tan claramente el carácter de una sociedad y de una civilización como la política fiscal adoptada por sus gobernantes. Hablar de pacto fiscal es, entonces, hablar de pacto social.

“estamentos privilegiados”⁶, la escasa racionalidad en el gasto público o la financiación vía emisión o endeudamiento. De esta manera, la incapacidad histórica de instaurar una política fiscal que ligara progresivamente la figura del ciudadano a la idea de financiación del Estado generó, a su vez, una conciencia fiscal pobre, que también incide negativamente (Botana, 2002).

De acuerdo a esta “racionalidad”, un buen ciudadano no necesariamente

financiación estatal a través de endeudamiento, dejando en claro la importancia de un modelo fiscal sustentable en el largo plazo y los inmensos costos sociales que dichas soluciones generan.

La dimensión impositiva afecta notablemente a una comunidad, no sólo en el campo económico, sino también las áreas sociales, culturales e institucionales. Por tal motivo, ninguna sociedad ni ningún individuo puede mostrar indiferencia hacia la cuestión fiscal (Moore,

6. La idea de “sectores privilegiados” se retrotrae a la concepción misma de pacto social “incumplido”. Quienes están “adentro”, en uso de derechos garantizados –como el de propiedad–, incurrir en situaciones de incumplimiento fiscal; quienes, por el contrario, están “fuera”, deben sobrevivir sin contacto con las instituciones del Estado (Botana, 2006b). Además, son justamente los “excluidos” del pacto social los que más sienten la incapacidad fiscal del Estado de implementar políticas a favor del logro de cohesión social, así como experimentan las nefastas consecuencias sociales del trabajo informal.

2004; Campbell, 1993; Musgrave, 1992). Ya en el siglo pasado, Joseph Schumpeter, supo ver que la fiscalidad es el espejo de una nación, cuando mencionó que el espíritu de la gente, su nivel cultural, su estructura social y los trazos de su política, dejan una impronta en la historia fiscal de toda comunidad. La idiosincrasia fiscal refleja el conjunto de metas, fines, valores, actitudes y conductas que una sociedad se otorga a sí misma: da cuenta de sus prioridades en tanto comunidad, de sus relaciones de poder y de su estructura social. Nada muestra tan claramente el carácter de una sociedad y de una civilización como la política fiscal adoptada por sus gobernantes (Schumpeter, 1982). Hablar de pacto fiscal es, entonces, hablar de pacto social.

3. El pacto social, eje estructurante del pacto fiscal. // ¿Cómo se sustentan económicamente los pactos sociales? ¿Puede ser sustentable un contrato político si no se prevé una forma de financiarlo?

Un *contrato o pacto social* es un conjunto de acuerdos de amplia prevalencia social, que habilitan a los miembros de una sociedad a coordinar sus acciones, a lo largo de las múltiples decisiones que deben realizar en su vida. Todo pacto, haya sido acordado en forma explícita o implícita, necesita basarse en el respeto y la convicción por parte de los contratantes de que es mejor cooperar que confrontar (Binmore, 2004). Históricamente, las naciones —en tanto comunidades políticas—, plasmaron sus principales consensos en Constitucio-

nes, que por eso se yerguen en Ley Fundamental y expresión de la voluntad general. El pacto social resume, entonces, el consenso mutuo de los contratantes, qué derechos se transfieren al gobierno de la organización social y cuáles no se ceden (Daros, 2005; Frey, 1997).

De hecho, el nivel constitucional es central para comprender qué clase de pacto se ha establecido entre Estado y ciudadanos, en la medida en que define la forma en que tales se relacionan. Una constitución que está diseñada de manera tal de permitir ciertos delitos o el accionar egoísta, reducirá las virtudes cívicas del resto de la ciudadanía y con ello, aumentará el nivel de desconfianza hacia los gobernantes y el sistema legal, favoreciendo el incumplimiento fiscal. De igual forma, las leyes que alientan las prácticas de *free riding* o atentan contra lo socialmente considerado justo y equitativo, disminuyen las virtudes cívicas. Si la percepción de que el incumplimiento fiscal se castiga más duramente en algunos ciudadanos que en otros, probablemente disminuya la voluntad de cooperar en el sostenimiento material de una comunidad (Torgler, 2003).

Un *pacto fiscal* es un acuerdo que legitima el papel del Estado y el ámbito y alcance de las responsabilidades gubernamentales en la esfera económica y social. La ausencia de consenso en torno a cuál debe ser la orientación de la acción estatal, dificulta cualquier arreglo en relación a qué recursos debe manejar el Estado, de dónde deben surgir los mismos y cuáles deben ser las

reglas para su asignación y utilización. Por el contrario, un acuerdo político explícito claro sobre qué debe hacer el Estado, ayuda a legitimar el nivel, la composición y tendencia del gasto público y de la carga tributaria necesaria para su financiamiento (CEPAL, 1998).

De allí que todo pacto político, necesariamente, venga acompañado de un pacto fiscal. Por tal motivo, los conceptos de pacto social y pacto fiscal, son indivisibles; a la sazón, dos caras de una misma moneda.

En efecto, aquí ya puede distinguirse claramente la dimensión política de ese pacto fiscal, en la medida que si se establece de manera de beneficiar a un sector en particular, o si el esfuerzo se recarga injustamente a otro sector, el nivel de legitimidad del sistema impositivo disminuirá y con ello, se reducirá la voluntad de los actores de cumplir con las obligaciones que a cada uno le corresponde (Feld & Frey, 1997 y 2002; Tokman, 2007; McGee & Rossi, 2006).

4. Pacto “cumplido”, pacto “incumplido” // La percepción de que el Estado cumple o no con su parte del pacto, afecta profundamente la voluntad de los ciudadanos de cooperar con su esfuerzo al bienestar general. De igual forma, cuando la idea de que el gasto público no llega a quienes más lo necesitan o es utilizado para fines privados (corrupción), o si los ciudadanos perciben que los evasores recalcitrantes no son castigados como corresponde, se perjudica el cumplimiento fiscal (Feld & Frey, 2007). Así, con respecto al

accionar estatal, la percepción de los ciudadanos puede orientarse hacia la idea un de pacto “cumplido” o un pacto “incumplido”, de acuerdo haya o no sensación de reciprocidad.

Los pactos “cumplidos” // Los pactos “cumplidos” se caracterizan por la idea generalizada de que, si bien el intercambio entre ciudadanos y Estado quizá no sea perfecto, existe reciprocidad; es decir, cada parte cumple con sus obligaciones y rinde cuenta por ellas, a la vez que se beneficia de los derechos que logra.

Existen dos visiones tradicionales que explican la idea de pacto fiscal. Una de ellas es la “justicia conmutativa”, que apega a la teoría del “impuesto-precio”. La otra, es la justicia distributiva, que trasciende la anterior para incluir la percepción de cohesión social.

La visión “conmutativa” del impuesto halla quizá su máxima expresión en el contractualismo liberal. John Locke ([1690] 1997), hacía énfasis en la necesidad de establecer un pacto que protegiera al individuo y a su esfera privada; la potestad extractiva del Estado se fundamentaba entonces en que la imposición era funcional a la garantía de propiedad. Todo impuesto que excediera el valor del beneficio de la seguridad y protección del contribuyente, es ilegítimo (Duff, 2005). Esta visión, está inspirada en la justicia conmutativa, en tanto el tributo es la contraparte que se le debe al Estado por los servicios que brinda. El importe del impuesto sería equivalente al valor de los servicios brindados, por lo que esta perspectiva

comúnmente acompañó la denuncia liberal del impuesto como una fuente de despilfarro del gasto público (Crouy de Chanel, 2004).

De Rousseau ([1762] 2001) en adelante, a diferencia de las visiones del “impuesto–intercambio”, el pacto fiscal comienza a tomar otros matices, en función de la idea de “igual sacrificio”. De acuerdo a ella, la contribución al sostenimiento de la sociedad es proporcional al esfuerzo que cada uno puede realizar. La noción de justicia distributiva se remonta a la *Ética a Nicómaco*, en la cual Aristóteles explicaba que lo justo es lo proporcional, siendo injusto lo igual. La progresividad impositiva sería, entonces, un método de corrección social, una obligación de solidaridad ante la sociedad y, consecuentemente, la adhesión a una concepción cívica del impuesto (Crouy de Chanel, 2004).

De acuerdo a esta visión, el ciudadano percibiría el pago de impuestos como una “contribución” al bien común, e incluso actuaría honestamente al momento de declarar sus ingresos, aunque no reciba servicios públicos de la calidad de los esperados de acuerdo al costo de los impuestos. De hecho, existe una menor reticencia a la redistribución del ingreso vía impositiva, cuando los ciudadanos perciben que el proceso político es justo y que las políticas arrojan frutos (Feld & Frey, 2007). El pacto social adquiere enton-

ces un nuevo significado, porque se supera la visión según la cual el hombre accede a vivir en sociedad por motivaciones puramente egoístas (por ejemplo, conservar la vida), y entran en juego valores como la solidaridad y la cohesión social. Surge la creencia de que con ello, se contribuye al bienestar de la sociedad y probablemente sienta mayor culpa o “malestar” al incumplir (Torgler, 2005; Torgler & Schneider, 2007; Torgler & Murphy, 2004).

De todas maneras, como se mencionó previamente, ambas explicaciones enfatizan la idea de que el pacto, a pesar de que haya falencias, en términos generales, se cumple. Por ende, tales marcos teóricos, difícilmente pueden explicar la situación que atraviesan ciertas naciones con un alto nivel de anomia.

Los pactos “incumplidos” // Como explica Peter Waldmann (2003), América Latina difiere del caso norteamericano, donde se logró respetar el acuerdo fundante plasmado en la Constitución. En cambio, en los primeros casos latinoamericanos, desde los orígenes mismos de la estatidad⁷, el orden constitucional no fue respetado, sino que en simultáneo a éste, se institucionalizaron “reglas del juego” paralelas, que eran las realmente tenidas en cuenta por los actores intervinientes.

Una constitución diseñada para favorecer la “viveza”, destruye cual-

7. La estatidad constituye, de acuerdo a Oscar Oszlak (2006), la condición de ser Estado, lo cual se logra paulatinamente, en la medida que se adquieren sus atributos como (1) La capacidad de que el Estado externalice su poder convirtiéndose en soberano; (2) La capacidad de institucionalizar su autoridad logrando el monopolio de la coerción; (3) La capacidad de diferenciar su control a través de la creación de instituciones públicas con la legitimidad como para extraer recursos de la sociedad, profesionalización del funcionariado, etc.; (4) La capacidad de internalizar una identidad colectiva: mediante la creación de símbolos, etc.

quier intento de construcción ciudadana –cívica– (Frey, 1997). Quién actúa ilegalmente, no sólo incumple con el Estado sino también con sus pares. La forma más ejemplificadora de esto, es la economía informal, que implica que hay recursos en uso que no están contribuyendo al fondo público, lo cual genera ineficiencia y costos en materia de bienestar (*welfare*) (Alm, 1985). Si se generaliza entre la ciudadanía la creencia de que el Estado actúa siendo funcional a esa informalidad, probablemente se mine el comportamiento cívico y con ello, la voluntad de cumplir la ley (Frey, 1997).

Ya Nicolás Maquiavelo ([1513] 1997), en el siglo XVI, adelantaba esto cuando sentenció que la supervivencia del príncipe depende de su capacidad de simular lo que no es, y disimular aquello que es. En la misma esencia del político, debería estar, según él, el germen de aparentar ser algo, a pesar de actuar de una forma completamente diferente.

El Estado actúa como el garante del piso mínimo de cohesión social; si no logra ello, entonces, el pacto se rompe y se quiebra también la noción de la ciudadanía fiscal: el ciudadano ya no cree que sea razonable pagar impuestos –ni legítimo que alguien se los reclame–. El carácter justo de un esquema impositivo determinado depende, entonces, de qué tanto éste pueda asegurar valores políticos y normativos, percibidos como

“deseables” por la comunidad que los sustenta (Pérez Muñoz, 2007).

5. Comportamiento fiscal // Robert McGee (2006), a tono con lo dicho anteriormente, expresa que el cumplimiento fiscal puede estar enormemente influido por la percepción que una sociedad tenga sobre la fiscalidad. El autor describe dos tipos principales de comportamiento⁸.

En primer lugar, sociedades con concepciones de “contrato” profundamente arraigadas, considerarán que el incumplimiento fiscal es una conducta falta de ética. Esta mentalidad, explica el autor, reconoce que la democracia puede no ser perfecta; no obstante, en la conciencia del ciudadano existe la idea de que hay una obligación fiscal, en la medida que el individuo vive bajo la protección estatal. En este caso, tal subjetividad se corrobora con una moral fiscal alta, entendida ésta como la voluntad u obligación que cada individuo experimenta con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, guiado por la creencia de que a través del pago de impuestos contribuye al sostenimiento y bienestar de la sociedad. Una moral fiscal alta genera un sentimiento de arrepentimiento ante el incumplimiento fiscal, lo cual indica que si la sensación o sentimiento de culpa por haber incumplido es fuerte, ese individuo probablemente será más propenso a pagar impuestos. Sin embargo, esto no quita que haya incumplidores recal-

8. McGee (2006) también describe un tercer tipo de comportamiento, vinculado a aquellas visiones anárquicas en la cual el Estado siempre es visto como algo ilegítimo, por lo que no debería existir. Al no poder replicarse esta situación en la práctica (en la medida que todo pacto fiscal nace de un contrato social), esta visión ha sido dejada de lado.

citrantes, para los cuáles no quedará otra opción que aplicar la ley con todo su peso (Torgler, 2003 y 2005)

Por otra parte, Robert McGee (2006) menciona un segundo tipo de comportamiento, en la cual existe la creencia que dicta que el incumplimiento fiscal, en ciertas circunstancias, deja de ser mal visto e incluso llegar a convertirse en la forma “esperable” y socialmente aceptada de actuar. De acuerdo a McGee y Rossi (2006), éste sería el tipo de subjetividad predominante en Argentina, donde el contribuyente ha sido criado con la idea de que dejar de cumplir con las obligaciones impositivas no siempre es una actitud antiética ni una falta contra el resto de la sociedad. Tal condición puede estar motivada, por ejemplo, en la percepción de que el Estado no cumple con su parte del pacto, lo cual, a su vez, deslegitima el sistema impositivo. En contraposición al primer tipo de comportamiento, ésta se corresponde con una moral fiscal baja. Es decir, los ciudadanos probablemente sentirán menor responsabilidad hacia la administración tributaria y hacia el resto de la sociedad, lo que hará desaparecer el sentimiento de responsabilidad frente al pago de impuestos y la sensación de culpa por haber incumplido (Torgler, 2005).

6. Conclusiones // La percepción de que el Estado no cumple con las obligaciones que ha pactado, genera en el ciudadano la sensación de que el incumplimiento fiscal no es necesariamente un delito; por el contrario, éste

se convierte en una forma de “contrarrestar” las injusticias surgidas de un “contrato social incumplido.”

La desconfianza deja marcas profundas en las sociedades. Las ciudadanías en las que prima la idea del “pacto incumplido”, termina por sobresalir una “cultura de la desconfianza”, donde no existen reglas claras, ni hay respeto por los códigos pactados. Consecuentemente, la incertidumbre aumenta, por lo que los ciudadanos estarán continuamente esperando que sus derechos sean avasallados, y en el cálculo por evitar esas traiciones, pueden llegar a incluirse comportamientos como el incumplimiento fiscal, en la medida que se da por sentado que de nada servirá pagar impuestos. Como contrapartida, la baja confiabilidad institucional se vincula claramente a una desconfianza marcada en el sistema, que puede llegar a estimular la corrupción. Por el contrario, aquellas sociedades que reconocen pactos claros e institucionalizados, por lo general, experimentan menor desconfianza, ya que al haber más apego a las reglas pactadas, las personas se vuelven más previsibles y hay mayores posibilidades de que se desarrolle un terreno fértil para la cooperación. Por otra parte, la incertidumbre favorece el individualismo, porque prima la cultura de la desconfianza y eso hace que el individuo se retrotraiga en sí mismo (Sztompka, 1998 y 1996; Estévez & Marini, 2004).

Por otra parte, los ciudadanos perciben el castigo con injusticia, por lo que éste pierde su carácter ejemplificador. El nivel de punición suele ser más alto

entre quienes menos poder tienen; consecuentemente, surge la noción de la arbitrariedad de la sanción y la impunidad de los privilegiados (Feld & Frey, 2002).

Asimismo, el ciudadano experimenta desprotección por parte del Estado, lo que lo lleva a aumentar su sensación de exclusión, en la baja posibilidad de movilidad social —lo cual anula la esperanza de que en el futuro se estará mejor— y en la regresividad y la falta de reciprocidad del sistema impositivo (Tokman, 2007).

Como resultado, hemos construido una cultura del incumplimiento, acompañada de una “indulgencia”, que nace de la noción de contrato “incumplido” por parte del Estado. Además, la generalización de la percepción de corrupción —cristalizada en la convicción de que los recursos no se dirigen a quienes más los necesitan—, acompañada del creciente nivel de exclusión, la baja calidad de los bienes y servicios públicos y la falta de castigo a los incumplidores más graves, favorece esta lógica: el ciudadano ya no se siente responsable por las obligaciones que ese pacto le acarrea. A pesar de que se entiende que el incumplimiento es un delito, se lo acepta —y hasta es promovido— socialmente. Esa indulgencia hacia el “incumplimiento” merma la voluntad de cumplir y el costo moral de evadir,

tanto hacia el Estado como hacia el resto de la sociedad.

¿Es reversible esta situación? Superar este escenario requiere de un cambio cultural profundo. La educación tributaria es un camino posible, pero sólo puede arrojar frutos en la medida que los pactos entre ciudadanía y Estado se vuelvan más transparentes y claros, requisito primordial para aumentar la confianza de los individuos en el sistema y, consecuentemente, su voluntad de cooperar con el sostenimiento de esa comunidad. Por otra parte, es cierto que el castigo no es la única variable que explica el cumplimiento tributario. Sin embargo, es innegable que la percepción de justicia en las sanciones a los evasores son determinantes en la relación contribuyente–Administración Tributaria. Esto exige que los correctivos sean aplicados gradualmente, de acuerdo a la gravedad de la omisión cometida, por oposición a aquellos sistemas donde los evasores recalcitrantes logran salir ilesos porque quienes deberían controlar hacen la vista “gorda” (Feld & Frey, 2002). Finalmente, el desafío en el largo plazo será superar la persistente sospecha de corrupción, o de que el dinero que debería utilizarse en solucionar los problemas de quienes están en socialmente rezagados, se destina a asuntos privados. //

Referencias

- AHMED, Eliza y Valerie Braithwaite (2007), “*Higher education loans and tax evasion: A response to perceived unfairness*”, en: *Law & Policy*, Vol. , N° 1, págs. 121–136.
- ALLINGHAM, Michael y Agnar Sandmo (1972), “*Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis*”, en: *Journal of Public Economics*, N° 1, págs. 323–338.
- ALM, James (1985), “*The welfare cost of the underground economy*”, en: *Economic Inquiry*, Vol. XXIII, abril.
- ARISTÓTELES, *Ética Nicomaquea*, Ed. Colihue, Buenos Aires.
- BERISSO, Daniel (2007), “Los límites del concepto de ciudadanía en el marco de una ética social”, en: Cullen, Carlos [comp.], *El Malestar en la Ciudadanía*, Ed. Stella–La Crujía Eds., Buenos Aires.
- BINMORE, Ken (2004), “*Reciprocity and the Social Contract*”, en: *Politics, Philosophy and Economics*, N° 3, Vol. 5, págs. 5–35.
- BOTANA, Natalio (2006a), “La ciudadanía fiscal. Aspectos políticos e históricos”, en: Fukuyama, Francis [comp.], *La brecha entre América Latina y Estados Unidos: Determinantes políticos e institucionales del desarrollo económico*, Fondo de Cultura Económica–Fundación Grupo Mayán, Buenos Aires.
- BOTANA, Natalio (2006b), *Poder y hegemonía: El régimen político después de la crisis*, Ed. Emecé, Buenos Aires.
- BOTANA, Natalio (2002), *La república vacilante: Entre la furia y la razón*, Ed. Taurus, Buenos Aires.
- CAMPBELL, J. L. (1993), “*The State and Fiscal Sociology*”, en: *Annual Review of Sociology*, N° 19, págs. 163–185.
- CEPAL (1998), *El Pacto Fiscal: Fortalezas, debilidades, desafíos*, ONU–CEPAL, Santiago de Chile.
- CROUY DE CHANEL, Emmanuel (2004), “*La citoyenneté fiscale*”, en: *Revista Internazionale di filosofia del Diritto*, Vol. I, págs. 79–118.
- CULLEN, Carlos (2007), “Ciudadanía *urbi et orbi*”, en su: *El Malestar en la Ciudadanía*, Ed. Stella–La Crujía Eds., Buenos Aires.
- DAROS, William (2005), “Tras las huellas del pacto social”, en: *Revista Enfoques*, Vol. XVII, N° 1.
- DELGADO LOBO, Ma. Luisa y María Goenaga (2007), “Del tributo al impuesto: La legitimación de la fiscalidad”, en: *IR Revista del Instituto AFIP*, N° 2, págs. 32–59.
- DUFF, David (2005), “*Private property and tax policy in a libertarian world: a critical review*”, en: *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, Vol. XVIII, N° 1, págs. 23–45.
- ESTÉVEZ, Alejandro y Guillermo Marini (2004), *Corrupción y Políticas Públicas*:

- algunos factores estructurantes*, Ed. Centro de Investigaciones en Administración Pública, FCE, Buenos Aires.
- FEIGENBAUM, Harvey; Chris Hamnett & Jeffrey Heing (1999) *Shrinking the state: the political underpinnings of privatization*, Cambridge University Press, New York.
- FELD, Lars P. y Bruno Frey (1997), “Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation”, en: *Law & Policy*, Vol. 29, N° 1, Enero.
- FELD, Lars P. y Bruno Frey (2002), “Trust breeds trust: How taxpayers are treated”, en: *Economics of Governance*, N° 3, págs. 87–99.
- FERRONI, Mauro (2005), “Social cohesion in Latin America: The public finance dimension”, *IDB Statement prepared for the international policy dialogue on Democracy and Social Cohesion in Latin America and Europe*, Berlin, Banco Interamericano de Desarrollo, Enero.
- FERNÁNDEZ CAINZOS, Juan Jesús (2006), *Sociología de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FREY, Bruno (1997), “A Constitution for Knaves crowds out Civic Virtues”, en: *The Economic Journal*, N° 107, págs. 1043–1053.
- GALIMIDI, José Luis (2002), “El Leviatán de Hobbes y la legitimidad moderna”, en: Naishtat, F. [comp.], *La acción y la política: perspectivas filosóficas*, Ed. Gedisa, España.
- HOBBS, Thomas ([1651] 2003), *Leviathan o la Materia Forma y Poder de una Eclesiástica y Civil*, Fondo de Cultura Económica.
- LOCKE, John ([1690] 1997), *Ensayo sobre el Gobierno Civil*, Ed. Alba, España.
- MCGEE, Robert W. (2006), “Three views on the Ethics of Tax Evasion”, en: *Journal of Business Ethics*, Vol. 67, págs. 15–35.
- MCGEE, Robert W. y Marcelo Rossi (2006), “The ethics of tax evasion: a survey of law and business students in Argentina”, paper presentado en la *Sixth Annual International Business Research Conference*, FLA., Febrero de 2006. Mimeo.
- MAQUIAVELO, Nicolás ([1513] 1997), *El príncipe*, Ed. Norma, Bogotá.
- MOORE, M. (2004), “Revenues, State Formation and the Quality of Governance in Developing Countries”, en: *International Politics Science Review*, Vol. 25, N° 3, págs. 297–319.
- MUSGRAVE, R. A. (1992), “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”, en: *Journal of Evolutionary Economics*, Vol. 2, págs. 89–113.
- OSZLAK, Oscar (2006), *La Formación del Estado argentino: Orden, progreso y organización nacional*, Ariel Historia, Buenos Aires. 6^{ta}. Edición
- PÉREZ MUÑOZ, Cristian (2007), “Impuestos y justicia distributiva: una evaluación de la propuesta de justicia impositiva de Murphy y Nagel”, mimeo.
- RIBEIRO, Renato Janine (2000), “Thomas Hobbes o la paz contra el clero”, en: Borón, Atilio [comp.], *La filosofía política moderna: de Hobbes a Marx*,

- CLASCO–EUDEBA, Buenos Aires.
- ROUSSEAU, Jean Jacques ([1762]2001), *El contrato social*, Ed. El Ateneo, España.
- SCHUMPETER, Joseph A. (1982), *Historia del Análisis Económico*, Ed. Ariel, España.
- SZTOMPKA, Piotr (1998), “Trust, distrust and two paradoxes of Democracy”, en: *European Journal of Social Theory*, Vol. I, págs. 19–32.
- TOKMAN, Víctor E. (2007), “The informal economy, insecurity and social cohesion in Latin American”, en: *International Labour Review*, Vol. 146, N° 1–2, págs. 81–107.
- TORGLER, Benno (2005), “Tax Morale and direct democracy”, en: *European Journal of Political Economy*, Vol. 21, págs. 525–531.
- TORGLER, Benno (2003), “Tax morale, Rule–Governed Behaviour and Trust”, en: *Constitutional Political Economy*, N° 14, págs. 119–140.
- TORGLER, Benno y Friedrich Schneider (2007), “What shapes attitudes towards paying taxes? Evidence from multicultural European countries”, en: *Social Science Quarterly*, Vol. 88, N° 2, págs. 443–470.
- TORGLER, Benno y Kristina Murphy (2004), “Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time”, CREMA Working Paper N° 2004–04, Basilea. Versión digital disponible en: <http://www.crema-research.ch>
- VÁRNAGY, Tomás (2000), “El pensamiento político de John Locke y el surgimiento de liberalismo”, en: Borón, Atilio [comp.], *La filosofía política moderna: de Hobbes a Marx*, CLASCO–EUDEBA, Buenos Aires.
- WALDMANN, Peter (2003), *El Estado anómico: derecho, seguridad pública y vida cotidiana en América Latina*, Ed. Nueva Sociedad, Caracas.
- WENZELL, M. (2007), “The Multiplicity of Taxpayers Identities and their Implications for Tax Ethics”, en: *Law & Policy*, Vol. 29, N° 1.

El nuevo impuesto sobre la renta dual en Uruguay



ALBERTO BARREIX¹

JERÓNIMO ROCA²

1. Ph.D. en Economía, analista BID. Asesor Honorario de la Comisión de Reforma Tributaria de Uruguay.

2. Dr. de la Universidad Complutense de Madrid. Asesor Honorario de la Comisión de Reforma Tributaria de Uruguay.

Desde julio del 2007, rige en Uruguay un nuevo modelo de impuesto a la renta de carácter dual. En este artículo, se describe el nuevo modelo, se justifica la necesidad de implantarlo en Uruguay y se analiza su capacidad redistributiva. A su vez se examina el modelo dual “a la uruguaya”, que toma esta idea central del dual nórdico e incorpora elementos de simplicidad tomados del modelo uniforme.

Las opiniones de los autores no implican necesariamente los lineamientos institucionales de sus organizaciones.

50

I. El impuesto a la renta dual a la uruguaya // Contrariamente a lo que suele afirmarse, antes de la reforma tributaria que entró en vigor en julio de 2007, Uruguay ya tenía un impuesto a la renta personal; más precisamente, un sistema impositivo sobre la renta de tipo cédular incompleto, por el cual diversos impuestos gravaban determinadas rentas a diferentes tasas, mientras otras rentas no eran alcanzadas. Por ejemplo, el impuesto a las retribuciones personales (IRP) afectaba a salarios, pensiones y seguros de desempleo; el impuesto a las comisiones alcanzaba a un gran número de prestadores de servicios no profesionales —despachantes de aduana, corredores de cambio, vendedores, etc.—; la renta de las empresas unipersonales estaba gravada por el impuesto a la renta empresarial. Pero otras rentas, como las correspondientes a servicios profesionales, intereses, alquileres y ganancias de capital, no estaban gravadas.

Esta tributación sobre la renta, se complementaba con una serie de impuestos menores, poco eficientes —causan distorsiones— y/o con alto costo de administración y cumplimiento. Gran parte de ellos, surgieron de las continuas “reformas fiscales” de los años 1990, en rigor ajustes menores que deterioraron la calidad del sistema tributario. En los trece años del período 1990–2002 se establecieron trece impuestos, exactamente a razón de uno por año¹. La introducción

del impuesto dual permitió derogar la mayoría de ellos.

La necesidad de resolver los problemas de diseño del sistema cédular incompleto de tributación sobre la renta, fue una de las razones que llevó a redefinirlo. Entre esos problemas se hallaban los siguientes:

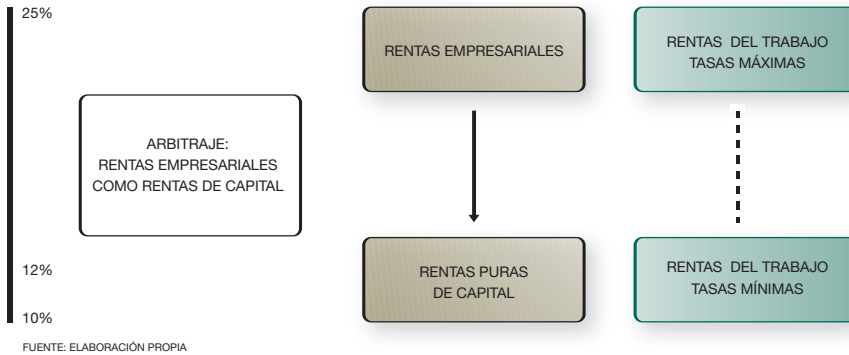
1. El sistema no era global, es decir, no gravaba todas las rentas. Esto implicaba una clara violación del principio de equidad horizontal —igual tratamiento para contribuyentes de igual capacidad contributiva—;

2. No aseguraba la equidad vertical, pues la mayoría de las rentas del trabajo, incluido el trabajo empresarial, tributaba a tasas altas, mientras que la mayoría de las rentas del capital, percibidas por los estratos de mayores ingresos, estaba exenta;

3. Por tratarse de un grupo de impuestos sobre diferentes bases y a diferentes tasas, creaba múltiples posibilidades de arbitraje: por ejemplo, en el caso de los préstamos (*back to back*), por los cuales los propietarios prestan —interés exento— por interpuesta persona a su empresa —interés deducible—. Esto se refleja en la razón entre la renta empresarial y el patrimonio en los años 1993–1997: mientras que para la industria y los servicios esa razón se aproximó al 3,5% en promedio, para los bancos fue de 0,08%, es decir, inferior al uno por mil (Barreix, 2003).

1. Por citar algunos: impuesto de contribución al financiamiento de la seguridad social (COFIS, que equivale a un IVA mayorista), impuesto a los activos de las empresas bancarias (IMABA), impuesto de control del sistema financiero (ICOSIFI), impuesto a las tarjetas de crédito, impuesto a las cesiones de deportistas, impuesto a las ventas forzadas, impuesto a los sorteos, impuesto a la compraventa de bienes muebles en remate público.

Figura 1. Impuesto a la renta dual a la uruguay



El nuevo impuesto a la renta dual a la uruguay toma del sistema dual nórdico la idea central de gravar separadamente las rentas del trabajo, con tasas progresivas, y las rentas del capital, con una tasa proporcional.

El nuevo impuesto a la renta dual a la uruguay toma del sistema dual nórdico la idea central de gravar separadamente las rentas del trabajo, con tasas progresivas, y las rentas del capital, con una tasa proporcional. Es decir, establece una tasa impositiva menor para los rendimientos del capital (intereses, dividendos y utilidades, alquileres, ganancias de capital), igual a la tasa marginal inferior que grava las rentas del trabajo. Esta tasa constituye el “ancla” del sistema, la tasa mínima a la cual se comienza a gravar las rentas². A su vez, la tasa marginal máxima que grava las rentas del trabajo

es igual a la tasa que grava las rentas —netas— empresariales.

El debate político en Uruguay llevó a determinar que la tasa única liberatoria³ sobre las rentas del capital sería de 12% y que, por lo tanto, no sería igual a la tasa marginal menor sobre las rentas del trabajo, de 10% (figura 1). Estas rentas del trabajo tributan hasta 25%, tasa que es a su vez la que grava las rentas empresariales.

El impuesto dual a la uruguay, por lo tanto, limita la posibilidad de arbitraje que ofrece el sistema dual de los nórdicos, al punto de dejar libre la opción de acogerse al impuesto a la

2. Se reconoce que las ganancias de capital y las regalías no son rentas brutas. Por ello, en Barreix y Roca (2005) se propuso gravarlas con una tasa mayor (15%), pero por razones administrativas, en especial respecto de rentas internacionales, se optó por una tasa uniforme. Conviene destacar que también se propuso gravar a esta tasa la asistencia técnica prestada por no residentes y los dividendos girados al exterior.

3. La retención efectuada en la fuente tiene carácter definitivo y exime de declaración e identificación.



renta empresarial o al impuesto a la renta de las personas físicas, en el caso de las personas físicas que presten servicios profesionales u obtengan rentas de tipo empresarial. El sistema está ideado de modo que, por ejemplo, un contribuyente autónomo pueda optar entre tributar como empresa, pagando una tasa nominal de 25% sobre su renta neta –deduciría todos los gastos admitidos a las empresas– o bien tributar como persona física y pagar lo correspondiente a los tramos de rentas del trabajo, cuya tasa marginal superior es también de 25%; en este último caso no puede descontar los gastos que corresponden a la actividad empresarial, sino solo los personales –aportes a la seguridad social, a la salud de sus hijos y un porcentaje fijo por gastos, de 30%–. Si el contribuyente autónomo es “grande” –por ejemplo, contrata profesionales y tiene una gran infraestructura– seguramente tributará como empresa para deducir los gastos. Si es “pequeño”, quizás lo favorezca tributar como persona física, lo cual hace sentido económico porque seguramente en su actividad predomina el factor trabajo –y el sistema no persigue castigarlo haciéndolo tributar como si su actividad fuese predominantemente empresarial–. Esto no es arbitraje; para que exista arbitraje, tiene que haber una

estrategia dominante por la cual el contribuyente siempre gana disfrazándose.

Por otra parte, el posible arbitraje entre rentas empresariales y rentas brutas de capital se resuelve con las reglas habituales de la tributación sobre la renta de las empresas⁴. La solución por la que optó la reforma para evitar el arbitraje entre intereses –gravados al 12%– deducidos para la determinación de la renta empresarial –gravada al 25%– es exigir que la deducción se ajuste a la proporción entre la tasa a la que se grava el capital mediante retención liberatoria y la tasa para la renta empresarial –o sea, 12/25–.

Finalmente, el sistema dual a la uruguaya toma del impuesto de tasa uniforme la característica de fijar un mínimo no imponible que deje fuera del impuesto a un alto porcentaje de la población (60%) y la de permitir sólo un limitado número de deducciones, facilitando así su administración y evitando la erosión de la base imponible –y la acción de los *lobbies*–, que sí se dan con el modelo sintético, especialmente en América Latina⁵.

La reforma del impuesto a la renta de personas físicas en España, formulada en enero de 2006 y vigente desde el 1º de enero de 2007, implementó un modelo dual más próximo al impuesto dual “a la uruguaya” que al dual nórdico. En efec-

4. Aplicando el método del crédito pago en la renta de capital retenida, conjuntamente con reglas de capitalización débil –*thin capitalization rules*– en intereses y/o límites de deducción en las rentas de capital al determinar la renta empresarial.

5. En la base imponible constituida por las rentas del trabajo, el mínimo no imponible individual es aproximadamente de 70% del PBI per cápita, es decir, más de dos veces el valor de la canasta utilizada para determinar la línea de pobreza absoluta. No se contempla un mínimo no imponible en la base de rentas del capital y tampoco, por razones de secreto bancario, se admite la compensación de rentas de capital –excepto alquileres–. Las deducciones autorizadas en la base formada por las rentas del trabajo son los aportes a planes de pensiones –obligatorios y voluntarios– y los gastos en salud del contribuyente y de sus hijos menores de edad, con un límite.

to, la tasa mínima a la que se comienza a gravar las rentas recae sobre las rentas de capital –18%–, y es cercana a la tasa marginal mínima que grava las rentas del trabajo –24%–. A su vez, la tasa marginal superior sobre las rentas del trabajo es de 43%; esta tasa, dadas las deducciones admitidas y el gravamen sobre los dividendos, desalienta que las personas físicas se vuelvan empresas –gravadas al 30%– para llevar a cabo sus actividades económicas. Respecto al posible abuso de intereses en la obtención de rentas empresariales, se confía en las reglas de capitalización débil.

En este punto del análisis de modelos impositivos cabe preguntarse por qué se eligió un sistema dual para Uruguay. La respuesta es que en la decisión influyeron razones de carácter administrativo y razones de eficiencia.

Entre las razones administrativas están las siguientes: en primer lugar, en el contexto de un Mercosur incompleto, Uruguay se ve obligado a seguir una estrategia de “país chico”, que apunta a captar el ahorro externo, en contraposición a la de “país grande” seguida por Argentina y Brasil, que apunta en cambio a captar la inversión extranjera directa. Esta estrategia no admite tasas marginales altas como las del modelo sintético tradicional. En el mismo sentido, la tasa uniforme necesaria para recaudar el rendimiento de la imposición a la renta –empresas, personas y no residentes– que se estima rendiría el impuesto dual “a la uruguaya” estaría en el entorno del 19%; esta tasa resultaría muy alta sobre las rentas del capital, con lo cual se alentaría la fuga de ahorro.

En segundo lugar, la baja calidad de la administración tributaria de Uruguay exige simplicidad en el nuevo sistema de tributación sobre la renta. El modelo aprobado es fácil de cumplir y fiscalizar porque:

1. grava las rentas del capital con una tasa uniforme de retención liberatoria, sean ellas percibidas por residentes o por no residentes;

2. deja fuera del impuesto un 60% de la población total, de modo que un quinto de la población que era alcanzado por el impuesto a las retribuciones personales (IRP) –que fue eliminado– no se verá afectado por el impuesto dual; además, el 80% de este impuesto será pagado por el 20% más rico de la población;

3. establece pocas deducciones –sólo tres: los aportes a la seguridad social, los aportes al seguro de salud y las deducciones por hijo o dependiente–, las que son fáciles de determinar;

4. evita el arbitraje tributario entre los diferentes tipos de renta y/o naturaleza jurídica de los contribuyentes, con lo que se reducen los incentivos a la evasión y no se generan cambios en la cartera de ahorros, y

5. capta más ingresos que el impuesto cedular incompleto y, por lo tanto, permite eliminar tributos ineficientes –IMABA, COFIS y otros–, simplificando el sistema.

En tercer lugar, el diseño propuesto permite a Uruguay mantener el secreto bancario (tributario) y a la vez no ser considerado un paraíso fiscal.

Es necesario dejar constancia de que no somos partidarios del secreto bancario. Este genera una asimetría de información —que a su vez crea una falla de mercado (Stiglitz y Grossman, 1980)—, privando a otro país socio de la posibilidad de gravar o de combatir el fraude

girse al mercado mayor, principalmente a Brasil y luego a Argentina, lo que se reforzará con los incentivos que otorgan estos países. Por ese motivo, Uruguay recibe significativamente menos inversión extranjera directa, aproximadamente 3%,

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos define los paraísos fiscales utilizando un criterio principal: la muy baja o nula tributación sobre las rentas del ahorro (OCDE, 2005). El impuesto dual “a la uruguaya”, al gravar con tasas liberatorias significativas los ingresos de capital, elimina toda posibilidad de que Uruguay sea considerado un paraíso fiscal, pues incumple el citado criterio. Esto reafirma la seguridad jurídica, a la vez que la tasa liberatoria permite mantener el anonimato del depositante. En consecuencia, el país pasa a ser aún más atractivo para el ahorrista interno o externo, que toma decisiones sopesando la combinación de rentabilidad y seguridad.

fiscal y, por lo tanto, de financiar parte de su gasto público. En esencia, esto significa exportar una base imponible (Tanzi, 2001). Sin embargo, consideramos que la situación actual del Mercosur obliga a que Uruguay utilice el secreto tributario (bancario) como herramienta de negociación. En efecto, en la medida en que el MERCOSUR no es percibido como una unión aduanera consolidada —no tiene una política comercial común, no tiene un régimen serio de solución de controversias y se abusa de los controles aduaneros—, la inversión tenderá a diri-

que su participación en el PIB del bloque —cerca de 5%—.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos define los paraísos fiscales utilizando un criterio principal: la muy baja o nula tributación sobre las rentas del ahorro (ocde, 2005). El impuesto dual “a la uruguaya”, al gravar con tasas liberatorias significativas los ingresos de capital, elimina toda posibilidad de que Uruguay sea considerado un paraíso fiscal, pues incumple el citado criterio. Esto reafirma la seguridad jurídica, a la vez que la tasa libera-

toría permite mantener el anonimato del depositante. En consecuencia, el país pasa a ser aún más atractivo para el ahorrista interno o externo, que toma decisiones sopesando la combinación de rentabilidad y seguridad.

En cuanto a los argumentos de eficiencia, Feldstein (2006) señala que al gravar las rentas del capital con tasas altas se originan dos tipos de problemas:

1. la pérdida de eficiencia asociada a un impuesto sobre el ahorro no debe medirse por la disminución de su nivel actual, sino por la reducción de consumo futuro que el ahorro actual podrá comprar, siendo por tanto significativamente mayor que la pérdida habitualmente estimada; y

2. una alta tributación sobre las rentas del capital origina ineficiencias en su localización. Por ejemplo, una alta tasa sobre los dividendos induce a no distribuirlos (efecto *lock in*) y, en consecuencia: uno, genera pérdida de eficiencia en la selección de inversiones; dos, desestimula la disciplina de los directivos, que tienen acceso privilegiado a financiamiento propio, y tres, puede incluso llevar a una menor recaudación de la que se obtendría gravando la inversión –o el consumo–⁶.

Como ya se dijo, el caso de Chile es paradigmático en este sentido. El fuerte incentivo que significa la diferencia en-

tre las tasas que gravan las utilidades no distribuidas (17%) y las distribuidas (hasta 40%), lleva a que, según estimaciones del Servicio de Impuestos Internos, las utilidades retenidas totalicen un 2% del PIB (SII, 2006). Además, según Cantallopis, Jorrot y Scherman (2007), las utilidades retenidas están más fuertemente concentradas que las demás rentas, lo que evidencia la pérdida de equidad vertical asociada a este diseño.

II) Progresividad y capacidad redistributiva del impuesto dual “a la uruguaya” //

La necesidad de mantener una carga tributaria de aproximadamente 30% del PIB hace que la tributación indirecta –15% del PIB en 2005– y las contribuciones a la seguridad social –7%– tengan una alta participación en la estructura tributaria, lo que la vuelve regresiva. Esta es una segunda razón por la cual resulta necesario introducir el impuesto a la renta personal de carácter global y progresivo con el fin de atemperar estos efectos adversos sobre la equidad, máxime cuando el estrecho ingreso fiscal disponible libera muy pocos recursos para financiar gasto público social redistributivo, que es el instrumento más idóneo. En efecto, el ingreso fiscal disponible del país, definido como los ingresos tributarios –30,4% del PBI en 2005– menos los “gastos comprometidos” –el gasto en seguridad social

6. Por su parte, Boadway (2005) resume los siguientes argumentos en favor de reducir el impuesto a las rentas de capital: 1. hay externalidad positiva cuando la inversión está ligada a la innovación, en conformidad con los estudios disponibles sobre el crecimiento endógeno; 2. existe una tendencia sistemática a ahorrar por debajo del ahorro óptimo, lo que parece irracional –en la práctica, es posible que los individuos estén actuando estratégicamente, anticipando que el Estado o un filántropo los ayudará–, y 3. al gravar las rentas del capital se discrimina contra los hogares con ingreso fluctuante; por lo tanto, el ahorro opera como una forma de aplanar su consumo. En teoría, gravar las rentas de capital a una tasa más reducida equivale a aplicar tasas diferentes al consumo presente y al futuro.

(11,4%) y el pago de intereses de la deuda pública (4,5%)— es actualmente de 14,6% del PBI, habiendo sido de tan solo 10% del PBI en el 2003.

Corresponde, por lo tanto, hacer ahora algunas observaciones respecto a la progresividad y efecto redistributivo del nuevo IRPF dual. Los resultados que se presentan en la tabla 1 son producto de un ejercicio de microsimulación estático y sin utilizar funciones de compor-

tamiento realizado con microdatos correspondientes al 2004, tomados de la Encuesta Continua de Hogares (INE, 2004). Los detalles metodológicos de dicho ejercicio se encuentran en Barreix y Roca (2006).

Tanto la tasa media del IRP, como la del impuesto dual, crecen a medida que se pasa en la escala de ingresos desde los deciles más pobres a los más ricos. No obstante, este crecimiento es mucho más

Tabla 1. Uruguay: impuesto a las retribuciones personales (IRP) e impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF) dual, por deciles

	Tasas medias efectivas %		Proporción de la recaudación del impuesto respectivo que paga cada decil (%)	
	IRP	IRPF dual	IRP	IRPF dual
Decil 1	0,23	0,10	0,3	0,1
Decil 2	0,70	0,22	1,3	0,2
Decil 3	1,05	0,48	2,4	0,5
Decil 4	1,36	0,91	3,5	1,0
Decil 5	1,60	1,31	4,7	1,7
Decil 6	1,84	1,89	6,4	2,8
Decil 7	2,13	2,73	8,6	4,8
Decil 8	2,51	3,94	12,5	8,5
Decil 9	2,89	6,22	19,1	17,8
Decil 10	3,21	11,23	41,3	62,7
Índice de Kakwani	0,1973	0,3887		
Índice de Reynolds-Smolensky	0,0047	0,0222		
Transferencia desde el 10% más rico	0,27%	1,86%		
Transferencia desde el 20% más rico	0,35%	1,99%		
Transferencia desde el 50% más rico	0,24%	1,11%		

FUENTE: BARREIX Y ROCA (2006).

7. Índice de Kakwani = cuasi Gini (IRPF) - Gini (ingreso antes de la política fiscal). El ingreso antes de la política fiscal, también llamado autónomo, es aquel aún no afectado por los impuestos ni por las transferencias públicas. El cuasi Gini del impuesto se calcula de manera similar al Gini del ingreso, pero sobre la curva de concentración del impuesto. De ahí la distinción semántica. Si $K > 0$, esto es, si el IRPF se distribuye más inequitativamente que el ingreso antes de la política fiscal, el impuesto contribuye a disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso y, por lo tanto, es progresivo. Si, por el contrario, $K < 0$, el impuesto será regresivo.

8. RS = Gini (ingreso antes de la política fiscal) - Gini (ingreso después del IRPF). Si $RS > 0$, la desigualdad en la distribución del ingreso ha disminuido luego de la introducción del IRPF y dicho impuesto será, por lo tanto, progresivo. Lo contrario sucede si $RS < 0$.

marcado en el caso del impuesto dual, lo que se reafirma considerando el índice de Kakwani que, a diferencia de la progresión de la tasa media, es un indicador global de progresividad⁷.

Como se ve en la tabla 1, el hecho de que el índice de Kakwani del impuesto dual (0,3887) sea mayor que el correspondiente al IRP (0,1973) evidencia la mayor progresividad de aquel.

En cuanto a la capacidad redistributiva, considérese el índice de Reynolds–Smolensky, indicador global de la capacidad redistributiva (tabla 1)⁸. Al ser mayor el índice asociado al impuesto dual (0,0222) que el asociado al IRP (0,0047), el primero causa una mejoría en la distribución del ingreso de más de 2 puntos del coeficiente de Gini, superior a la mejoría de medio punto del Gini que origina el IRP, lo que permitiría identificar al IRP como –cuasi– neutral. La introducción del impuesto dual determina una transferencia de 2% del ingreso total –después del IRPF– desde el 20% de hogares más ricos al 80% restante.

La clara superior capacidad redistributiva del IRPF sobre el IRP, también se ve cuando se compara el porcentaje de la recaudación del impuesto respectivo que paga cada decil. En efecto, el 40% más pobre de los hogares paga un 7,4% del IRP y pasará a pagar el 1,7% del nuevo IRPF. A su vez, el 20% más rico de la población paga el 60,4% del IRP y pasará a pagar el 80,5% del IRPF. Cabe subrayar que mientras el IRP recauda el

0,87% del PIB, el IRP recaudará aproximadamente el 2,4%.

Luego de este análisis, formularemos dos observaciones a manera de conclusión. En primer lugar, al estimar el efecto del sistema tributario de la Unión Europea –15 países– en la distribución del ingreso para 2001 se obtiene una mejoría de 2,5 puntos del coeficiente de Gini. En la comparación con el impuesto dual en Uruguay que, como se vio, implica una disminución de 2,2 puntos de dicho coeficiente, es importante poner de relieve dos aspectos de por sí notorios: la mayor carga tributaria que significa el impuesto a la renta personal –progresivo y redistributivo– en la Unión Europea, y el fuerte peso de dicho impuesto en la recaudación tributaria de este bloque. No debe subestimarse, por lo tanto, el efecto redistributivo del nuevo impuesto dual en Uruguay.

Y en segundo lugar, dado que la disminución de la tributación indirecta que ha introducido la reforma tributaria⁹ será financiada con la recaudación del impuesto dual a la uruguaya, conviene mirar el efecto que tendría la reforma en su conjunto sobre la equidad. En ese sentido, mientras que el sistema tributario anterior a la reforma era regresivo (índice de Kakwani = -0,0088), el sistema posterior a la reforma es progresivo (índice de Kakwani = 0,0993). Por otra parte, mientras que el sistema tributario anterior a la reforma empeoraba la distribución del ingreso (índice de

9. Eliminación del COFIS (IVA mayorista de 3%), reducción de la tasa básica del IVA desde el 23% al 22% y de la tasa mínima desde el 14% al 10%.

Reynolds–Smolensky = -0,0012), el nuevo sistema tributario claramente la mejora (índice de Reynolds–Smolensky = 0,0167). En otras palabras, la introducción del impuesto dual a la uruguay hace que el conjunto del sistema tributario se torne progresivo y redistributivo (Barreix y Roca, 2006).

cada vez mayores de infraestructura física y social, sino también como el tributo con mayor capacidad redistributiva. Esto es crucial en una región donde la desigualdad de ingresos, la más antigua y pronunciada del orbe, convive con un alto nivel de pobreza¹⁰. El IRPF, por lo tanto, puede ser un impor-

Como corolario de lo planteado en este artículo, surge la imperiosa necesidad de recaudar con eficiencia los ingresos provenientes del sistema de tributación sobre la renta, y en especial sobre el componente de renta personal. Este último no solo es fundamental como pilar de una recaudación con potencialidad de crecimiento para financiar las necesidades cada vez mayores de infraestructura física y social, sino también como el tributo con mayor capacidad redistributiva. Esto es crucial en una región donde la desigualdad de ingresos, la más antigua y pronunciada del orbe, convive con un alto nivel de pobreza

III) Conclusiones // Como corolario de lo planteado en este artículo, surge la imperiosa necesidad de recaudar con eficiencia los ingresos provenientes del sistema de tributación sobre la renta, y en especial sobre el componente de renta personal. Este último no solo es fundamental como pilar de una recaudación con potencialidad de crecimiento para financiar las necesidades

tante articulador de la cohesión social en América Latina, ya que la desigualdad antes de la política fiscal está agudizándose tanto en los países en desarrollo como en aquellos de la OCDE. En efecto, la recaudación del impuesto que paguen los deciles más altos permitirá financiar gasto focalizado en los más bajos, brindando así oportunidades a los menos privilegiados. En paralelo, el pago de un tributo tan individual no solo refuerza

10. Es importante señalar que si bien la pobreza y la indigencia en América Latina, en promedio, se han reducido respectivamente de 48,3% y 15,3% en 1990 a 41,7% y 12,4% en 2004, las magnitudes de los sectores en desventaja y en emergencia siguen siendo muy altas y constituyen una severa restricción al crecimiento y la cohesión social (CEPAL, 2005).

la relación del contribuyente con el Estado sino que legitima sus demandas de mejores servicios públicos.

En resumen, a mediano plazo la base tributaria de la sostenibilidad fiscal de América Latina tendrá solo dos pilares:

el IVA y el sistema que grava la renta. Por ello, como signo de responsabilidad, la región debería renovar sus columnas impositivas, en especial la tributación sobre la renta, durante la muy favorable fase alta del ciclo. //

Referencias

- ARTETA, G. (2006). Informe de equidad fiscal de Ecuador: distribución de las cargas tributarias y del gasto social, en L. Vilella, J. Roca y A. Barreix (comps.), *Equidad fiscal en la Comunidad Andina*, Lima, Departamento de Desarrollo Internacional del Gobierno del Reino Unido (DFID)/Secretaría General de la Comunidad Andina/Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- BARREIX, A. (2003). Rates of return, taxation, and the economic cost of capital in Uruguay, Cambridge, Massachusetts, Universidad de Harvard, inédito.
- BARREIX, A. y Roca, J. (2005). *Propuestas para la reforma tributaria de Uruguay 2005*, Montevideo, Universidad Católica del Uruguay.
- BARREIX, A. y Roca, J. (2006). *Arquitectura de una propuesta de reforma tributaria*, Montevideo, Universidad Católica del Uruguay.
- BARREIX, A. y Roca, J. (2007). *Equidad fiscal en Centroamérica*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, por aparecer.
- BARREIX, A.; Roca, J. y Vilella, L. (2006). Política fiscal y equidad: estimación de la progresividad y capacidad redistributiva de los impuestos y el gasto público social en los países de la Comunidad Andina, en L. Vilella, J. Roca y A. Barreix (comps.), *Equidad fiscal en la Comunidad Andina*, Lima, Departamento de Desarrollo Internacional del Gobierno del Reino Unido (DFID)/Secretaría General de la Comunidad Andina/Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- BANCO MUNDIAL (varios años). *World Development Indicators*, Washington, D.C.
- BOADWAY, R. (2005). Income tax reform for a globalized world: the case for a dual income tax, *Journal of Asian Economics*, vol. 16, N° 6, Amsterdam, Elsevier.
- BOSCA, J., García, J. y Taguas, D. (2005). La fiscalidad en la OCDE: 1965–2001, documento presentado al XVIII Seminario Regional de Política Fiscal, Valencia, Mayo, inédito.
- BROWNLEE, W. (2004). *Taxation in America: A Short History*, Nueva York, Cambridge University Press.
- CANTALLOPTS, J., Jorrat, M. y Scherman, D. (2007). Equidad tributaria en Chile.

- Un nuevo modelo para evaluar alternativas de reforma, documento presentado al XIX Seminario Regional de Política Fiscal, enero.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2005). Panorama social de América Latina 2005, LC/G.2288–P, Santiago de Chile. Publicación de las Naciones Unidas, N° de venta: S.05.II.G.161.
- COBAS, P., Perelmuter, N. y Tedesco, P. (2004). *Evasión fiscal en Uruguay: un estudio sobre el IVA*, Montevideo, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de la República, noviembre.
- DEVTECH (2002). *El gasto tributario en Guatemala*, Ciudad de Guatemala, Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Industrial, enero.
- DURÁN CABRE, J. (2003). *Distribución de la carga tributaria bajo un impuesto dual: un ejercicio de microsimulación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- FELDSTEIN, M. (2006). *The Effect of Taxes on Efficiency and Growth*, NBER Working Paper, N° 12201, Cambridge, Massachusetts, National Bureau of Economic Research.
- FMI (Fondo Monetario Internacional) (varios años). *Government Finance Statistics*, Washington, D.C.
- FMI (Fondo Monetario Internacional) (2007). *World Economic Outlook*, Washington, D.C.
- GARCÍA, G. y Salvato, S. (2006). Equidad del sistema tributario y del gasto público en Venezuela, en L. Villela, J. Roca y A. Barreix (comps.), *Equidad fiscal en la Comunidad Andina*, Lima, Departamento de Desarrollo Internacional del Gobierno del Reino Unido (DFID)/Secretaría General de la Comunidad Andina/Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- GARRIGA, M. (2007). Equidad fiscal en Centroamérica: capítulo Honduras, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, por aparecer.
- GÓMEZ SABAINI, J.C. (2006). El gasto tributario en Honduras: consideraciones metodológicas y estimaciones cuantitativas, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID), inédito.
- GÓMEZ SABAINI, J.C.; Santieri, J. y Rossignolo, D. (2002). *La equidad distributiva y el sistema tributario: un análisis para el caso argentino*, serie Gestión pública, N° 20, LC/L.1733–P, Santiago de Chile, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES). S.02.II.G.43.
- HALL, R. y Rabushka, A. (1983). *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, Nueva York, McGraw–Hill.
- HALL, R. y Rabushka, A. (1995). *The Flat Tax*, Stanford, Hoover Institution Press.
- HAUGHTON, J. (2006). Evaluación de la incidencia de los impuestos y el gasto en Perú, en L. Villela, J. Roca y A. Barreix (comps.), *Equidad fiscal en la Comunidad Andina*, Lima, Departamento de Desarrollo Internacional del Gobierno del Reino Unido (DFID)/Secretaría General de la Comunidad

- Andina/Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- ICEFI (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales) (2007). Equidad fiscal en Centroamérica: capítulo Guatemala, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID), por aparecer.
- INE (Instituto Nacional de Estadística) (2007). Equidad fiscal en Centroamérica: capítulo Guatemala, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID), por aparecer.
- JIMÉNEZ, J. y Tromben, V. (2006). Política fiscal y bonanza: impacto del aumento de los precios de los productos no renovables en América Latina y el Caribe, *Revista de la CEPAL*, N° 90, LC/G.2323-P, diciembre.
- KEEN, M.; Kim, Y. y Varsano, R. (2006). *The Flat Tax(es): Principles and Evidence*, IMF Working Paper WP/06/218, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional.
- LINDERT, P. (2004). *The Story: Social Spending and Economic Growth since the Eighteenth Century (Growing Public)*, Cambridge, University of Cambridge.
- OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos). Public Sector, Taxation and Market Regulation Statistics, OECD Statistics Portal.
- OCDE (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos) (2005). *Towards Global Tax Co-operation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, París.
- PIANCASTELLI, M. (2001). *Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries, Cross Country Panel Data Analysis- 1985/95*, TD N° 818, Rio de Janeiro, Instituto de Investigación Económica Aplicada (IPEA).
- PICOS SÁNCHEZ, F. (2003). *Las rentas de capital en Phogue: análisis de su fiabilidad y corrección mediante fusión estadística*, documento de trabajo, N° 31-03, Instituto de Estudios Fiscales.
- ROCA, J. y Vallarino, H. (2003). Incidencia distributiva de la política fiscal en Ecuador, Quito, Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Industrial.
- RODRÍGUEZ, N. (2007). Equidad fiscal en Centroamérica: capítulo Panamá, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, por aparecer.
- ROSSA, A. y Roca, J. (2001). Estimación del costo de las exoneraciones fiscales: Uruguay, Montevideo, Ministerio de Economía y Finanzas/Dirección General Impositiva.
- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (2004). Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas, México, D.F., inédito.
- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2005). México: impuesto al valor agregado, presentación en el Seminario "Cooperación tributaria en un mercado único", Ciudad de Guatemala, Agencia Española de Cooperación Internacional.
- SII (Servicio de Impuestos Internos) (2006). *Informe de gasto tributario: ejecución*

- 2004, *proyección 2005 y proyección 2006*, Santiago de Chile.
- SIMONIT, S. (2002). Tendencias sobre gastos tributarios en el mercosur, documento presentado en el XIV Seminario Regional de Política Fiscal, Santiago de Chile.
- STEUERLE, E. (2004). *Contemporary U.S. Tax Policy*, Washington, D.C., Urban Institute Press.
- STIGLITZ, J. y Grossman, S. (1980). On the impossibility of informationally efficient markets, *American Economic Review*, vol. 70, n° 3, Nashville, Tennessee, American Economic Association, junio.
- TANZI, V. (2001). Globalization, technological developments, and the work of fiscal termite, *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 26, n° 3, Nueva York, Brooklyn Law School.
- TANZI, V. (2006). Death of an illusion? Decline and fall of high tax economies, Politeia.
- TANZI, V. y Schuknecht, L. (2000). *Public Spending in the XXth Century: A Global Perspective*, Cambridge, Cambridge University Press.
- TEERA, J.M. (2001). Tax performance: a comparative study, Bath, Department of Economics, University of Bath.
- TREJOS, J. (2007). Equidad fiscal en Centroamérica: capítulo Costa Rica, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID), por aparecer.
- VILLELA L.; Roca J. y Barreix A. (2005). *O desafio fiscal do mercosul*, Brasília, Escola de Administração Fazendária.
- ZAPATA, J. y Ariza, N. (2006). Informe de equidad fiscal de Colombia: eficiencia y equidad de la política tributaria y su relación con el gasto público en la Comunidad Andina, en L. Villela, J. Roca y A. Barreix (comps.), *Equidad fiscal en la Comunidad Andina*, Lima, Departamento de Desarrollo Internacional del Gobierno del Reino Unido (DFID)/Secretaría General de la Comunidad Andina/Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

Informalidad Laboral¹

Mercosur y Unión Europea



ACT. MARIANA ERQUICIA
DR. EDUARDO MELINSKY
LIC. RICARDO MARCHESINI*
DR. OSVALDO POZZO*
DR. PEDRO TADDEI*

*. Dirección General de los Recursos de la
Seguridad Social de la Administración Federal de
Ingresos Públicos

El presente trabajo expone los resultados de un estudio sobre la informalidad laboral en países del Mercosur y la Unión Europea, relevando las medidas adoptadas por distintos países a fin de lograr su reducción, y que constituyan una guía de acciones para su aplicación eficaz en la Argentina. A los efectos del estudio comparado, se seleccionaron dentro de Latinoamérica países de pleno derecho y asociados del Mercosur –Brasil, Chile, Paraguay, Perú y Uruguay– en tanto que respecto de la Unión Europea se ha trabajado con España, Francia, Irlanda, Italia, Portugal y Reino Unido.

1. Estudio realizado en el marco de las Iniciativas de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Capítulo I. Informalidad laboral. Recopilación de antecedentes //

1. Introducción // El presente documento se ha elaborado en el marco de lo dispuesto en la iniciativa ii.a. 6 del Plan de Gestión de la Administración Federal de Ingresos Públicos para el año 2007 relativa al estudio de la informalidad laboral a nivel internacional y las medidas adoptadas por distintos países a fin de lograr su reducción, y medidas que sirvan de antecedentes para efectuar una propuesta aplicable a la Argentina.

2. Empleo informal o no registrado, Economía y Sector Informal. Definiciones // A fin de armonizar la lectura e interpretación de los conceptos que se vierten en el presente, se asimilará la informalidad laboral al empleo no registrado o no declarado, dado que la informalidad laboral es representativa de un fenómeno integral con derivaciones socio-económicas en el ámbito nacional y regional y abarca la existencia de trabajadores no registrados.

El estudio de la informalidad laboral reconoce antecedentes en los años 1950 y 1960 en trabajos realizados por organismos internacionales, dando lugar a distintas interpretaciones y definiciones que fueron evolucionando a través de los años. Ello como consecuencia, entre otros aspectos, de los permanentes cambios en las políticas económicas, la introducción de nuevas técnicas de producción de bienes y de prestación de servicios, frente al mantenimiento de los sistemas de baja productividad y el fenómeno migratorio entre los países limítrofes de

una región para ofrecer su fuerza de trabajo en actividades no calificadas.

En este contexto resulta oportuno referirnos a la opinión vertida por Leonardo C. Gasparini en tanto señala que existen dos visiones alternativas del concepto de informalidad.

Una que sigue los lineamientos de la Organización Internacional del Trabajo y otros organismos internacionales, en la que incluye a los trabajos marginales de baja productividad, a unidades económicas con escasa o nula capacidad de acumulación, bajos salarios y uso de tecnología anticuada. Así, el trabajo informal “se caracteriza por su precariedad, baja calificación y escasa remuneración”.

Esta concepción de la informalidad nos lleva necesariamente a la identificación de un mercado laboral dual, uno con connotaciones modernas y otro que se corresponde con el trabajo informal que resulta el refugio de aquellos que resultan excluidos.

En tanto que la otra visión alternativa de la informalidad reconoce tres condiciones básicas: la actividad laboral se mantiene oculta ante las autoridades, se evaden cargas sobre el trabajo y no se observan regulaciones dirigidas a esa actividad.

Como rasgo generalizador, continúa el mencionado autor, en la práctica existe un cierto consenso en señalar que la actividad laboral informal tiene como principal característica la falta de pago de las cargas sociales y la inexistencia de cobertura de las prestaciones previsionales y médico asistenciales.

En este contexto se señala que en la actualidad la OIT ha introducido el concepto de “trabajo decente” definido en la Memoria presentada por el Director General de la OIT en la 87° Reunión de la Conferencia Internacional del Trabajo (1999) en los siguientes términos: “El trabajo decente implica acceder al empleo en condiciones de libertad y de reconocimiento de los derechos básicos del trabajo. Estos derechos garantizan: que no haya discriminación ni hostigamiento, que se reciba un ingreso que permita satisfacer las necesidades y responsabilidades básicas, económicas, sociales y familiares, y que se logre un nivel de protección social para el trabajador, la trabajadora y los miembros de su familia. Estos derechos también incluyen el derecho de expresión y de participación laboral, directa o indirectamente, a través de organizaciones representativas elegidas por los trabajadores y trabajadoras”.

Esta nueva concepción del trabajo y su caracterización como “decente” comprende una vasta enumeración de los derechos del trabajador así se encuentran dentro o fuera de la informalidad y la garantía de obtener un nivel de protección social no hace más que reforzar la tesis de la eliminación del empleo no registrado, ya que de otra forma tales beneficios no podrían trasladarse a los trabajadores.

Finalmente, cabe señalar que en distintos estudios sobre informalidad se tratan aspectos relativos a la economía informal y su interacción con el trabajo

informal o no declarado, siendo esta asimilación consecuencia de que los conceptos mencionados se encuentran entrelazados por constituir un conjunto de elementos de trabajo necesarios para diagramar estrategias que limiten y reduzcan la informalidad laboral y los sectores informales de la economía o economía oculta.

En consecuencia, teniendo en consideración que el objetivo propuesto por la AFIP es la inclusión social sobre la base de la disminución del trabajo no registrado enfocado desde una óptica recaudatoria de los recursos de la Seguridad Social, el financiamiento del sistema y la garantía del goce de las prestaciones de la Seguridad Social, se ha adoptado a los efectos de este informe, la definición de la OCDE² que responde a los parámetros indicados a continuación: “El empleo no registrado o no declarado se define como aquel que sin ser ilícito en sí mismo no está declarado a una o varias autoridades que deberían tener conocimiento de él y por este hecho se sustrae a la reglamentación, a los impuestos o lleva a una reducción de las prestaciones de la seguridad social”.

Idéntico criterio es adoptado por la Comisión Europea en la “Comunicación de la Comisión sobre trabajo no declarado – Bruselas COM (98)–219” y además se encuentra plasmado en la concepción de “trabajo decente” al que se hizo referencia en el apartado anterior.

2. OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

En función a la definición adoptada quedarían excluidas las actividades ilegales y el trabajo que no tenga norma expresa que obligue a su declaración ante las autoridades de aplicación.

Características de la información disponible // Cabe mencionar que existen grandes dificultades, que necesitan ser señaladas, para obtener información confiable, en general y en particular para la Unión Europea y el Mercosur.

Sin perjuicio de la definición de informalidad laboral adoptada en este informe, se buscaron indicadores que expresen este concepto lo mejor posible dentro de las limitaciones existentes, ya que estadísticas de empleo no registrado sólo están disponible en escasos países y para períodos aislados.

Es por ello que se buscaron series de datos que estuvieran disponibles para la mayoría de los países analizados y para una suficiente cantidad de años como para permitir realizar comparaciones y análisis de su evolución en el tiempo. Los informes sobre informalidad laboral, casi en su totalidad, suministran datos heterogéneos y aislados en cuanto a períodos y países.

Para la Unión Europea, en particular es importante destacar que la informalidad laboral no es un problema estructural tal como lo es en Latinoamérica. En la UE, la informalidad está asociada, de acuerdo al país, con determinados grupos sociales, tales como jóvenes, inmigrantes ilegales, personas con doble trabajo que no declaran el trabajo secundario, o bien personas que por estar gozando de beneficios de asisten-

cia social, no declaran su trabajo para no perder dichos beneficios.

Por ello, el problema de la informalidad laboral se estudia incluido en un marco más amplio, que es la economía subterránea o economía oculta y la estimación de la misma se mide por su incidencia en el PBI.

En su mayoría, los países de la Unión Europea no disponen de estadísticas sobre cantidad de trabajadores no registrados. Este hecho se menciona en diversos reportes de la Comisión Europea y además nos fue confirmado directamente por las oficinas de estadísticas de varios países del Reino Unido y España.

En sus trabajos, Friedrich Schneider, estima la Economía Informal en la Unión Europea como aquellas actividades económicas e ingresos derivados de tales actividades que evaden las regulaciones, regulaciones y tributaciones impuestas por los gobiernos.

Esto nos lleva a introducir formalmente el concepto de Economía Informal, que es la que se compone de aquellas actividades cuyos ingresos provienen de la producción de bienes y servicios legales, ya sea por transacciones monetarias o de intercambio no declarados, incluyéndose de este modo a todas las actividades que estarían sujetas a tributación, de ser reportadas a las autoridades.

La literatura sobre el sector formal e informal de la economía es amplia y matizada con situaciones fácticas y legales propias de cada país o región, lo que dificulta su encuadramiento. No obstante la Organización de las Naciones Unidas señala que el sector informal

se compone de actividades de baja productividad e incluye las siguientes categorías: servicio doméstico, trabajadores asalariados no profesionales, trabajo familiar no remunerado y personas empleadas en microempresas con menos de cinco trabajadores, enfoque al que se ajustan las metodologías de la CEPAL y la OIT.

La OIT define al sector informal como “las muy pequeñas unidades de producción y distribución de bienes y servicios, situadas en las zonas urbanas de los países en desarrollo; dichas unidades pertenecen casi siempre a productores independientes y trabajadores independientes que a veces emplean a miembros de la familia o a algunos asalariados o aprendices. Estas unidades disponen de muy poco o de ningún capital; utilizan técnicas rudimentarias y mano de obra escasamente calificada, por lo que su productividad es reducida; quienes trabajan en ellas suelen obtener ingresos muy bajos e irregulares, y su empleo es sumamente inestable.”.

La concepción de sector informal obedece a distintos factores de naturaleza micro y macroeconómica que inciden en forma notoria en los sistemas de producción de bienes y por ende en la composición del mercado laboral. En este contexto adquiere singular importancia la globalización de la economía, la incorporación de la tecnología como elemento trascendente en los sistemas productivos, la política salarial en el

ámbito internacional y las retribuciones que se abonan.

En el Mercosur también se presentan problemas para la obtención de la información de informalidad laboral, pero con la diferencia de que es posible obtener estadísticas respecto de cantidad de trabajadores, y no de impacto en el PBI.

Por lo tanto, en los países latinoamericanos, se eligió, por la calidad de la fuente y la aceptación de la misma en el ámbito previsional, la publicación de la OIT “Panorama Laboral”, que reporta el porcentaje de trabajadores que trabajan en el “sector informal” de la economía respecto del universo total de trabajadores. En dicha publicación se considera “trabajador en el sector informal” a los trabajadores urbanos cuentapropistas —excepto los profesionales y técnico), al Servicio Doméstico y a los Trabajadores en Relación de Dependencia que trabajan en establecimientos pequeños³.

3. Análisis de estudios relacionados con la Informalidad //

Un enfoque que explica la heterogeneidad estructural de la economía en América Latina, estudiado por Prebisch (1962), Singer (1950) y Pinto (1970 y 1976), considera la existencia de un fenómeno dual en la economía. Uno se encuentra focalizado en el abastecimiento de la demanda internacional y el otro en un conjunto de actividades de baja productividad destinadas a abastecer al mercado interno. Existe entonces

3. Es práctica estándar en los diferentes estudios sobre economía informal el asimilar como informales a los trabajadores en relación de dependencia que trabajen en establecimientos de menos de cinco empleados, por la alta correlación que existe entre falta de registración laboral y establecimientos de este tamaño.

una economía dual que ocupa una diversidad de mano de obra. La apertura económica ha generado un grado de competitividad caracterizado por la privatización, la modernización y el avance tecnológico, que impacta en la productividad. Estos factores se encuentran presentes en el sector formal que no ha podido aumentar su fuerza laboral y por ende ha generado desempleo nutriendo al sector informal.

Siguiendo con el desarrollo de este enfoque, cabe señalar que la “existencia simultánea de un sector moderno orientado al exterior que no provee suficiente empleo y de un sector informal de baja productividad donde el empleo se concentra, aparece como un rasgo peculiar de la heterogeneidad estructural. De ahí que América Latina se asemeje a una economía polarizada, en la cual coexisten dos sectores con dinámicas distintas de acumulación, producción y crecimiento y el sector formal aparece como un enclave que lidera el crecimiento” (Cimoli).

Por su parte Luis A. Beccaria señala la existencia de dos definiciones sobre la informalidad: una que toma como elemento definitorio las características del establecimiento, identificándose al “empleo en el sector informal” como aquel que se desempeña en unidades productivas pequeñas, no registradas legalmente como empresas, propiedad de individuos u hogares y cuyos ingresos o patrimonio no son identificables. El otro enfoque se inclina por denominar “empleo informal” a aquel dónde no se cumpla con las normas establecidas en el país en la relación laboral.

En este contexto se muestra en el cuadro a continuación, el alto grado de trabajo en el sector informal en América Latina, expresado como porcentaje de la población urbana empleada.

Friedrich Schneider, en sus estudios, caracteriza la economía informal como aquella que incluye toda la producción legal de bienes y servicios que son deliberadamente ocultadas a las autoridades públicas por las siguientes razones: (i) para evitar el pago de impuesto sobre los ingresos; (ii) para evitar el pago de las contribuciones del seguro social; (iii) para evitar seguir ciertas normas legales, tales como el pago del salario mínimo, normas de seguridad, etc. y (iv) evitar seguir procedimientos administrativos, como completar encuestas estadísticas u otros. Se indican como principales causas de la Economía Informal a las siguientes:

1. Incremento de la carga impositiva: Numerosos estudios sobre el tema en cuestión señalan que los altos impuestos y las fuertes cargas por las contribuciones de la seguridad social han sido las causas principales para la existencia de una economía informal.

La marcada diferencia entre los ingresos brutos y netos incentiva a los trabajadores a permanecer dentro de una economía informal y evitar de esta manera los fuertes descuentos por pagos de impuestos.

No obstante, indican que ni siquiera las grandes reformas por disminuir esta carga impositiva conducirán a una disminución de la economía informal. Es-

te tipo de medidas sólo podrá evitar el mayor aumento de la informalidad.

La existencia de las redes sociales y relaciones personales, y las altas ganancias por este tipo de actividades irregulares, crean lazos que desalientan a las personas “migrar” a una economía formal.

2. Intensidad de las regulaciones: El aumento en la intensidad de las regulaciones (medido en el excesivo número de leyes existentes) es un factor importante que reduce la libertad de los individuos comprometidos con una economía formal. Ello se ve directamente reflejado en los altos costos laborales que presenta una economía formal.

Una serie de evidencias empíricas demuestra que los Estados deben poner mayor énfasis en mejorar la implementación de las leyes y regulaciones en lugar de aumentar su número.

No obstante, muchos gobiernos prefieren esta opción política –profusión de regulaciones y leyes– como alternativa para combatir la informalidad, porque conlleva a un aumento de la burocracia y a una proporción más alta de empleo en el sector público.

3. Reducción de los servicios públicos:

El aumento de la economía informal –indica el profesor Schneider– puede llevar a una reducción de los ingresos del gobierno, lo que a su vez reduciría la calidad y cantidad de servicios públicos. Pero ello a su vez impactaría en un posible aumento de los impuestos para las empresas y personas que se encuentran en el sector formal de la economía. Esta

medida combinada con un deterioro de la calidad de los servicios públicos, generaría en sí mayor incentivo a participar de la informalidad.

Por lo expuesto, es claro que la economía informal es un fenómeno complejo presente en todo tipo de economía. De allí la necesidad de que los gobiernos, en afán de reducir esta situación, deban analizar las complejas relaciones existentes en la economía antes de tomar decisiones políticas.

Algunos puntos de política económica que deberían ponerse en discusión con el fin de buscar una solución a este problema que nos aqueja son los relacionados con las reformas laborales y tributarias, así como la reducción de las barreras administrativas a la formalización.

4. Causas del trabajo no declarado // Sin perjuicio del enfoque dado al empleo informal en la sección anterior, existen una considerable cantidad de factores que inciden en la generación del empleo no registrado. En este aspecto se efectúa una síntesis de las causas que se señalan en la Comunicación de la Comisión sobre trabajo no declarado de la Comisión Europea, Bruselas (COM 98–219).

En este documento se indica en forma genérica que la motivación económica es la primordial causa que lleva a empleadores y trabajadores a adoptar la figura del empleo no declarado, ya que el trabajo en la economía informal ofrece la oportunidad de aumentar las

ganancias al evadir impuestos y cargas sociales.

Se agrega que lo expresado es una conjunción de causa efecto, ya que existen otros factores que llevan a los actores del sector informal a adoptar esta conducta irregular:

1. La existencia de una demanda de servicios personalizados (cuidados, limpieza, vigilancia, etc.) en la que se ocupan las familias y particulares, que son de baja productividad y requieren abundante mano de obra.

2. La reorganización empresaria a través de la subcontratación de trabajo para hacer a la producción más flexible, lo que lleva a un aumento de la actividad por cuenta propia y de los trabajadores empresarios que pueden ejercer su actividad dentro de la economía no declarada.

Esta concepción de la informalidad es la que ofrece el enfoque institucional, Piore y Sabel (1984). En este aspecto se enmarca la globalización de la economía ya que la inestabilidad de la demanda ha generado nuevas formas de producción y de abaratamiento de costes en pos de lograr una mayor competitividad recurriendo a nuevas modalidades contractuales como la contratación externa y la subcontratación.

3. La aparición de nueva tecnología que permite el desempeño de actividades fuera del establecimiento del empleador.

Continuando con el desarrollo del informe de la mencionada Comisión se

pueden distinguir los siguientes factores que inciden en la informalidad laboral:

1. “Niveles de impuestos y de cotización social: El nivel de impuestos y de cotizaciones sociales influye claramente sobre el nivel de trabajo no declarado.”

2. “Cargas reguladoras y administrativas: El excesivo peso de gastos generales y de procedimientos administrativos puede desalentar la declaración del trabajo si ambas partes ven las ventajas de no declararlo.”

3. “Legislación laboral no adecuada: Una legislación laboral que no reconozca totalmente las nuevas fórmulas de trabajo puede también impulsar a los trabajadores al trabajo no declarado.”

4. “Baja competitividad: El recurso al trabajo no declarado puede ser un intento de las empresas de los sectores en declive para sobrevivir reduciendo los costes. A la larga, sin embargo, es difícil que un sector no declarado compita.”

5. “Aceptación cultural: Hay cierta comprensión o aceptación cultural de la economía informal.”

6. “La facilidad para hacerlo: Cada particular decide si opta por el trabajo no declarado haciendo un análisis personal de costes, frente a los inconvenientes –sanciones si es atrapado–, los riesgos de ser descubierto u otras consideraciones morales.”

De la lectura de los trabajos sobre el tema en estudio, se ha advertido una tendencia general a la imposición de sanciones y el ejercicio de controles más estrictos mediante la planificación y ejecución de

inspecciones y otras forma de verificación para detectar empleo no registrado.

Otra de las causas que originan el trabajo no declarado se focaliza en el problema inmigratorio. Esta situación se observa tanto en Latinoamérica como en Europa. Con la adopción de esta modalidad, los ciudadanos de terceros países ingresan clandestinamente a un país y comienzan a trabajar en el empleo informal. De allí que distintos organismos internacionales se han expedido sobre las políticas que deben emplearse para su tratamiento y los naciones afectadas han adoptado disímil tratamiento a esta problemática.

En algunos países como en Holanda, Austria y Portugal, se han emprendido acciones dirigidas a controlar los inmigrantes ilegales y en otros como España, primero a legalizarlos. El Secretariado de la OCDE ha concluido, sin embargo, que el empleo de los extranjeros indocumentados es solamente un elemento y no necesariamente el más importante, de la actividad económica en la llamada economía informal o no declarada. En todo caso, para combatir la contratación de migrantes ilegales debe abordarse el problema del trabajo no declarado en general y no solamente el del empleo de los indocumentados.

A lo expuesto cabe agregar otros factores de naturaleza institucional, política y cultural que se sustentan en la confianza que depositan los ciudadanos en el Estado, en una visión negativa del rol de éste y de la oposición y en falta de confianza en las instituciones y normas oficiales. Lo mismo ocurre con la subestimación de los beneficios futuros de la

seguridad social versus los ingresos actuales.

5. Efectos del trabajo no declarado

// Según el Documento de la Comisión Europea que se viene analizando, el trabajo no declarado puede tener una incidencia considerable en las finanzas públicas por las pérdidas que implica en términos de ingresos fiscales y de cotizaciones sociales. Esta situación crea un círculo vicioso en la medida en que el Estado aumenta los impuestos para seguir garantizando los servicios públicos, favoreciendo de este modo al trabajo no declarado.

Asimismo las incidencias individuales también son importantes. En materia de cobertura social, las implicaciones varían en función de los Estados miembros y de las situaciones individuales.

En cualquier caso, resulta evidente que los trabajadores no declarados no tienen subsidio de paro ni seguro de accidentes laborales. Los trabajadores no declarados que oficialmente son personas inactivas se ven privados de todos los beneficios derivados del trabajo con un contrato formal, como la posibilidad de formación, un perfil específico de carrera, aumentos salariales o el sentido de pertenencia a la empresa. Asimismo, estas personas presentarán dificultades para obtener otro tipo de trabajo y acceder a los beneficios de la Seguridad Social.

6. Medidas propiciadas para combatir el empleo no registrado. Organismos internacionales y estudios especializados // 6.1. Comisión Europea // En la mencionada “Comu-

nicación de la Comisión sobre el trabajo no declarado, Bruselas COM (98)–219”, se ha efectuado un estudio de las distintas medidas que adoptaron los Estados miembros focalizado en la reducción del empleo no registrado pudiéndose distinguir las que se señalan seguidamente:

1. Medidas legislativas y de cumplimiento.

Los Estados miembros han adoptado distintas acciones vinculadas con la fiscalización y la aplicación de sanciones en casos de violación de reglamentos fiscales, cotizaciones sociales y fraude sobre las prestaciones. Bajo esta concepción se ha reforzado los procedimientos inspectivos con la intervención de los organismos estatales o con la intervención de los sindicatos en aquellos países donde el grado de afiliación es alto.

Se ha aumentado el monto de las sanciones dirigidas especialmente a la subcontratación de la mano de obra.

2. Información y Sensibilización.

Se han implementado campañas de sensibilización contra el trabajo no declarado, sus efectos y consecuencias, basadas principalmente en el principio de la solidaridad en tanto toda la sociedad debe contribuir al beneficio y bienestar de sus integrantes. Asimismo se han diagramado procedimientos de información tendientes a concientizar a la población de los riesgos que implica la contratación de personal no registrado, en especial en el sector de la construcción.

3. Subvenciones o reducciones de los gastos generales.

En algunos Estados se han diseñado políticas de subvención y de deducciones

fiscales para determinadas actividades destinadas a impulsar a que los hogares utilicen trabajo formal en lugar del no declarado. Estas medidas se encuentran dirigidas al otorgamiento de subvenciones para la refacción de casas, lo que ha derivado en la contratación de mano de obra convirtiendo el empleo informal en formal.

De igual forma se ha subvencionado la contratación de servicio doméstico a fin de fomentar el trabajo en el hogar bajo las condiciones de formalidad. El Estado abona las subvenciones como parte del salario que hay que pagar al trabajador.

4. Medidas fiscales.

La mayor parte de los países han introducido cambios en la legislación fiscal en lo que se refiere a imposición personal y las posibilidades de deducción de impuestos. Esto como consecuencia que el índice implícito de imposición sobre el trabajo (impuestos y cotizaciones de la seguridad social) en la Unión Europea se ha elevado desde el 35% hasta más del 42%. Además se ha establecido en las distintas directrices vinculadas con el tema que los Estados miembros deben examinar la conveniencia de reducir los índices de IVA para los servicios que utilizan mucha mano de obra.

5. Simplificación en los procedimientos para la creación de empresas

Mediante la realización de estudios e informes se ha advertido la existencia de una considerable cantidad de requisitos administrativos y reglamentarios que genera inconvenientes y que desalienta la constitución de empresas y su desenvolvimiento. Con fundamento en tales an-

tedentes se establecen medidas para reducir la carga administrativa para la creación de empresas, incluido el pago de impuestos y de cotizaciones de la seguridad social.

Finalmente el informe de la Comisión cita ejemplos de estrategia integrada en tres países. Efectúa una síntesis de las medidas utilizadas en Dinamarca, Países Bajos y Francia, como ejemplo de políticas integradas que abarcan desde la mayor actividad en el control estatal del empleo no registrado, la aplicación de sanciones, las subvenciones que otorga cada Estado para revertir el empleo no registrado y medidas fiscales relacionadas con la carga impositiva (reducción de los niveles de IVA y costes laborales).

Lo expuesto es coincidente con las conclusiones a que arriba la citada comisión en cuanto resulta necesario una combinación de distintas medidas, que lógicamente variará en cada Estado miembro, tendientes a conformar una planificación integral para combatir el empleo no registrado.

En consecuencia sugiere “que en primer lugar es necesario determinar correctamente las causas y la gravedad del problema y en segundo lugar, considerar la lucha contra el trabajo no declarado como parte de la estrategia global de empleo.”

6.2. OCDE // En el estudio sobre el empleo de la OCDE –edición 2004–, refiriéndose a la necesidad de abordar la forma de pasar del trabajo en negro al empleo declarado señala: “En primer lugar, sería necesario reformar ciertas normativas, en particular, los sistemas tri-

butarios y de seguridad social deberían ser más coherentes y deberían revisarse las farragosas normativas y exigencias administrativas que pesan sobre el empleo declarado. Asimismo, sería preciso aplicar mejor las normativas existentes, entre otras cosas, estableciendo sistemas de inspección laboral y fiscal que funcionasen correctamente. Además, los esquemas de protección social y de fomento del empleo deberían llegar a los más necesitados aún cuando éstos formasen parte de la economía sumergida, aunque, a la vez, esos esquemas deberían diseñarse de forma de alentar la integración en la economía declarada. En general, la calidad de la administración pública constituye un factor esencial en esta área.”

6.3. CEPAL // En el artículo ya citado de Cimoli, Primi y Pugno (Abril 2006), en el que se efectúa un estudio sobre la informalidad enfocada en función de su interrelación con la inserción de los países en el comercio internacional y la estructura productiva, sostiene: “En realidad, los esfuerzos por intensificar los encadenamientos hacia delante y hacia atrás en América Latina sólo desembocarán en una disminución del empleo informal si a la vez, se transforma la estructura productiva y se reorienta el patrón de especialización internacional de los países latinoamericanos. Para acelerar el ritmo de crecimiento y crecer más, la región tiene que superar su situación actual, orientándose hacia una modalidad de crecimiento “inclusivo” liderado por las exportaciones y acrecentando su capacidad de absorber mano de obra. América Latina

debería transformar su estructura productiva y reposicionarse en los mercados internacionales, dejando atrás el problema persistente de la informalidad y sentando así las bases para una convergencia de las economías latinoamericanas hacia la frontera tecnológica”.

6.4. OIT / MTESS // Sin perjuicio del análisis de detalle que se hará para cada país seleccionado más adelante es importante referirnos en esta instancia al estudio elaborado por Martín Campos y Pedro Galín dentro de un proyecto OIT / MTESS (Mayo 2005) respecto de aquellas sugerencias que formula para nuestro país con el propósito de combatir el empleo no registrado.

En principio, se destaca “la calidad del Estado y su capacidad, tanto para hacer cumplir las normas como para ganar el respeto de los ciudadanos, son factores decisivos para combatir el empleo no declarado”. Por otra parte, en cita a Pedersen, se concluye en la dificultad de encontrar una correlación entre la extensión de las actividades informales y las causas que la originan, incluyendo entre ellas a la moral de los ciudadanos.

Refiriéndose ya en forma específica a las políticas en otros países que se analizan en el informe para su posible aplicación en la Argentina, se consideran en particular las siguientes:

1. Desregulación y costos laborales. Una de las medidas que más se ha adoptado es aquella que combina la reducción de las contribuciones a la seguridad social con la flexibilización o desregulación laboral. De un estudio efectuado en España e Italia surge que su resultado no

ha sido exitoso, en tanto que la experiencia recogida en Alemania arroja mediciones ambiguas. Por otra parte y en lo que respecta a su aplicación en los países latinoamericanos la imposición de los contratos atípicos no ha logrado el objetivo perseguido en razón que se ha interpretado que éstos implican el cuestionamiento del contrato por tiempo indefinido y además impide un activo control de la inspección del trabajo y de la aplicación de sanciones – Tokman.

2. La simplificación registral. Se cuestiona su efectividad en razón que “no se trata de eliminar todas las formalidades sino analizar su efecto preciso, hecho que en la práctica no ha sido comprobado”.

3. Fiscalización. Se ha acentuado el rol del Estado mediante acciones de fiscalización a través de los organismos competentes “aunque es complejo evaluar su eficacia macro”. En tal sentido la Argentina ha diseñado programas específicos en la materia pudiendo aumentar su eficacia mediante el intercambio de información entre otras instituciones y organismos gubernamentales.

4. Seguro de desempleo. Se propicia analizar la posibilidad de implementar un seguro de desempleo para los trabajadores no registrados, siguiendo el ejemplo japonés. Asimismo se recomienda realizar un estudio del monto de esta prestación en la Argentina como elemento de prevención en la reducción del empleo no registrado.

5. Responsabilidad de los subcontratistas. Se propicia extender la responsabilidad a los subcontratistas por las obligaciones laborales y de la seguridad social incumplidas por el principal.

6. Sistema tributario. Adoptar medidas en la carga impositiva que incida positivamente en la regulación. En particular considerar los costos relativos de las empresas, los monotributistas o autónomos, respecto de los de la seguridad social de los asalariados.

7. Sindicalización. Siguiendo las recomendaciones de la OIT se promueve la organización de los trabajadores no registrados.

Gráficos conjuntos para los países del Mercosur y de la Unión Europea, tanto de PBI como de estadísticas relacionadas con la Informalidad Laboral.

Asimismo se adjunta una Matriz consolidada que resume los datos volcados en cada una de las Tablas de Síntesis de Políticas elaboradas para los países analizados respecto de las políticas adoptadas a fin de disminuir la Informalidad laboral.

Capítulo II. Países comparados.
Síntesis de políticas y gráficos //
En el presente Capítulo se presentan los

Gráficos comparativos //

Tabla I. Matriz indicadora de políticas

	Brasil	Chile	Paraguay	Perú	Uruguay	España	Francia	Irlanda	Italia	Portugal	Reino Unido
a) Reducción de cargas sociales		Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
b) Incentivos fiscales	Sí					Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
c) Flexibilidad en las relaciones laborales											
- modalidades											
- indemnizaciones	Sí	Sí		Sí	Sí	Sí	Sí		Sí	Sí	
d) Simplificación administrativa y registral	Sí	Sí		Sí		Sí	Sí		Sí	Sí	Sí
e) Programas de capacitación y articulación de la oferta laboral	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí			Sí		Sí	Sí
f) Programas específicos de fiscalización					Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
g) Herramientas											
Particulares en la Problemática Migratoria						Sí	Sí		Sí	Sí	

Gráfico 2. Mercosur: Trabajadores informales

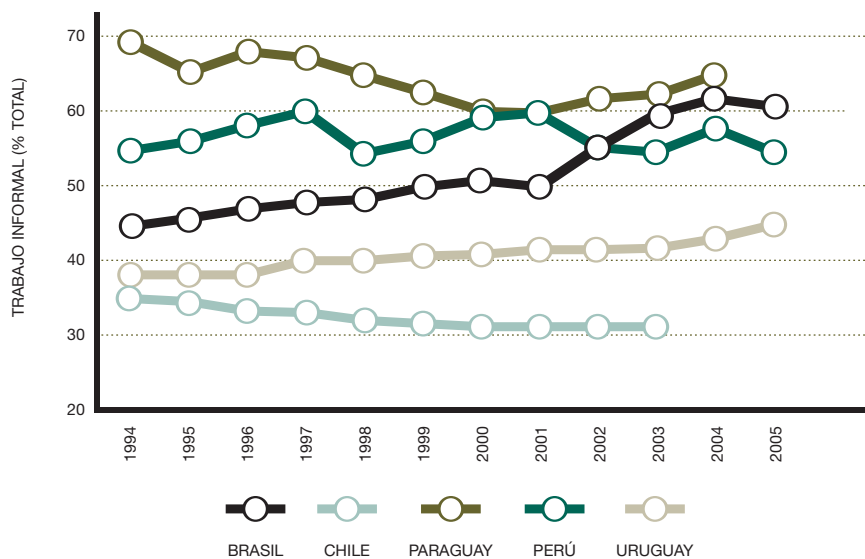
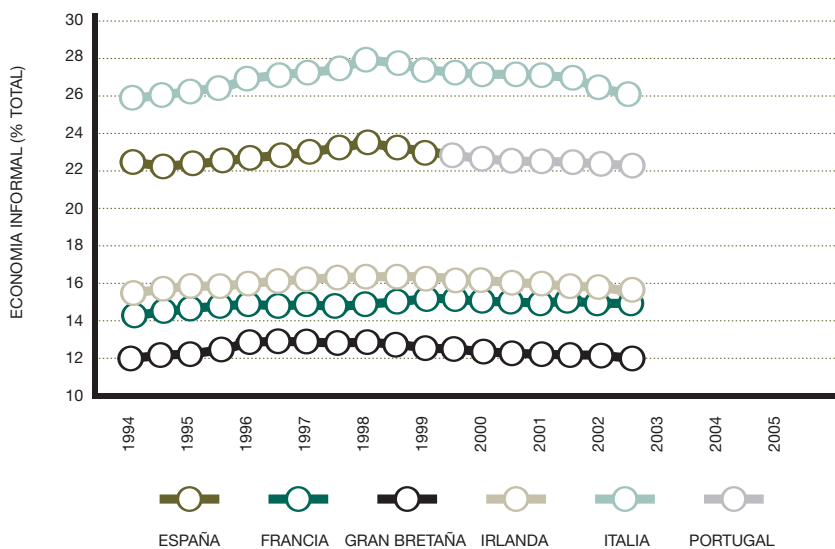


Gráfico 4. Unión Europea: Economía informal



Instituciones y Mercados Financieros

Desafíos de política y control tributarios



DOMINGO CARBAJO VASCO¹
Y PABLO PORPORATTO²

1. Economista. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Madrid, España.

2. Contador Público. Lic. Administración. Master Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública (IEF, AEAT, CIAT, UNED, CEDDET). Departamento Investigación (Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales). Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Buenos Aires. Argentina.

Los autores ponen de manifiesto la importancia de prestar atención a las empresas del sector financiero. Presentan un detalle de las dificultades que se enfrentan para su control.

Complementan el trabajo describiendo las que entienden serían buenas prácticas para fiscalizar al sector.

1. Consideraciones Previas // La liberalización económica¹, potenciada por el vigoroso desarrollo de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC), hizo que los mercados financieros (MMFF), tuvieran un fuerte crecimiento en cantidad, volumen y variedad de operaciones, desafiando la capacidad de control de las Administraciones Tributarias (AATT).

En este contexto, el objeto del presente trabajo es identificar desafíos y buenas prácticas, relativos a la organización y funcionamiento de la función de control de las AATT, con especial hincapié en los instrumentos e instituciones de carácter internacional, así como esbozar, siquiera muy someramente, algunas experiencias que tratan de cohesitar la internacionalización financiera con el control tributario.

Asimismo, se incluyen las principales conclusiones de algunos de los recientes seminarios y foros internacionales sobre esta materia, en los que participaron los autores de la presente colaboración.

2. Evolución y Rasgos Actuales de las Instituciones y los Mercados Financieros // Los factores mencionados previamente, hicieron posible el extraordinario desarrollo de estos mercados, los que no reconocen fronteras

nacionales, constituyendo un claro ejemplo de negocio globalizado y sofisticado, en constante evolución.

El avance tecnológico², por otra parte, agiliza las operaciones, reduce los costos de negociación –que se realiza sin presencia física–, incrementa la información que recibe el inversor –ahora, a menores precios–, aviva los procesos de innovación y mejora las técnicas de control de riesgos.

El mencionado aumento de la competencia produjo una notable desintermediación cobrando relevancia la financiación directa, a través de securitizaciones que, junto al aumento de la inversión institucional, quitan espacio a la banca tradicional, la que, como consecuencia de ello, se vio obligada a incorporar otros servicios.

La aparición de empresas financieras multinacionales, cuya lógica de organización y funcionamiento es muy flexible, conforman auténticos conglomerados de negocios variados –bancarios, de seguro e inversión–, lo que añade nuevos desafíos a la función de control³.

Por último, y con ello sin pretender agotar los rasgos actuales, cabe resaltar también una mayor preocupación de los entes reguladores respecto de la ética de las finanzas, en la transparencia y el

1. Dicha liberalización se puso de manifiesto mediante la desregulación de los mercados, la apertura de los países, a través de la eliminación de barreras y la conformación de áreas económicas, la erradicación de controles cambiarios y de capital, entre otros hechos.

2. La mayor rapidez, eficacia y menores costes se impulsa por: negociación en la red (*on-line-trading*), negociación intradía, extensión de la negociación fuera de horarios y la utilización de redes privadas de contratación.

3. Son ejemplos de los mayores conglomerados o grupos financieros: Merrill Lynch, Citigroup, ABN-AMRO, American Express y Travellers y otros. Estos conglomerados, además, como lo demuestra la reciente polémica sobre la adquisición de, precisamente, ABN-AMRO, por dos potenciales grupos bancarios: Barclays Bank, por un lado y un joint venture, formado, entre otros, por el Banco de Santander y el Royal Bank of Scotland, están en constante proceso de redefinición y redimensionamiento.

buen gobierno, frente a los conocidos escándalos⁴.

3. Aspectos de Política Tributaria

// 3.1 Principios tributarios //

Seguidamente repasaremos los principios tributarios que como aspectos deseables se vinculan, en este caso, a la actividad financiera:

› **Suficiencia:** es decir, aporte los recursos necesarios y suficientes para financiar los gastos públicos previstos. Tras este principio se escudan figuras tributarias de fácil, rápida y económica gestión recaudatoria, tales como los Impuestos a las Transacciones Financieras¹⁰, como así también mecanismos de recaudación en la fuente como retenciones y percepciones respecto de las operaciones financieras, entre otros.

› **Equidad:** en el sentido de propiciar una justa distribución de la carga tributaria entre los sujetos de una sociedad. En la actualidad, al menos en algunos países desarrollados, se observa una tendencia a aliviar la carga fiscal que recae sobre las rentas financieras –tasa única proporcional– respecto de otras rentas, tales como las rentas del trabajo (tarifa progresiva), a través de modelos duales de imposición sobre la renta de las personas naturales, o modelos tributarios de tarifa plana

› **Neutralidad:** a efectos de que el componente tributario no afecte las decisiones que se tomarían en ausencia

del mismo, dentro del país y respecto de las operaciones con otros países. En cierta medida, la tasa única sobre las rentas financieras intenta limitar las posibilidades de arbitraje, tendientes a minimizar la carga fiscal, dado que los tratos diferenciados entre distintos tipos de rentas o la aplicación de fuertes esquemas de progresividad, incentivan esas prácticas.

En materia financiera la neutralidad es clave y conduce a evitar tratos diferenciales respecto de figuras o instituciones que producen efectos similares.

› **Simplicidad:** tratar de simplificar los deberes formales que se establecen para cumplir con las obligaciones tributarias, de modo tal de disminuir el costo fiscal indirecto. Los modelos duales y planos persiguen, en cierta medida, simplificar los esquemas personales y progresivos de la imposición a la renta, al igual y quizás en manera más marcada, lo intentan los controvertidos impuestos sobre las transacciones financieras y sobre las primas de seguro.

Conforme se puede observar, todo se traduce en un conflicto (*trade-off*) entre los distintos principios, dado que, a pesar de observarse que algunos pueden evidenciar cierta complementariedad –suficiencia y simplificación–, otros presentan una fuerte contradicción –simplificación y equidad o equidad y neutralidad–⁵.

4. Contabilidad creativa, fraudes masivos, violación de normas de auditoría, etc.

5. Cabe advertir que se observa, al menos en los países desarrollados, una mayor atención de la neutralidad, vinculada al resguardo de la competitividad de los países, respecto de la equidad. Asimismo la equidad debe ser resguardada también tomando en consideración la existencia de evasores, respecto de aquellos que cumplen cabal y

En consecuencia, la decisión política en cuanto al diseño del esquema tributario aplicable a las operaciones financieras dependerá del peso específico que se le asigne a cada principio y la relevancia e influencia que tenga el sector en las decisiones políticas, la que por lo general es fuerte.

3.2 Alternativas de diseño tributario // Cabe anticipar que el diseño de la PT aplicable a los MMFF no es un aspecto menor, dado que, la complejidad del trato fiscal, los cambios normativos frecuentes e inconexos, los

Imposición a las Rentas // El debate tributario en torno a la gravabilidad del ahorro y su retribución se remonta a épocas muy remotas, donde John Stuart Mill planteaba el problema de la doble tributación de las rentas del capital.

El dilema respecto de gravar lo que se gana –modelo tipo ingreso– versus lo que se gasta –modelo tipo consumo–, justamente presentaba la cuestión de no tributar por las rentas que se destinan al ahorro, dada la importancia de incentivar este tipo de conducta como soporte del desarrollo económico del país.

Conforme se puede observar, todo se traduce en un conflicto (*trade-off*) entre los distintos principios, dado que, a pesar de observarse que algunos pueden evidenciar cierta complementariedad –suficiencia y simplificación–, otros presentan una fuerte contradicción –simplificación y equidad o equidad y neutralidad–.

tratamientos diferenciales e inconsistentes respecto de figuras e instituciones financieras que producen efectos equivalentes, las fuertes discrepancias entre las normas regulatorias y las impositivas, la alta presión tributaria, entre otras cuestiones, incide negativamente en el grado de cumplimiento tributario, alentando conductas de evasión y/o elusión, en un sector muy sensible, que exhibe además ciertas facilidades para ello.

La propuesta de *flat-tax* de Rall y Rabushka, en su origen, pretendía sustituir los impuestos sobre la renta y de sociedades por un nuevo impuesto, con dos secciones, una para personas naturales y otra para personas jurídicas. Los países del Este de Europa –Estonia, Lituania, Letonia, Rusia, Ucrania, Eslovaquia, Rumania– aplican impuestos planos actualmente con resultados dispares en términos de recaudación –salvo Letonia que exhibe una reducción leve, en el resto de los casos se observan

oportunamente sus obligaciones, de allí la mayor atención de prevenir y castigar el fraude tributario. En todo caso a través del gasto pueden propiciarse mejoras en la distribución del ingreso y la riqueza, de una manera más eficaz que respecto de la recaudación tributaria

incrementos, siendo de carácter sustanciales los que corresponden a Lituania y Eslovaquia— (Gómez-Sabaini y Cetrángolo, 2007).

La imposición dual sobre los ingresos (*dual-tax*) que utilizan algunos países europeos nórdicos y que, con algunos matices, acaba de incorporar España —pero también Uruguay—, en aras de resguardar la competitividad de los países, surge a partir de la considera-

Respecto de la imposición a las rentas, la diferenciación entre aporte de capital y préstamo o deuda fue otra cuestión que se analizó durante mucho tiempo⁶.

Asimismo, la diferenciación entre rentas ordinarias y ganancias patrimoniales o de capital representó otro punto de conflicto, máxime cuando los países planteaban diferentes esquemas para el tratamiento tributario de estas últimas⁷.

Los aspectos de tributación internacional aplicables son relevantes, observándose problemas con el tratamiento de ciertas innovaciones financieras, tales como los instrumentos derivados, de impresionante desarrollo en los últimos tiempos, que Vito Tanzi calificara como una forma de “termita fiscal”.

ción de las mayores posibilidades actuales de trasladar capitales a través de las fronteras, dadas las condiciones económicas y tecnológicas reinantes, motivo por lo que se impone un mayor costo fiscal sobre las rentas del trabajo respecto de las rentas del capital y, en alguna medida se busca, en estas últimas, evitar prácticas de planificación fiscal.

Los aspectos de tributación internacional aplicables son relevantes, observándose problemas con el tratamiento de ciertas innovaciones financieras, tales como los instrumentos derivados, de impresionante desarrollo en los últimos tiempos, que Vito Tanzi calificara como una forma de “termita fiscal”⁸. Asimismo, la aplicación de precios de transferencia o la constatación de la existencia de un establecimiento esta-

6. En la actualidad la aparición de ciertas innovaciones financieras que desdibujan la diferencia entre aporte de capital y deuda —instrumentos híbridos tales como acciones preferidas o deudas con retribución variable— alientan nuevos desafíos, a lo que se añade las dudas sobre la eficacia, en contextos de globalización, de las medidas clásicas para mitigar o, en su caso, eliminar la conocida como “doble imposición sobre los dividendos”.

7. Algunas alternativas son: no gravarlas o hacerlo de manera diferente al resto de las rentas, por ejemplo con un impuesto proporcional independiente o dentro del esquema general del impuesto personal a la renta pero con cierto mecanismo de cálculo, para suavizar al efecto de la progresividad de tasas. Los efectos en términos de equidad, eficiencia y simplificación dependerán del esquema elegido.

8. “Termitas” porque socavan las bases de los sistemas tributarios nacionales, cuya capacidad de replicar efectos de otros instrumentos u operaciones, además de los inconvenientes que se plantean para definir el sujeto pasivo, el sujeto activo (es decir, el país con jurisdicción fiscal), materia imponible, etc., que ponen en jaque la capacidad de control de las AATT.

ble, respecto de las operaciones financieras en general, entre otros tantos, son cuestiones altamente complejas.

Cabe traer a colación un reciente trabajo de CEPAL que, justamente dentro de los factores que limitan la base imponible de la Imposición a las Rentas en los países de América Latina, se incluyen el tratamiento muy ventajoso de las rentas financieras –dividendos, intereses y ganancias de capital– que obtienen las personas físicas, además de la no aplicación del principio jurisdiccional de renta mundial, la inexistencia de normas de precios de transferencia y de limitaciones a la deducciones de intereses –subcapitalización– y el tratamiento de los no residentes, en ciertos países (Gómez-Sabaini y Cetrángolo, 2007).

Impuesto a las Transacciones Financieras // El intento de Tobin, formulado en 1972, de imponer un gravamen, de tasa moderada, sobre las operaciones registradas en los mercados cambiarios, tendiente a disminuir la volatilidad de los tipos de cambio y en general de los MMFF, principalmente de las operaciones de especulación, estuvo presente en foros internacionales, particularmente, como instrumento para lograr una mayor estabilidad financiera internacional o para configurar una base impositiva mundial que “internalizara” algunos de los problemas causados por la globalización⁹.

Basados en el esquema planteado por Tobin, pero ya dejando de lado la

expectativa regulatoria, se plantearon figuras más modernas, aplicables dentro del ámbito de los respectivos países, tales como el Impuesto a las Transacciones Financieras, de gran trascendencia recaudatoria pero que despiertan fuertes debates en los países de la región, respecto de los posibles efectos distorsivos que producen –desintermediación financiera principalmente–, de su impacto sobre la tasa de interés, etc.

Imposición a los Consumos //

Difundida ampliamente bajo el esquema del IVA, ha presentado inconvenientes prácticos cuando se intentó aplicar a las operaciones financieras, dada la dificultad de medir el valor agregado del sector e implementar la modalidad de impuesto contra impuesto o de crédito de impuesto, existiendo países que gravan sólo ciertos servicios del sector financiero –por ejemplo las comisiones pero no los intereses–, otros que afectan en general a las operaciones financieras, salvo ciertos conceptos que expresamente se exceptúan y por último aquellos que directamente dejan fuera del impuesto toda la operatoria financiera, lo que plantea inconvenientes respecto del cómputo de créditos fiscales en una cierta proporción –regla de prorata–, con los consecuentes efectos económicos y administrativos que ello produce¹⁰.

Imposición a los Patrimonios //

Esta forma de imposición se aplica con

9. La mayor dificultad para poder instrumentar un impuesto de estas características es la de definir adecuadamente al sujeto activo, es decir, a la unidad política con capacidad y posibilidades de establecerlo y cobrarlo, ante la ausencia efectiva de una Autoridad Tributaria Internacional.

cautela, principalmente en intermediarios financieros cuando la figura sólo grava los activos sin admitir la deducción de pasivos, en estos sujetos donde justamente dichos componentes se encuentran casi empatados, dado su elevado apalancamiento.

Por último, cabe destacar la inexistencia de un modelo generalizado o de consenso respecto de la tributación financiera, dado que los países conservan, no obstante el avance de la globalización, tratos tributarios diferenciados, influenciados por elementos históricos y de tradición. Respecto de la armonización de la tributación directa al ahorro en la UE más que un modelo tributario cabe catalogarlo como un mecanismo de intercambio automático de información que, sin embargo, supone un avance, al haber logrado, no sólo dentro de la UE, sino mediante Convenios con centros financieros mundiales muy relevantes, por ejemplo, Suiza, una especie de impuesto mínimo sobre las rentas del ahorro de los no residente.

4. Aspectos de Administración Tributaria // Entre los MMFF y las AATT se plantean relaciones variadas, por un lado de colaboración en el cometido de estas últimas y otras de

contraposición, cuando se verifica el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los intermediarios y usuarios de estos mercados.

4.1 Colaboración con la Administración Tributaria: Recaudación e Información // Ciertos actores de los MMFF colaboran en la recaudación de los tributos, a través de convenios celebrados, para que los contribuyentes puedan ingresar sus impuestos a través de las entidades bancarias, que luego se transmiten a las arcas del Estado¹⁰. Asimismo, actúan como agentes recaudadores en la fuente de diversos impuestos, por las transacciones financieras en las que intervienen, pudiéndose citar en particular el caso del Impuesto a los Débitos Bancarios.

Luego en el marco de dicho régimen de retención y percepción en la fuente o través de sistemas especiales suministran información a las AATT, respecto de ciertas operaciones que se desarrollan en su ámbito¹².

La existencia de secreto financiero, oponible a la Administración Tributaria, representa un serio escollo para la función del control de las obligaciones tributarias y el consecuente aumento de la percepción de riesgo.

10. El tratamiento del IVA sobre las operaciones financieras sigue siendo, como demuestra la reciente polémica al respecto en la UE, una asignatura pendiente, careciéndose todavía de un consenso doctrinal al respecto y operando grandes diferencias nacionales en una materia muy sensible para los MMFF en general.

11. Podemos decir que este mecanismo de cobro de impuestos se ha generalizado en el mundo y hoy es raro, caso de Francia, encontrar AATT que siguen cobrando los tributos directamente en sus oficinas públicas, además, el cobro por medio de entidades financieras mejora la obtención de información tributaria masiva y minorra las posibilidades de corrupción.

12. Son ejemplos de informaciones brindadas por el sector financiero: las acreditaciones en cuentas bancarias, transacciones sobre títulos valores, consumos a través de tarjetas de crédito, liquidaciones de transacciones cambiarias, giros y transferencias desde y hacia el exterior, etc.

4.2 Control de –y a través de– los mercados financieros // Las instituciones que componen dichos mercados como así también los usuarios de los servicios que se proveen, constituyen sujetos obligados al cumpli-

bóveda”, en la que quedan registradas todo tipo de transacciones de otros sujetos que evidencian índices de manifestaciones de capacidad contributiva¹³, como así también para evitar posibles abusos o prácticas de estrategias fiscales,

Esta forma de imposición –patrimonial– se aplica con cautela, principalmente en intermediarios financieros cuando la figura sólo grava los activos sin admitir la deducción de pasivos, en estos sujetos donde justamente dichos componentes se encuentran casi empatados, dado su elevado apalancamiento. Es así que, algunas legislaciones establecen bases reducidas o directamente los exceptúan del impuesto.

miento oportuno e íntegro de sus obligaciones tributarias, es así que puede hablarse del control “de los mercados financieros”, en los primeros casos, y el control “a través del mercado financiero”, en los segundos mencionados.

El sector financiero debe ser evaluado por su contribución directa e indirecta de recaudación. Desde la primera perspectiva, se incluye el pago de obligaciones tributarias propias de las instituciones y agentes financieros que conforma dicho sector como así también de los usuarios o clientes que recurren a aquel. Indirectamente considerado, es cuando se considera el rol estratégico de aquel, como “clave de

utilizando ciertas figuras o instrumentos financieros (*tax-shelters*).

En la utilización de instrumentos, instituciones y MMFF pueden observarse prácticas de planificación fiscal, debido a diversos factores, entre otros:

› 1. *Particularidades de la actividad financiera*: El impacto de la liberalización progresiva de los mercados y las mayores posibilidades a partir del avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones, potenciados con los desarrollos de la ingeniería financiera, entre otros factores, enfrentan a las AATT a nuevos y renovados desafíos en su función de control de esas

13. Por ejemplo: cobros de rentas, pagos, transferencias al y desde el exterior, transacciones cambiarias, inversiones, uso de tarjetas de crédito y débito, etc. En sistemas tributarios modernos entendemos que esta segunda función, como proveedor de datos e informaciones de trascendencia impositiva, es más relevante que la primera, sobre todo en sociedades como las europeas donde está generalizado el uso de las entidades financieras para transacciones económicas, incluso, diarias.

operaciones desreguladas, globalizadas e inmaterializadas.

La globalización de los MMFF se enfrenta a unas AATT nacionales, que tienen enormes dificultades para poder controlar y gestionar operaciones financieras e instituciones que se ejecutan en segundos en un mercado organizado mundial.

Asimismo, ciertas operaciones, principalmente con instrumentos financieros derivados, pueden replicar efectos de otros instrumentos, con lo cual se presenta un serio inconveniente al momento de intentar identificar la intención del contribuyente.

› **2. Aspectos de Política Tributaria:** Los diseños tributarios actuales, que evidencian inconsistencias, entre instrumentos e instituciones que producen efectos semejantes, generan fuertes incentivos a prácticas de elusión fiscal, a través de arbitrajes.

Las asimetrías e indeterminaciones en el trato tributario alientan iguales comportamientos. La excesiva complejidad desincentiva el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias respecto de estas operaciones. Los fuertes esquemas de progresividad generan incentivos a prácticas de evasión, dado el alto beneficio probable, de ahorro impositivo.

La contradicción de normas regulatorias del sector financiero, principal-

mente de entidades financieras y de seguro, respecto de las tributarias, son otro aspecto que alientan estas prácticas.

El derecho tributario internacional¹⁴ incide con problemáticas específicas, por lo que las cuestiones relativas a la distribución de las potestades tributarias entre los países y los mecanismos antielusivos incorporados a través de pautas de precios de transferencia, capitalización exigua, transparencia fiscal internacional y otras normas antiparaísos requieren una atención especial cuando se las aplica a las instituciones y operaciones financieras. Además de la legislación doméstica se deberán considerar primordialmente las normas convenidas –Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI)– y las supranacionales¹⁵, de existir.

Las particularidades del funcionamiento de ciertos instrumentos aunadas a un trato tributario defectuoso hacen que los mismos en muchos de los casos sean utilizados con una finalidad puramente tributaria, de ahorro en el pago de dichas obligaciones¹⁶.

› **3. Aspectos de Administración Tributaria:** La falta de conocimiento acabado del sector, de las normas regulatorias, los modelos contables y prácticas operativas habituales representan inconvenientes serios para desempeñar un control eficaz sobre el sector.

14. Ciertos productos o instrumentos financieros son per se internacionales. En nuestros países, los MMFF domésticos se encuentran escasamente desarrollados, razón por la cual los sujetos residentes recurren a mercados financieros internacionales que presentan mayor amplitud –o variedad– y profundidad –o cantidad– de operaciones, además, las instituciones financieras internacionales han ido copando los MMFF locales iberoamericanos.

15. En España, por su parte, la normativa financiera es derecho de la Unión Europea, que reposa principalmente, como hemos indicado con anterioridad, en la libre prestación de los servicios financieros y en la libertad de establecimiento de las entidades financieras en cualquier Estado miembro de la UE con el control del país de origen de la entidad.

Téngase en cuenta que el control del sistema financiero requiere un conocimiento exhaustivo de disposiciones muy especializadas y generalmente de normas contables complejas.

Otro aspecto que incide negativamente en la percepción de riesgo del contribuyente es la falta de información respecto del número y monto de las operaciones realizadas, principal-

mente a la entrada de datos, su procesamiento y posterior generación de reportes financieros o contables, a partir de los cuales y conjuntamente con las declaraciones de impuestos, se comenzará la fiscalización. Por otra parte, no podemos dejar de mencionar los inconvenientes que acarrea el control de operaciones financieras internacionales, dado que los MMFF son

Cabe destacar la inexistencia de un modelo generalizado o de consenso respecto de la tributación financiera, dado que los países conservan, no obstante el avance de la globalización, tratos tributarios diferenciados, influenciados por elementos históricos y de tradición.

mente de aquellas *cross-border*. La vigencia del secreto financiero oponible a la Administración juega en contra de los intereses del fisco, en aquellos países donde existe este secreto, lo que, por ejemplo, no sucede en España ni en Argentina.

En términos generales, las entidades financieras y de seguro aglutinan un número relevante de operaciones repetitivas, de allí que se encuentren fuertemente informatizadas, en su operatoria y prácticas administrativas y contables.

Esta característica hace necesaria la validación previa de la confiabilidad de los sistemas informáticos, en lo que

esencialmente internacionales, dado que las relaciones y prácticas de negocio trascienden las fronteras de los países, desdibujando las líneas demarcatorias entre ellos.

Cooperación Administrativa: //

Las particularidades del sector hacen necesario, que las AATT se apoyen¹⁷ en las entidades de contralor del sector financiero tales como los bancos centrales, las superintendencias de seguro, comisiones de valores, etc., que cuentan con mayor conocimiento y experticia respecto de la operatoria, por ello, cabe enfatizar la necesaria coordinación entre las mismas y el intercambio

16. Es así que, se diseñan estrategias o refugios fiscales (conocidos como *tax-shelters*), que ahora se estarían patentando en Estados Unidos, los que despiertan acalorados debates respecto de la legitimidad de las mismas, frente al registro de tales estrategias ante las autoridades públicas, para el resguardo de su titularidad.

17. Un conocimiento exhaustivo de las prácticas y normas contables aplicadas en sus auditorías por los órganos de control financiero resulta imprescindible para los funcionarios de las AATT encargados del control fiscal de estas operaciones.

de experiencias y buenas prácticas entre funcionarios de las AATT nacionales y de estas instituciones reguladoras del sistema financiero.

En principio, hay que destacar que los objetivos de dichas instituciones no resultan compatibles¹⁸. No obstante ello, hay espacio para la cooperación administrativa, en beneficio mutuo de las instituciones que participan, a través de: apoyo técnico, intercambio de información; y las acciones conjuntas y/o simultáneas.

Por otra parte, los funcionarios de instituciones encargadas del control financiero y la regulación de estas instituciones pueden obtener una excelente información al respecto del funcionamiento de las mismas o detectar problemas en su control partiendo de los resultados del control tributario llevado a cabo por las AATT¹⁹.

En tal sentido y, a efectos de resguardar responsabilidades, la firma de convenios marco y específicos resulta altamente recomendable.

Asimismo y, en lo que hace principalmente a las operaciones *cross-border*, deviene relevante propiciar la cooperación entre las AATT de los distintos países, imprescindibles para identificar entramados financieros internacionales, que en muchos de los casos no tienen más que un sentido

netamente tributario, tendiente a disminuir indebidamente la carga tributaria que correspondería ingresar en alguno de estos países.

Propuestas Normativas: // Por otro lado, la experiencia en la verificación de los agentes y usuarios del sector financiero, permitirá detectar vacíos legales, normativa controvertida, prácticas de elusión y evasión, arbitrajes, etc., las que podrán corregirse a través de propuestas de normativa tributaria que pueden preparar las AATT, considerando también la experiencia de otros países.

5. Algunas Conclusiones // En resumidas cuentas, dificultan el control de las operaciones financieras, entre otros aspectos:

- › Inmaterialidad del objeto negociado: recursos financieros y riesgos.
- › Globalización acusada de los MMFF.
- › Mayores y más económicas posibilidades de desarrollar negocios financieros a partir del desarrollo de las TIC. Permanente evolución.
- › Utilización de innovaciones financieras que desafían las clásicas diferenciaciones tributarias –por ejemplo renta y capital, capital y deuda, etc.– como así también que posibilitan replicar efectos

18. Dado que estas entidades de contralor financiero persiguen la protección del interés del ahorrista o el asegurado, según el caso, quienes confían en el sistema financiero colocando sus recursos –depósitos o adquisición de pólizas de seguro, respectivamente–, para lo cual se establecen fuertes regulaciones prudenciales que inciden negativamente en los resultados, a través de la obligación de constituir provisiones o reservas técnicas cuya contraparte son cuentas de resultado negativo –pérdidas– o utilizar criterios conservadores de reconocimiento de resultados, que se contradicen con las normas impositivas y en definitiva el rol asignado a las AATT, en el sentido de evitar disminuciones indebidas de las base tributarias.

19. Asimismo en el afán de proteger el interés del ahorrista resulta de interés conocer las pretensiones por diferencias de impuestos, respecto de las instituciones financieras que puedan afectar su capacidad patrimonial y financiera.

equivalentes a otros instrumentos u operaciones financieras con tratamientos tributarios disímiles.

- › Especialización y complejidad de los productos financieros y de su operatoria.

- › Diferencias marcadas entre las normas regulatorias y el modelo contable para ciertas instituciones –banca y aseguradoras principalmente– respecto de

butaria, sujetos pasivos, materia imponible y momento de devengo respecto de innovaciones financieras.

- › Interposición de figuras financieras opacas, tales como fideicomisos –o el trust anglosajón–, a través de las cuales se oculta la propiedad de ciertos activos en el exterior, considerando la existencia de competencia fiscal dañina o desleal a través de centros financieros *off-shore*.

Por otro lado, la experiencia en la verificación de los agentes y usuarios del sector financiero, permitirá detectar vacíos legales, normativa controvertida, prácticas de elusión y evasión, arbitrajes, etc., las que podrán corregirse a través de propuestas de normativa tributaria que pueden preparar las AATT, considerando también la experiencia de otros países.

las normas tributarias y las pautas de determinación de la base tributaria.

- › Falta de conocimiento del negocio y sus modos operativos típicos.

- › Oponibilidad del secreto financiero y bursátil.

- › Prácticas basadas en usos y costumbres desprovistas de requisitos formales para documentarlas.

Asimismo, conforme lo expuesto, surge con claridad que las transacciones *cross-border* adicionan nuevos y renovados dilemas a las AATT, dadas las posibilidades de evadir y eludir, agregándose a las indicadas precedentemente las siguientes:

- › Dificultades de identificar en la práctica jurisdicciones con potestad tri-

- › Mayores posibilidades de abuso de CDI (*treaty shopping*) dada la inmaterialidad del objeto de negociación y facilidad automática de mover capitales por el mundo, considerando la distribución de potestades tributarias referidas principalmente a intereses, dividendos, ganancias de capital, rentas empresariales y otras.

- › Escasa o casi nula experiencia en el control de precios de transferencia respecto de operaciones financieras –por ejemplo préstamos de matrices extranjeras– y de seguro –como es el caso de cesiones de primas por contratos de reaseguro a la matriz en el extranjero–.

- › Problemas para identificar la configuración del establecimiento estable radicado en el país en supuesto de insti-

tuciones financieras extranjeras que operan en el país a través de cierta representación o agencia.

› Idioma inglés, utilizado en la jerga del negocio para definir ciertos instrumentos y/o términos financieros, en la redacción de contratos o explicación de ciertas prácticas operativas.

A partir de los desafíos identificados, surgen como buenas prácticas en el control fiscal de las operaciones financieras:

› Organización de equipos, áreas o delegaciones especializadas en el control del sector financiero.

Por último, cabe destacar la importancia que las AATT, como observadores privilegiados de la realidad, participen, considerando la experiencia de fiscalización y el conocimiento de la PT de otros países, con propuestas de cambios normativos tendientes a evitar abusos, llenar vacíos legales y aclarar aspectos controvertidos, teniendo presente que los MMFF son instrumentos relevantes para el crecimiento económico de los países, por lo cual resulta conveniente evitar introducir distorsiones que afec-

La globalización de los MMFF se enfrenta a unas AATT nacionales, que tienen enormes dificultades para poder controlar y gestionar operaciones financieras e instituciones que se ejecutan en segundos en un mercado organizado mundial.

› Formación permanente de los funcionarios de las AATT encargados del control de estas entidades en negocios, instituciones, contabilidad, etc., propios del sector financiero.

› Apoyo técnico de especialistas externos en prácticas financieras contratadas part-time.

› Obtención de información en término real sobre las operaciones y los sujetos intervinientes, los cambios normativos, las prácticas administrativas y contables, etc.

› Prácticas de cooperación –apoyo técnico, intercambio de información, acciones conjuntas y/o simultáneas de control, etc.– con organismos especializados en el control del sector como así y principalmente respecto de otras AATT.

ten el normal y necesario desarrollo de los mismos, pero también desmotivar prácticas de arbitraje de los contribuyentes, que aprovechan un mal diseño normativo y/o características propias de estos mercados²⁰.

6. Anexo: Seminarios y Foros //

“SEMINARIO OCDE”
“TRIBUTACIÓN DE LOS MERCADOS FINANCIEROS”,
México, 7 al 11 de Junio de 2004.

Objetivo del Seminario: transmitir la legislación y las experiencias de los países de la OCDE referidas a la tributación de los MMFF, a efectos de generar

un espacio de discusión y análisis del marco de la tributación de los diversos países de Latinoamérica, con la finalidad de identificar buenas prácticas en los planos de la Política y la Administración Tributaria.

Participantes: como expositores participaron representantes de EEUU, España, Nueva Zelanda y México, en tanto que los asistentes eran de Argentina, Chile, Uruguay, Perú, Nicaragua, Jamaica, Venezuela y Trinidad y Tobago.

Metodología: los representantes de la OCDE expusieron el marco general de referencia actual de los MMFF y la esencia de los diversos negocios que lo conforman. Asimismo, se presentó el tratamiento tributario aplicable a los distintos instrumentos u operatorias en términos generales para los países de la OCDE y en particular respecto de España, Estados Unidos, México y Nueva Zelanda. A su turno los representantes de cada país, hacían público el marco tributario aplicable.

Temas Tratados: se presentó el fundamento de su existencia y la esencia de los negocios subyacentes en las distintas operatorias: 1) Instrumentos de Inversión Colectiva –fondos comunes, fideicomisos, fondos mutualistas, sociedades de inversión, etc.–, 2) Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras, 3) Bancos y otros Intermediarios Financieros, 4) Instrumentos Híbridos e Innovaciones Financieras y 5) Instrumentos Financieros Derivados.

Por último y a manera de conclusión, se identificaron los retos que enfrenta las AATT, en su rol de resguardar el cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones fiscales.

Se señaló como prioritario:

a) Evitar deslocalización de rentas y/o actividades utilizando los mercados, instituciones y operaciones del sector financiero.

b) Fortalecer la función de control de la Administración Tributaria, generando una mayor percepción de riesgo de detección y castigo de fraudes, a través de unidades especiales encargadas del monitoreo, investigación y fiscalización de las operatorias e instituciones financieras.

c) Generar propuestas de mejora y/o acondicionamiento de la política tributaria acorde a los paradigmas de negocios financieros que se vayan analizando, tratando de que el componente tributario no distorsione la neutralidad que prescriben los Principios de la Tributación y por otro lado propiciando mecanismos tendientes a evitar conductas guiadas únicamente por incentivos tributarios.

d) Fortalecer el rol de la Administración Tributaria, a través de la firma de convenios de intercambio de información con otras AATT y otros tipos de cooperaciones interinstitucionales.

Evaluación del Seminario: el balance realizado en cuanto a la participación de funcionarios en estas actividades, es altamente positivo, a raíz del intercambio de conocimientos y expe-

20. Todo ello teniendo en cuenta la existencia de normas convenidas y supranacionales, que pueden quitar eficacia a ciertos cambios en la legislación doméstica respecto de no residente.

riencias para fortalecer la gestión de las AATT frente a un contexto financiero globalizado, de alta volatilidad y que genera claros incentivos u oportunidades para prácticas de planificación fiscal evasiva.

**SEMINARIO INTERNACIONAL CIAT
“FISCALIZACIÓN DEL ÁREA
FINANCIERA, ESTRUCTURAS
ORGANIZACIONALES, MÉTODOS,
EXPERIENCIAS Y RESULTADOS
OBTENIDOS”,**

Ciudad de San José, del 19 al 21 de
Setiembre de 2006.

El Seminario Internacional de “Fiscalización del Área Financiera, Estructuras Organizacionales, Métodos, Experiencias y Resultados Obtenidos” fue organizado por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica, el Ministerio de Economía, Finanzas e Industria – Dirección General de Impuestos (DGI) de Francia y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), y se desarrolló en la Ciudad de San José, Costa Rica, durante los días 19 al 21 de Setiembre de 2006.

Participantes: el encuentro contó con una nutrida participación de funcionarios que representaron a las AATT de Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Ecuador, España, Francia, Guatemala, México, Nicaragua, República Dominicana, Uruguay y Venezuela, como así también al CIAT.

Metodología: se basó en la presentación de las experiencias de fiscalización y casos prácticos de Argentina, Brasil, Chile, España, Francia y México. Luego

de cada ponencia se abría un espacio para las consultas y el debate.

Experiencias Presentadas: en lo que respecta a Argentina, se presentó el trabajo de la Unidad Financiera de Investigación de la Dirección Fiscalización de Grandes Contribuyentes de la AFIP, la cual a través de sus tres equipos, analiza, investiga, selecciona, programa y coordina las acciones de control sobre operadores y usuarios del sistema financiero. Asimismo se presentó la labor de la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada (DAFE), haciéndose hincapié en los estudios sectoriales y presunciones de evasión. Como caso práctico se comentó una experiencia surgida de una incongruencia entre normas regulatorias e impositivas –interrupción de los intereses por créditos en mora–, como así también problemáticas actuales referidas a instrumentos financieros derivados y a los reaseguros con casas matrices del exterior.

Brasil expuso sobre el rol de las Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras (DEINF) de la Secretaría de la Receita Federal (SRF), ubicadas en los principales centros financieros del país: Río de Janeiro y Sao Paulo, que trabajan a partir de un padrón definido de entidades del sector en las respectivas jurisdicciones. Se indicó que estas entidades representan el 1,1% de los contribuyentes, el 16,9% de los ingresos brutos y el 36,8% de la recaudación total. Asimismo se destacó la firma de convenios de cooperación e intercambio de información con entidades de supervisión del sector financiero. El caso práctico

estuvo referido a la presentación del “Sistema Público de Escrituración Digital” (SPED) a través del cual se prevé la sustitución de la emisión de libros y documentos contables y fiscales en papel por soportes electrónicos con validez jurídica para todos los organismos usuarios, a manera de canal único. Las entidades financieras serían las primeras empresas sobre las que se aplicará este sistema.

A su turno Chile presentó la labor del Departamento de Diseño de Procedimientos de Fiscalización e Internacional del Servicio de Impuestos Internos (SII), el cual cuenta con un sector dedicado al área financiera, cuya función es generar programas de control de manera centralizada para ser ejecutados por las unidades operativas. Se indicó que la recaudación del sector

financiero representa aproximadamente el 11% de la recaudación total –generando el 12% del PIB–. El caso práctico estuvo referido a experiencias de fiscalización de la Dirección de Grandes Contribuyentes, resaltándose la existencia de circulares conjuntas entre el SII y la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (SBIF). Los puntos observados en las acciones de control se referían a reservas por créditos morosos, derivados financieros e Impuesto de Timbres y Estampillas, entre otros.

España por su parte presentó las acciones de fiscalización generadas a través de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) a través de los Equipos Nacionales Especiales de Inspección (ENEI) y el Área de Apoyo. El caso práctico se

Por último, cabe destacar la importancia que las AATT, como observadores privilegiados de la realidad, participen, considerando la experiencia de fiscalización y el conocimiento de la PT de otros países, con propuestas de cambios normativos tendientes a evitar abusos, llenar vacíos legales y aclarar aspectos controvertidos, teniendo presente que los MMFF son instrumentos relevantes para el crecimiento económico de los países, por lo cual resulta conveniente evitar introducir distorsiones que afecten el normal y necesario desarrollo de los mismos, pero también desmotivar prácticas de arbitraje de los contribuyentes, que aprovechan un mal diseño normativo y/o características propias de estos mercados .

refirió a un Acta de Inspección confeccionada a una institución financiera donde se cuestionaba la deducciones de la Imposición sobre la Rentas de provisiones por insolvencias genéricas, referidas a créditos con garantías y con entidades vinculadas, como así también por obsequios y atenciones realizados, amortizaciones en exceso y de software adquiridos en menor cantidad de ejercicios.

Francia presentó la Dirección de Verificaciones Nacionales e Internacionales (DVNI) de la DGI, que cuenta con cuatro brigadas para atender una cartera de más de 5.000 empresas financieras. Se destacaron como proble-

de verificación informática y el apoyo de consultores en temáticas internacionales y financieras.

Por último México presentó la Administración Central de Fiscalización al Sector Financiero y a Grandes Contribuyentes Diversos (ACFSFGCD) dentro de la Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC) del Servicio de Administración Tributaria (SAT), que cuenta con tres equipos especializados. Se aclaró que la revisión parte obligatoriamente del Dictamen Fiscal, como herramienta fundamental dentro del proceso de fiscalización, para luego pasar a la revisión de papeles de trabajo

Evaluación del Seminario: el balance realizado en cuanto a la participación de funcionarios en estas actividades, es altamente positivo, a raíz del intercambio de conocimientos y experiencias para fortalecer la gestión de las AATT frente a un contexto financiero globalizado, de alta volatilidad y que genera claros incentivos u oportunidades para prácticas de planificación fiscal evasiva.

mas el alto grado de informatización de estas entidades, la gravabilidad parcial en el IVA, los gastos de casas matrices asignados a filiales y sucursales y los desafíos que imponen los precios de transferencias. Como caso práctico se presentó una reciente actuación en una entidad emisora y gestora de tarjetas de créditos y débitos, a la que se le cuestionó la pauta de distribución de rentas entre los países involucrados. Se destacó la utilidad que le reportan las brigadas

del Contador Público y al final solicitar información y documentación al contribuyente. El caso práctico real relató la experiencia de fiscalización y las observaciones formuladas por la determinación del ajuste anual por inflación y la deducción de las reservas para fondo de pensiones, jubilaciones y de prima de antigüedad y la preventiva global crediticia en la Imposición sobre las Rentas.

Conclusiones: se identificaron como problemas para las acciones de control,

la complejidad y dinamismo del sector, considerado el más globalizado, con fuerte influencia política y económica (*lobby*), donde coexisten cuerpos normativos superpuestos –regulatorios e impositivos– y tratos tributarios diferenciados entre países y aun dentro de cada frontera, lo cual propicia fuertes incentivos hacia prácticas de arbitraje fiscal, además de la existencia de secreto financiero oponible a las AATT. Como “buenas prácticas” se destacó la relevancia de dar especial atención al sector, de la permanente capacitación de los grupos de programación y fiscalización, de propiciar auditorías informáticas previas, de prácticas administrativas de cooperación a nivel nacional –con enti-

dades de supervisión– e internacional –con otras AATT–, de proponer normas antievasión a partir de la experiencia de control, de identificar y medir riesgos a través del diseño de mapas de riesgos en permanente revisión, de dar prioridad a las auditorías selectivas o modulares por sobre las integrales e incentivar el suministro correcto de información, propiciando un aprovechamiento pleno de la información disponible, previo levantamiento del secreto financiero. El intercambio de conocimientos y experiencias entre las AATT resulta altamente deseable, ante lo cual el CIAT²¹ y otras instituciones de cooperación adquieren un rol preponderante. //

Referencias

- GÓMEZ–SABAINI, Juan C. y Cetrángolo, Oscar (2007). *La tributación a la renta en América Latina*, OCDE.
- PASSIM y Weisbach, David A. (2006). *Problems with the Taxation of Financial Instruments*, mimeo.

Génesis del Sistema Tributario Argentino

La Aduana y los tributos en sus comienzos: La organización nacional. La transición 1862–1890. Capítulo III



ACADEMIA NACIONAL DE HISTORIA
ROBERTO CORTÉS CONDE,
MARÍA MARCELA HARRIAGUE,
CON LA COLABORACIÓN DE
SAMUEL AMARAL.

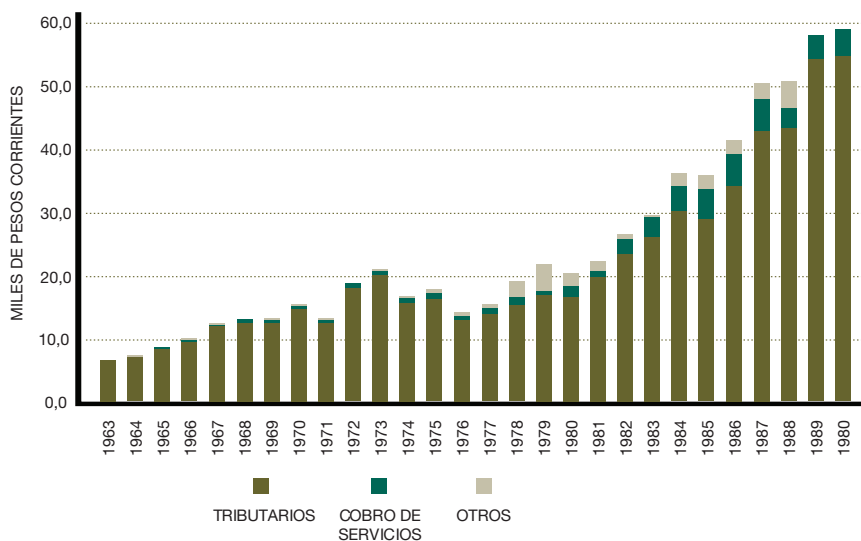
En este capítulo, se expone el desarrollo del Estado Nacional y las dificultades afrontadas en materia tributaria. Los impuestos indirectos constituían, en ese entonces, la principal fuente de recursos tributarios. Además, en este período se registró un importante crecimiento económico, favorecido por la expansión de la frontera agrícola. El gran endeudamiento, en parte utilizado en especulación sobre tierras, concluyó con la grave crisis de 1890. Se presentan, asimismo, los principales debates parlamentarios vinculados a la temática.

La organización nacional. La transición, 1862–1890 // 3.1 Composición de la estructura tributaria nacional por período y referencias a la estructura provincial. Fuentes de financiamiento no tributarias utilizadas en el período e importancia del nivel de endeudamiento. Evolución de la recaudación // Durante todo el siglo XIX y hasta 1930, la principal característica del régimen tributario argentino fue el hecho de que la mayor parte de las rentas nacionales provenían de los recursos de aduanas. La expansión del comercio, durante este período, permitió incrementar notablemente esos recursos, aunque fuertemente inestables, lo cual generó

dificultades para gobiernos que enfrentaban gastos no fluctuantes y crecientes.

Entre 1862 y 1873, los recursos tributarios representaron más del 95% del total de recursos. Dentro de ellos, los originados en el comercio exterior, equivalían al 96%. El hecho de que se trataban de actividades vinculadas al comercio exterior, provocó que el 95% del total proviniera de esa área. Incluso el papel sellado era mayormente utilizado en ese tipo de operaciones (por lo menos hasta 1876). A partir de 1866 se redujeron un 2% los derechos de exportación¹, pero esta caída fue transitoria. Finalmente, serían gradualmente eliminados hacia 1885 y totalmente en 1887

Gráfico 3.1. Cómo pensar la Administración Tributaria



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA EN BASE A M. H.

1. Memoria de Hacienda (en adelante M.H.), 1866, p. V.

(aunque reintroducidos después de 1890).

El aumento de la recaudación, a partir de 1884, debe relativizarse por cuanto estas sumas están expresadas en moneda corriente y tras la salida de la convertibilidad se produjo una devaluación².

Entre 1863 y 1868/69, los recursos tributarios prácticamente se duplicaron, aunque desde 1867 mantuvieron el mismo nivel. Entre 1869 y 1873 aumentaron un 60%, con altibajos anuales importantes (a ser considerados en la sección siguiente). Las crisis de 1873–76 produjeron fuertes caídas en la recaudación y recién hacia 1881 se recuperaron los altos niveles de recaudación de 1873.

Composición de los recursos //

Hasta 1869, los recursos tributarios se constituían exclusivamente por recursos aduaneros (derechos a la importación, exportación), papel sellado y la Contribución Directa. Los recursos aduaneros se originaban especialmente en los derechos a la importación y, en menor medida, los sobre las exportaciones.

La Contribución Directa de la Ciudad de Buenos Aires (impuesto territorial) fue recaudada por el Gobierno Nacional entre 1862 y 1867, en virtud de la ley de residencia con jurisdicción

otorgada a éste por la Legislatura de la Provincia de Buenos Aires en el año de 1862. Estos recursos aparecen nuevamente en las Rentas Nacionales en 1882, después de la federalización de la ciudad. En 1878, se agregaron las patentes, a ser recaudadas conjuntamente con el papel sellado y, posteriormente, con la contribución territorial. Se mencionan también algunas patentes en 1870.

En 1881, se introdujo un impuesto al corte de maderas, de muy baja recaudación y que no generó, prácticamente, ningún efecto en el control de la tala. De todas maneras, ya en 1890 no se registraron más ingresos por este impuesto³.

Con posterioridad a la inconvertibilidad de 1885, se establece un impuesto a las emisiones bancarias, lo que posteriormente se conoció como el impuesto sobre los bancos.

En 1885, se estableció el Derecho General de Sellos y Estadística, que alcanzaba a las operaciones de exportación e importación con una alícuota del 1 por mil del valor de las operaciones.

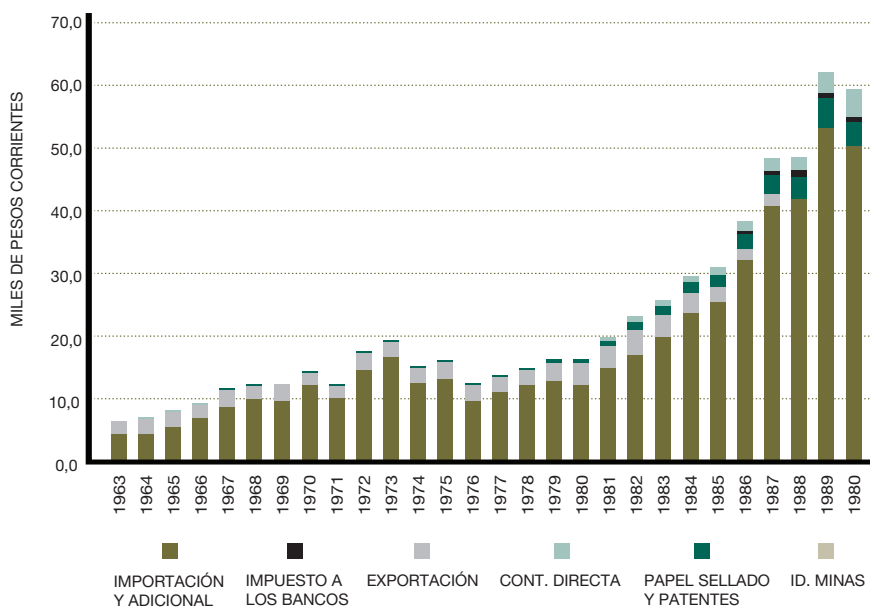
Dentro de los recursos no tributarios se incluyen, por un lado, el cobro de servicios⁴. En 1884, se agregan los derechos de puertos y muelles (también vinculados al comercio exterior). En

2. Esto implica que estas sumas medidas en moneda constantes (oro) serán menores y presentadas en la próxima versión de este documento.

3. "Pase todavía que esta devastación forestal se llevase a cabo con provecho para el estado, si éste obtuviese del corte de maderas una buena renta, porque esto haría disculpar, por un momento, la falta; pero es que esto tampoco sucede, —y esto hace más intolerable el desmonte—, porque las cantidades que el tesoro ha percibido, por este ramo de renta desde 1882, son pobres, insignificantes, en relación con los males que la destrucción ha originado". (Martínez, 1890: 352).

4. Entre los que se destacan los vinculados al comercio exterior, ya mencionados, los recursos del correo y posteriormente se agregarán los telégrafos, ferrocarriles del Estado y las obras de salubridad o aguas corrientes de la Capital en 1882 entre los más importantes.

Gráfico 3.2. Recursos Tributarios Nacionales 1863–1890



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA EN BASE A M. H.

relación al cobro de los servicios vinculados al correo, si bien se registró un fuerte crecimiento, hasta 1890 no se alcanzaría a cubrir los gastos del servicio. Una situación similar ocurrió en muchos de los servicios. Incluso, en algunos era tan deficiente que se sostuvo considerarlos como impuestos, como es el caso de faros y avalices⁵ durante

mucho tiempo⁶. Asimismo, en 1867 se mencionó que el costo de almacenes absorbía prácticamente toda la renta de almacenaje y eslingaje. En 1876, también se señaló que arrojaban pérdidas.

Dentro de “Otros recursos no tributarios” se consideran los ingresos eventuales⁷ y los dividendos de las acciones del Ferrocarril Central Argen-

5. En 1872 se menciona que los derechos de Faros vuelven a estar en las entradas luego de haber estado en poder de una empresa particular.

6. Respecto a los faros y avalices dice Martínez (1890): “Establecido con el objeto de costear el servicio de luces y balizamiento que la seguridad de la navegación exige del estado, él en la práctica, no representa sino un gravamen, porque tal servicio no existe. Las dos o tres luces que tiene encendida la república en algunas de sus costas, no pueden llamarse faros, y las pocas boyas que señalan los canales ó marcan los escollos en algunos de los ríos, no obedecen á un servicio constante, regular y científico de balizamiento. Los buques que llegan a la República, de cabos afuera, prefieren recostarse á las costas de la república Oriental, en la que existen faros, satisfaciendo á esta una remuneración por el servicio, y huyendo de las costas argentinas, oscuras y peligrosas. Últimamente, en 1889, el poder ejecutivo concedió á una empresa particular, representada por los señores Franzoli y Sturiza, el derecho de establecer faros en las costas de la república y de cobrar a los navegantes un impuesto por ello; y con este motivo se han iniciado construcciones”

tino (1870). Durante la década del 80 se irán agregando a los recursos no tributarios como depósitos judiciales, de la Casa de la Moneda (1883) y en 1884, el producido por la venta de acciones del Banco Nacional (1884)(Terry, 1927:179). Una parte de estos recursos debiera considerarse recursos de capital, distinción que hasta el momento no hemos realizado.⁸

Aspectos que afectan a la recaudación // Pese al inicio de la Guerra con el Paraguay en abril de 1865, los ingresos no se vieron afectados. Posteriormente, Chile entra en guerra con España y esto dificultó el comercio con el país limítrofe. Las recaudaciones de algunas aduanas se vieron afectadas. Las de Entre Ríos, Corrientes, Santa Fe y Salta disminuyeron, la de Corrientes estuvo en manos del enemigo en 1865. Al no verse afectada la Aduana de Buenos Aires, el efecto de los distintos conflictos sobre la recaudación es menor. La concentración de la recaudación en esta aduana, aumentó ante la posibilidad de abonar los derechos en Buenos Aires en lugar del primer puerto de embarque a partir de 1864.

Este crecimiento de los recursos, pese a las fuertes situaciones adversas les llevará a decir:

“Hasta ahora había creído que el aumento de la Renta, en estos últimos años procedía exclusivamente de la paz que habíamos disfrutado; pero en vista del aumento notable realizado en un año de guerra, forzoso es reconocer que en acrecentamiento del comercio influye sobremana no sólo la paz, sino también la solidez de las instituciones políticas del país, la seguridad que reina en la República de que la guerra actual no puede conmoverlas”(M. H., 1865).

Por diferentes motivos, las aduanas del interior se vieron afectadas por situaciones internas entre 1866 y 1867, como Mendoza, San Juan, Jujuy, Catamarca y La Rioja, o Entre Ríos, por la rebelión de López Jordán en 1871 y 1873⁹. En 1880, la recaudación también se verá afectada por lo problemas con la Pcia. de Buenos Aires. Por otro lado, ejercieron presión ciertas situaciones en los países limítrofes, como las ya mencionadas respecto de Chile o la situación en Bolivia en 1865, que afectó la aduana de Salta.

Estas situaciones inciden sobre otras rentas, como el papel sellado que se cobraba en las aduanas. La guerra del Paraguay incidió también sobre ciertos servicios, como el correo. Durante dicho enfrentamiento, algunas facilidades y franquicias acordadas para la pro-

7. Como entradas eventuales se contabilizan por ej. en 1866 donaciones para la guerra con el Paraguay, venta de la goleta Concordia y alquiler de un vapor (Libertad). En otros años también incluye diferencias de cambios y a mediados de los 80 la venta de tierras públicas. En 1885 los ingresos eventuales también incluye el impuesto a la circulación por 128.405.8. Terry (1927), p. 179.

8. En ocasiones también se contabilizaron como recursos los intereses de empréstitos de obras públicas no colocados, como en 1871.

9. “Frecuentes y funestas revoluciones locales, que desde 1866 se vienen repitiendo en daño de sus industrias y de su progreso, y con perjuicio también para los intereses generales de la Nación” (M. H., 1867, p. VIII).

visión del ejército, facilitaron el contrabando¹⁰.

Esta situación cambió a fines 1867, con la epidemia que afectó a Buenos Aires y Rosario en el momento en que comenzaba la cosecha de lana y la faena de los saladeros, que produjo una disminución de la producción y de la recaudación de derechos —especialmente de exportación—. Mayores efectos sobre la recaudación tuvo la peste de 1871, con fuertes caídas desde el mes de febrero, llegando incluso a suspenderse las operaciones en el mes de abril. La sexta parte de los empleados murieron. El único rubro de renta que aumentó fue el almacenaje, por la acumulación de mercadería. Se clausuraron los saladeros y las fabricas de productos animales, afectándose la exportación. La peste también perturbó la recaudación de papel sellado y la renta del correo. La epidemia de cólera de 1886 hizo lo propio con las exportaciones.

La devolución de la Contribución Directa y el muelle y vía del Riachuelo a la Provincia de Buenos Aires, en 1867, tienen su efecto sobre la serie de ingresos.

La crisis que se inicia en 1874, especialmente severa en 1876, mostrará la necesidad de ampliar las fuentes tributarias. En la Memoria de Hacienda de 1876, se compara la incidencia de los recursos aduaneros y de los impuestos internos (que incluye banco y banqueros, sucesiones directas e indirectas y le-

gados) con los logrados por EE.UU., en donde los recursos aduaneros representaban el 51%, siendo la renta interna del 40% (el resto, otros). En nuestro caso, la renta aduanera representaba el 93% del total de recursos y es prácticamente del 100% de los recursos tributarios, si se toma en cuenta que el papel sellado era utilizado en las operaciones de comercio exterior (M. H., 1876).

Respecto al uso del papel sellado, en 1876 se dice:

“no ha llegado aun ni medianamente a la extensión y altura en que debiera encontrarse, por falta de una reglamentación prolija en la ley respectiva, que comprenda todos los casos en que debe usarse el papel con el timbre de la Nación, sea por razón de las personas, por la jurisdicción o por la naturaleza de los actos” (M. H., 1876: XXVIII.).

Los cambios en las tarifas hicieron que los contribuyentes adelantaran o demoraran operaciones, esperando beneficiarse con menores impuestos. A esto se alude reiteradamente en distintas Memorias de Hacienda, como la reducción de derechos de exportación de 1866/67, que se había anunciado y pudo afectar los envíos de exportaciones en 1866 y generando un fuerte aumento de las exportaciones en el primer trimestre de 1867.

La tarifa de avalúo // La epidemia de 1867, hizo que los precios bajaran y quedaran rezagados respecto de los de la

10. “La pequeña disminución, que aparece en la renta recaudada en la Provincia de Corrientes, no proviene ciertamente de decadencia en su comercio; pues es evidente y de notoriedad que en ningún puerto de la República ha habido relativamente mayor actividad comercial que en el de Corrientes, por su proximidad al Ejército en operaciones contra el Paraguay. La causa verdadera de esa disminución está á mi juicio en el contrabando, que en esa plaza se ha introducido á la sombra de las facilidades y franquicias acordadas para la provisión del ejército. (M. H., 1867, p. VII).

tarifa de avalúos, afectando aún más negativamente al comercio. Por ello, en diciembre de 1867, se autorizó a despachar la mercadería a la tarifa de avalúo de 1868 (si esta era menor que la de 1867)¹¹. Aún así, estas tarifas (determinadas según las condiciones anteriores a la epidemia) no contemplaban en toda su magnitud las variaciones de precios ocasionadas por aquella, por lo que fue necesario realizar modificaciones en 1868¹². El tema de las tarifas de avalúos fue recurrente, por cuanto resultó determinante, por sus efectos sobre el comercio, en virtud de cómo se fijaron respecto de los precios de mercado o sobre la recaudación si sus precios no se fijan a valor oro y el peso billete se deprecia.

La discusión sobre el sistema de recaudación de los derechos aduaneros estuvo siempre presente:

“Cuando la Nación esté libre de la guerra que hoy absorbe toda la atención de las Cámaras Legislativas y del Gobierno, y puedan estos contraerla al delicado estudio de la legislación y administración económica y financiera de la República, las Tarifas de Aduana serán ciertamente de los más dignos puntos de atención y de estudio: entonces tal vez no se encuentren convenientes las bases que la ley ha señalado hasta hoy al Poder Ejecutivo para la confec-

ción de la Tarifa de Avalúos; entonces talvez se crea mejor que la Tarifa sea de derechos y no de valores; que no se base el derecho en la mercancía de importación sobre su valor en depósito en el mercado de consumo, y en los productos de exportación sobre su valor al tiempo de embarque, sino que uno y otro caso se juzgue mejor que el derecho se cobre sobre el precio del artículo tarifado en el punto de producción, y que se sustituya también en muchas de las mercaderías que hasta ahora pagan por unidades o por medidas de longitud o de capacidad, medidas de peso que tanto facilitan el despacho del comercio y de las Aduanas en las operaciones de verificación” (M. H., 1867: xxix.).

Esta discusión sigue presente hacia el fin del período cuando, en 1889, se pide también el cambio del sistema *ad valorem* a uno de derechos específicos.

En 1871, mientras el aforo para lanas era de 30 pesos papel moneda mientras que se vendía a los mercados a 70 u 80, término medio se solía mencionar que:

“Esta tarifa, preparadas durante la depreciación que en el exterior habían tenido nuestros frutos, a consecuencia de la guerra en Francia y de las tarifas proteccionistas en Norteamérica, no pudo ser alterada por el Gobierno en beneficio de la renta cuando ocurrió la reacción

11. Esto produjo también la baja en los precios por falta de demanda. Esto hace que la Tarifa de Avalúo de 1867 esté “mucho más elevada que el precio de las mercaderías en depósito tendiendo el exceso de los avalúos de la Tarifa a agrandar y aumentar la estagnación del movimiento comercial” Por ellos se establece que en diciembre las mercaderías se despachen al precio de 1868 si este aforo era menor. “Este decreto fue bien acogido por el comercio y contribuyó en gran parte a mejorar la situación del mercado, levantando la barrera artificial, que unida a la natural ocasionada por la epidemia, detenía la corriente del movimiento comercial”. M. H., 1867, pp. XXVI y XXVII. Anexo B. 12. “No se hubiera estimado con exactitud la depreciación que algunos artículos debían sufrir, y que por consiguiente al ponerse en vigencia estuviera ya que algunos puntos fuera de la prescripción de la ley, que quiere que la mercancía adeuda el derecho. De aquí nacieron reclamaciones del comercio en los primeros días de enero”

en los precios, porque la ley de aduana lo prohibía” (M. H., 1871:10.)

La moneda // En el territorio, circulaba gran diversidad de monedas, ya los gobiernos de la confederación habían aceptado las monedas extranjeras como moneda corriente.

En el artículo 67º, inciso 1, dentro de las Atribuciones del Congreso, se establece que:

“1.Legislar sobre las aduanas exteriores y establecer los derechos de importación, los cuales así como las avaluaciones sobre que recaigan serán uniformes en toda la Nación; bien entendido, que ésta, así como las demás contribuciones nacionales, podrán ser satisfechas en la moneda que fuese corriente en las provincias respectivas, por su justo equivalente. Establecer igualmente los derechos de exportación.”¹³.

Esta medida se confirmó en 1862, cuando se decidió fijar un tipo de cambio de 17 pesos fuertes por onza de oro, que en 1863 se redujo a 16 pesos fuertes por onza. La circulación de papel moneda de la Provincia de Buenos Aires se aceptó, en principio, a un cambio fijo de 20 pesos corrientes por 1 peso de plata. Esta cotización significaba un tipo de cambio un 20% inferior al de mercado, en un intento de valorizar el papel moneda. Ante los efectos negativos sobre los recursos fiscales de un gobierno que debía amortizar deudas en oro, en

mayo de 1863, se dispuso que se recibiera “por su justo equivalente, con arreglo al cambio de la plaza de Buenos Aires” (Cortés Conde, 1989: 20–22)¹⁴. Es decir, si recibía papel moneda, debía ser a la tasa de mercado. Así ocurría con el papel moneda del Banco Provincia. En 1867, cuando se estableció la convertibilidad en el Banco Provincia, éste se convertía a la tasa fija de \$15 corrientes por un peso fuerte en notas metálicas. Cuando en 1876 se suspendió la convertibilidad, se aceptó por un tiempo el pago del 50% en billetes del Banco Provincia (“Banco Nacional y de cada provincia”), pero el Poder Ejecutivo estaba obligado a fijar dos veces por semana su “justo equivalente” tanto para percibir los impuestos nacionales, como los gastos de la administración¹⁵. El 50% restante debía ser ingresado (o pagado) en metálico. En 1881, se estableció como nueva unidad monetaria el peso oro, que fue convertible a la par hasta 1885. A partir de la suspensión de la convertibilidad, el peso se depreció, pero el decreto que estableció la inconvertibilidad determinó que los billetes del Banco Nacional fueran aceptados por su valor escrito, causando serias pérdidas para el fisco (Cortés Conde, 1989: 132 y 163).

No fue sino hasta la crisis de 1890, que se modificaron estas normas y fueron fijadas directamente en oro. Sin embargo, otros impuestos como el papel sellado continuaron reduciéndose con

13. El resaltado es nuestro. Constitución de la Nación Argentina de 1853, con las reformas de 1860, 1866 y 1898.

14. Terry (1927), p. 178: “pueden ser pagados a papel al cambio del día, o más bien dicho, al tipo señalado por el Ministro de Hacienda”.

15. El decreto reglamentario estableció que se debían fijar los días miércoles y sábado tomando como base las cotizaciones de los días intermedios, y debía ser aprobado por el Ministro de Hacienda. Cortés Conde (1989), p.132.

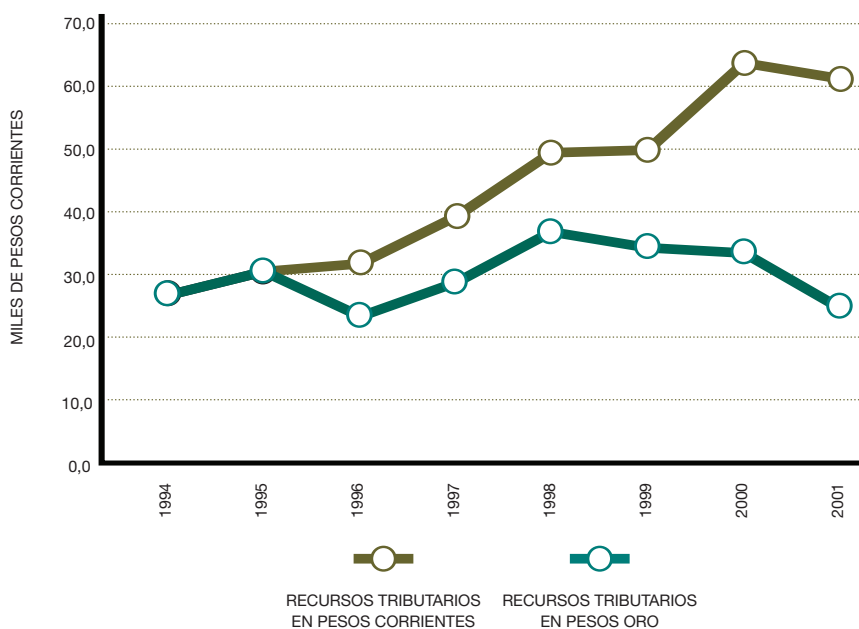
cambios fijos, en ocasiones diferentes a los de mercado, como ocurrió con el papel sellado entre 1864 y 1865. Esto afectará a la recaudación.¹⁶

Después de 1885, cuando se declara la inconvertibilidad, la recaudación de los impuestos aduaneros se fijó en pesos fuertes depreciados, por lo que se creó un derecho adicional del 15% que en realidad no llegó a compensar la caída

de la recaudación en oro, moneda en la que se debía pagar la deuda externa. Aún así, en 1886, se menciona que:

“El término medio del premio de la moneda metálica durante el año (1886), ha sido de 136,76%, de manera que el aumento de 15% establecido por el Gobierno, representan apenas la mitad de la depreciación efectiva del medio circulante, y en consecuencia, las mercade-

Gráfico 3.3. Recursos Tributarios Nacionales en pesos corrientes y en pesos oro



16. “En casi todo el año 1864, la Administración de sellos hacía sus ventas, reduciendo el peso fuerte a 28 pesos papel moneda de Buenos Aires.

Al presentarse al Congreso la ley de sellos que debía regir en el año que os doy cuenta, hice presente, en la discusión, que se cobraba el mismo impuesto en pesos fuertes de cn onza, que el vigente en pesos de 17 cn onza, para poner un tipo fijo al papel moneda en que se cobraba esta renta, y rebajar en el cambio el aumento en el impuesto, á fin de evitar en la venta del papel sellado las fluctuaciones del valor que tiene el papel moneda.

A consecuencia de esto, se fijó el tipo de 25 pesos papel por el peso fuerte, y así se ha cobrado. Mientras tanto, al ingresar esta renta á Tesorería el papel se ha reducido a fuertes al cambio corriente, que ha sido mayor que el fijado; lo que explica el poco aumento que ha tenido este ramo de la renta, comparado con el año anterior”. M. H., 1865, p. XVII.

rías tarifadas en el mismo valor nominal de antes de la inconversión, benefician la diferencia, pudiendo la tasa general del derecho considerarse reducido en un diez por ciento más o menos” (M. H., 1886:x1)

Reseña sobre la estructura tributaria provincial // Las fuentes de los impuestos provinciales eran: la Contribución Directa (que recaía sobre el capital en bienes raíces tanto urbano como rural), las patentes sobre el ejercicio de la industria, el papel sellado, el derecho sobre herencias transversales; en las mediterráneas, el derecho de tránsito sobre los transportes, diversos impuestos sobre saladeros, mataderos y graserías.

La Contribución Directa de la Provincia de Buenos Aires era recaudada por los jueces de paz de cada jurisdicción y los avalúos debían realizarse cada dos años, aunque no siempre se cumplió. Esta provincia suprimió, en 1866, el impuesto sobre el tránsito de productos de producción nacional, y en 1867 estableció el impuesto sobre patentes, en el que los bancos particulares y las Compañía de Gas estaban gravados con alícuotas más altas. En 1869, se intentó introducir el uso de la estampilla en lugar del papel sellado, pero se volvió atrás en tres meses. En 1871, se creó la Dirección General de Rentas de dicha provincia. En el interior de la Provincia de Buenos Aires, el papel sellado era vendido por las oficinas del ferrocarril, a las que se les reconocía una comisión del

3%. Para paliar la crisis de 1876, se establecieron exenciones de impuestos (Contribución Directa y patentes) para los establecimientos industriales que se radicaran en la provincia. En 1878, esta provincia dispuso que la mitad de la recaudación de la Contribución Directa fuera asignada al Consejo General de Educación. Cuando la parte de este tributo pase al Gobierno Nacional un porcentaje del mismo se asignará a educación. En 1879, se estableció un impuesto sobre los expendedores de tabaco y bebidas alcohólicas, de acuerdo con el peso y la calidad, aunque su percepción comenzó al año siguiente¹⁷. En el caso de los municipios de esta provincia:

“A partir de la aprobación de la Ley de impuestos Municipales de la Campaña, sancionada el 21 de febrero de 1879, las intendencias debían garantizar la atención de los pagos por prestación de servicios locales, pero las Comisiones Municipales estaban sujetas a presentar al Ejecutivo el presupuesto de gastos y cálculo de recursos antes del 1º de abril, para que pudiera ser remitido a la Legislatura. Entre los recursos se contaban los impuestos generales de alumbrado y limpieza, cobrándose ‘1,5 por mil sobre la avaluación para la Contribución Directa’; los de abasto, las patentes de rodados, los reñideros de gallos, el derecho de contraste (de pesas y medidas) y el derecho de visita anual de pesas y medidas. Se advertía que los que no abonasen la Patente en término serían sancionados a pagar el doble” (Ministerio de Economía de la Provin-

17. Cuando se federalizó la Capital Federal estos impuestos se suprimieron (para dicho ámbito urbano).

cia de Buenos Aires, 1999, Tomo I, capítulo 4.)

3.2. Organización de la Administración Tributaria // Los inicios del Gobierno Nacional //

El Gobierno Nacional se hizo cargo de las Aduanas de Buenos Aires y Rosario a partir del 10 de octubre de 1862. En noviembre, se recibieron las Aduanas fluviales de Entre Ríos y Corrientes y posteriormente las terrestres (Cortés Conde, 1989:18). Esto, de todas maneras, no significó que la Nación recibiera inmediatamente los ingresos, por cuanto muchos de ellos correspondían a pagos que, por el acuerdo, pertenecían a la Provincia de Buenos Aires. Otros se recibían en letras de aduana a 6 meses de plazo (en el caso de las aduanas interiores), que no resultaba sencillo descontar (o implicaba un alto costo) e incluso dificultades para trasladar los fondos.

Se separaron las rentas nacionales de las provinciales y, si bien se recibieron las aduanas ya organizadas, se debió enviar veedores de aduanas, efectuar reparaciones en las mismas, uniformar la Contabilidad de las Administraciones Nacionales con sus presupuestos de gastos y entradas, crear la estadística comercial e incluso remover algunos empleados. Esto significaba que cada aduana era una unidad administrativa independiente que respondía al Ministerio de Hacienda.

El papel sellado era vendido por Administración Central de Sellos en Buenos Aires y por los Administradores de las Aduanas y del Correo en las provincias. Estos últimos recibían una comi-

sión del 4% del importe de la venta. En ocasiones, los trámites se realizaban en papel común, pero la Contaduría efectuaba los reclamos pertinentes.

El convenio con Buenos Aires y las asignaciones específicas de impuestos // La Contribución Directa de la Capital del año 1862, se asignó enteramente a la Provincia de Buenos Aires por las dificultades surgidas al separar la parte correspondiente a cada jurisdicción (M. H., 1862).

Además del compromiso de amortizar mensualmente el papel moneda de la Provincia Buenos Aires, se asignaron los derechos adicionales sobre importación y exportación a la amortización y renta de ciertas emisiones de fondos públicos de la Provincia de Buenos Aires. Los fondos sobrantes se asignaron al pago de la renta y amortización de:

“Los títulos del empréstito emitidos por la Ley de la Confederación de 1º de Octubre de 1860; y segundo, al pago de una suma mensual equivalente al producido de los derechos que se recibían en Bonos, Billetes de Tesorería y libramientos sobre las Aduanas de la Confederación”.

Los derechos adicionales establecidos en 1866, estuvieron afectados al pago de interés y amortización de los Billetes del Tesoro autorizados a emitir en dicho año (para los gastos de guerra) y que se debían recibir en las Aduanas en pago de derechos, finalmente fueron colocados en el Banco de la Provincia de Buenos Aires como títulos públicos que la Legislatura autorizó para emitir a dicho banco.

Los acuerdos con el Banco Mauá // Durante los primeros meses de la Administración Nacional, los ingresos fueron pequeños y muy irregulares frente a los enormes gastos administrativos y militares (muchos de ellos en oro o al cambio del día) y con la prevalencia de un cierto tipo de gastos sobre otros. Estas dificultades favorecieron la firma de dos acuerdos con el Banco Mauá y Ca. El primer acuerdo:

“El Banco se encargó del recibo de los derechos adicionales y del pago de la renta y amortización de los títulos de tres millones del empréstito, supliendo de su cuenta lo que faltare, y depositando en el Banco de Buenos Aires el sobrante para atender á los intereses y amortización del 4º millón y pago de las mil onzas mensuales, si los derechos adicionales alcanzasen a tanto. El primer trimestre de los títulos de los tres millones, ha sido pagado supliendo el Banco Mauá y Ca. Una suma de consideración: mas por los conocimientos que tiene el Gobierno, el segundo trimestre será satisfecho enteramente con los derechos adicionales, y aun habrá un

sobrante para los otros objetos a que la ley los destinó”.

El segundo acuerdo, se orientaba a que en el día estuvieran disponibles en Buenos Aires, los fondos de las aduanas fluviales e interiores (con excepción de las aduanas de Buenos Aires y San Nicolás).

Los derechos aduaneros // Importaciones // Una de las primeras políticas tributarias consistió en la unificación de los aranceles a las importaciones que se realizó en 1863. Esto significó que algunos productos se bajaron del 25% al 15% y que los de consumo masivo fueron eximidos del arancel (harinas). Las aduanas debían cumplir una misión fiscal y no una misión de protección a la industria. Los efectos de la reforma, conjuntamente con el aumento de la capacidad de compra por efecto de las crecientes exportaciones, determinaron a partir de 1865 el aumento del 25% de la recaudación por este rubro (Cortés Conde, 1989: 26–27).

El efecto inicial fue una recaudación menor a la esperada; esto hizo que en la

18. El aumento de las Rentas Públicas Nacionales “hubiera sido mucho mayor sin la reforma introducida en los derechos de importación por la ley de Aduana de 29 de Julio de 1863, como tendré el honor de demostrarlo al hablar de este ramo de la Renta Pública”.

“La ley del 64, al nivelar los derechos de aduana y reducirlos al 15% tuvo que imponer este derecho a artículos que antes eran libres y aumentarlos á otros que pagaban el 5%, y tuvo que reducir un 5% a los artículos que pagaban 20. ¿Cuál debía ser el resultado probable de esta reforma respecto á las rentas? Se creyó por unos, y el Gobierno así lo expresó en su mensaje, que la renta procedente de la importación no disminuiría, porque la rebaja en los comestibles y bebidas, en el trigo y en el maíz, aumentaría el consumo de estos artículos aumentando por consiguiente la renta. Se creyó también, que aunque se introdujera el mismo valor de mercaderías, el aumento de derechos impuestos á los artículos antes referidos, compensaría la disminución producida por la rebaja en los comestibles y bebidas, en el caso que su consumo aumentase. El cuadro adjunto al proyecto de reforma, está basado en igual ó mayor introducción de artículos de un año para otro. Otros creían que aumentándose el derecho en un número considerable de artículos de mucho consumo, la renta procedente de su importación aumentaría á pesar de la disminución de ofrecían las demás. El resultado positivo en vista del producto de este impuesto en el año pasado, es que la renta procedente de la importación ha disminuido. Las causas de esta disminución son muy obvias y pueden reducirse a cuatro.

1ª Los artículos que antes de la reforma no pagaban derechos solo pagaban el 5% ó el 8% que permanecían en depósi-

Memoria de Hacienda de 1864 se incluya una larga exposición sobre el fracaso de la reducción de aranceles, en donde incluso se menciona la necesidad de volver al arancel anterior¹⁸.

Pese a estas argumentaciones, en 1865 aumentó la recaudación. Este efecto se atribuyó a la disminución de las tarifas y al aumento de la población, que contribuyeron al aumento del consumo; y ello pese a la pérdida de valor que se produce por efecto del papel moneda de Bs. As. Los derechos adicionales eran del 2,5%. A fines de 1866 se comenzó a co-

brar un derechos adicional del 5% sobre importaciones.

En 1872, se establece la tarifa general en el 20%. Los insumos tales como hierro, madera y carbón en un 10%, en tanto que los materiales para el ferrocarril y la agricultura y las artes están exentos. El impuesto más alto es de 25% y 5% el adicional, para el azúcar, aguardiente, vino, café, tabaco, té y yerba mate. En 1872, se redujo en un 5% el derecho sobre el azúcar ordinario (25 a 20, quedando el total de 30 a 25 por el adicional) (M. H., 1872: xxiv).

to, fueron todos introducidos antes de entrar en vigencia la ley del 64, para escapar así, al nuevo impuesto, de manera que pocos de estos artículos han venido a pagar derechos en 1864; lo mismo sucedió con los cargamentos de estos artículos que venían en camino: todos fueron despachados en lugar de ser depositados, para evitar el mayor impuesto. 2º La importación de comestibles y bebidas tan beneficiados por la ley de Aduana en la rebaja del 5%, no aumentó en 64, en la proporción necesaria para compensar la rebaja, con su mayor introducción.

3º Como la reforma de la Ley empezó a tener efecto en Agosto del 63, la introducción de comestibles y bebidas, detenida por la rebaja próxima de los derechos, tuvo lugar á fines de ese año, y en el 64 se han consumido muchos de los artículos introducidos en el año anterior.

4º La rebaja de los precios de algunos artículos importantes como azúcar, vinos, algodones, disminuyó el aforo en la tarifa del 64, y como el aforo, es la base de los derechos de Aduana, disminuyendo este, disminuyó, como era consiguiente, el producido de los derechos. Algunos ejemplos pondrán de manifiesto el resultado.

La importación del carbón de piedra que no pagaba derechos por la ley del 62, importó en 1863, la suma de Fs 242.840, valor de 18.097 tn. La introducción de este mismo artículo en 1864, pagando el 15%, importó la suma de Fts.127.887, valor de 13.313 tn.

Los libros impresos, libres de derechos por la ley de 62, importados en 63, representaban la suma de 27.672 Fts y el valor de los introducidos en 1864, bajo el 15%, solo ha ascendido a la de 16.467 fts.

El papel imprenta libre de derechos por la ley de 1862, importó su introducción en 1863, la suma de 22.457 fts y en 1864 pagando el 15%; la de 14.174 fts.

El hierro en barras y planchas, que por la ley del 62 pagaba el 5%, importó su introducción en 1863, la suma de 402.683 dts., y en 64, pagando el 15%, la de 140.060 fts.

La importación de tejidos de seda, que por la ley de 1862 pagaban el 8%, ascendió en 1862, á 767.129 fts. Y en 64, pagando el 15%, solo á la suma de 424.327, casi la mitad menos, disminución considerable, en artículo de tanto consumo y valor.

Se ve palpablemente por los ejemplos anteriores, que la importación de los artículos que en 1863 no pagaban derechos o solo abonaban el 5% ó el 8%, ha disminuido considerablemente en 1864 pagando el 15%; de manera que el cálculo que se hizo al formular la ley de Aduana, de los derechos que se cobrarían a estos artículos por la nueva tarifa, ha salido fallido, pues ha fallado la base sobre que se fijaba.

El azúcar introducida en 1863, pagando el 20%, hasta el 15 de agosto importó la suma de 2.130.989 fts, valor de 23.670.067 libras. La introducción en 1864, pagando solo el 15% importó 1.159.366 fts., valor de 15.583.567 libras. (igual yerba y vinos).

Se ve pues, por estos ejemplos que la importación de los artículos que en 1863 pagaron el 20% fue mayor fue en unos mayor y en otros menor que en 1864, en que solo pagaron el 15%, de manera que, la rebaja del 5% en estos artículos, no ha podido ser compensada por el mayor consumo.

Estos ejemplos explican claramente las causas de la disminución de los derechos de importación: baja producida por la reforma de la ley durante el primer año en que se puso en práctica, y sobre todo en el primer trimestre del 64 en el que, no se introdujeron los artículos que antes eran libres de derechos, ó que solo pagaban el 5%, por existir en plaza despachados anteriormente". Los derechos de importación cayeron en el primer trimestre 211.167 pero aumentaron en los trimestres restantes aumentaron 206.439, especialmente durante el último. M. H., 1864, pp. IV a IX.

La tarifa de avalúos, en 1874, introduce modificaciones que reducen el valor y el monto de los derechos. En el valor de avalúos, sólo se aumentaron algunos vinos, que pasaron de 36 por 456 litros a 38. Por otro lado, el arroz, aguardiente, líquidos alcohólicos, harina, hierro en bruto, maderas de construcción y sal en grano, fueron favorecidos con rebajas notables en los aforos. El aforo de la lana se redujo a 20 milésimos.

En 1874, el impuesto a las importaciones se mantenía en el 20% sobre su valuación, se elevaba al 25% para licores y tabaco, y se reducía al 10% para oro y plata manufacturados, seda para bordar o coser, carbón, madera, e instrumentos para agricultura y del 3% las piedras preciosas. Se exceptuó de gravámenes a la importación de objetos de culto, ganados para cría, imprentas y sus útiles, máquinas para buques de vapor y para planeación de nuevas industrias; muebles y herramientas de los inmigrantes, plantas, etc. (Agote, 1885: 237).

En 1876, se introdujo una diferenciación de algunas alícuotas, aumentado hasta el 40% en algunos casos (especialmente para productos que se producen en el país) aunque se mantuvo la alícuota general del 20%. Algunos productos que se encontraban exentos, fueron gravados con una alícuota del 10%, como los arados y motores a vapor. Se gravó con una suma fija por kg la importación de trigo y harina (Agote, 1885: 238).

En 1877, se elevó el arancel general al 25%, pero se redujo al 35% los gra-

vados con el 40%, y al 15% los gravados con el 30%. Además, se estableció un arancel del 5% sobre alambres para cercos y telégrafos, azogue, duelas, cascos, guías, carritos, etc, libros impresos a la rústica, máquinas y útiles para imprentas, papel, prensas para litografías. Este aumento de derechos de importación también favoreció la recaudación. En 1880, se suprimieron los aranceles del 35 y del 15%, por lo que se restringió la escala, concentrándose las alícuotas en el 25%. Se agregaron derechos específicos sobre el té, café, yerba, fideos, almidón, galletitas finas y masas de harinas (Agote, 1885: 238).

Entre 1881 y 1884, se producen sólo ligeras modificaciones en las tarifas, pero a fines de 1884 se aumentan los derechos de importación para compensar la baja de los de exportación (Agote, 1885: 238).

En marzo de 1885, se aumentó un 15% en los derechos de importación para compensar carga deuda en oro. Aunque representa la mitad del premio que regía para el oro, se estableció como un mecanismo para compensar por la pérdida de recursos originada en la recaudación en pesos. Cabe destacar que este derecho no estaba incluido en los ingresos.

En 1887, los derechos de importación eran de 2%; 5%; 10%; 25%; 45%; 50%; 55%. De todas maneras, la mayor concentración de productos fue alcanzada por la tarifa del 25%. El derecho adicional era de 1%.

Exportación // Los derechos de exportación eran del 5%, aunque también estaban alcanzadas por derechos

adicionales del 5%. Como se mencionó anteriormente, los derechos adicionales tenían asignaciones específicas. En 1866, se redujo en un 2% el derecho adicional de exportación (aparentemente del 10% al 8%). En 1867, el derecho de exportaciones fue del 6% más 2% del adicional (M. H., 1866: 20).

En 1869, se redujo el derecho de exportación de lanas y pieles de carnero así como sus valores de aforo.

En 1874, los derechos a la exportación eran del 4% y alcanzaban al aceite animal, astas, carne tasajo, cerda, crines y garras, huesos y cenizas, lana sucia y lavada, pieles, plumas de avestruz, sebo y grasa estando el resto de los productos libre de gravamen. Este arancel se aumentó al 6% en 1877. Algunas transacciones de exportación se hallaban exentas de derechos en virtud de los acuerdos realizados entre distintos países, como el que rigió con Chile hasta 1868. Este aspecto en particular, se completará en futuras entregas del trabajo.

La exportación de vacunos en pie y plata por aduanas terrestres era libre de derechos. En 1876 se propuso alcanzar al ganado en pie con el derecho de exportación pero no se logró. A partir de 1884, los derechos de exportación se reducen del 7% al 4% en 1885, 3% en 1886 y 0% en 1887.

Contribución Directa // Inicialmente, este impuesto se basaba en leyes de valuación que duraban varios años (1864–1865 y regirá para 1866), estableciéndose un plazo de 60 días a partir del primer día de enero para su pago y

sino una multa de 20% (aunque el plazo solía prorrogarse). No siempre fue posible accionar contra los contribuyentes morosos, ya que algunos jueces de paz de la ciudad (en 1865) se declararon incompetentes en las demandas que, por contribuciones impagas, entablaron los recaudadores comisionados por el Gobierno. Posteriormente esto fue resuelto.

Retornado al Gobierno Nacional en 1881, en 1882 se inició una valuación de la contribución directa pero fue imposible terminarla dentro de año (debían hacerlo en tres meses) y ese año la mitad del municipio se regía todavía por la valuación de 1879. Existían numerosas deficiencias en los registros de la propiedad. La valuación no se establecía por el precio de compraventa sino por la valuación del evaluador. Estas valuaciones debían realizarse cada 3 años.

A fines de 1885, se estableció un recargo del 1 por mil adicional para el adoquinado de la ciudad que tendría efectos en la recaudación de 1886.

Patentes // El impuesto a las Patentes, establecido en 1878, gravó comercio, industrias y profesiones cuyo ejercicio fuese ostensible. Se fijaba de acuerdo a la importancia y situación de cada negocio a criterio del evaluador, lo que ocasionaba numerosas quejas sobre la parcialidad de la valuación o del evaluador. Ya en la década del 80, se propuso un procedimiento más práctico que se basaba en la buena fe de los contribuyentes (declaración jurada). En caso de emprenderse un negocio en una categoría superior a la del momento de

tomar patente, se establecía la obligación de declararlo al fisco:

“Pero no hay nada mas resistente por ahora entre nosotros, que acomodar a esa base para la recaudación de un impuesto. Es instintiva en el hombre la tendencia a eludir el cumplimiento de este y otros gravámenes con que el fisco se alimenta [...] Librar a la buena fe, el cumplimiento de ese mandato, es abrir de par en par las puertas para que por ellas tenga paso la más fácil y cómoda defraudación, que se quiera llevar a cabo. Siguiéndose también que, mientras los evaluadores no tengan otro auxilio que los ojos para imponer esta contribución, pocas veces podrán asegurar el triunfo de ninguna comprobación sobre aumento de capital” (M. H., 1882: 63 y 65)

Inicialmente, la reglamentación eximía del pago a los recibidores de cereales del mercado de frutos y contenía omisiones como el caso de los escribanos, posteriormente incluidos. En el caso de los vendedores ambulantes, se utilizaba una placa metálica no nominada que se presta a ser imitada.

A partir de 1882, comenzaron a exenderse patentes marítimas. Lo cual también alcanzó a buques que ejercían el comercio ambulante en buques y costas. No está claro si los negocios en terrenos otorgados a los ferrocarriles estaban alcanzados. El pago anticipado de este impuesto podría constituir una limitación al comercio. Por otro lado, todos aquellos comercios o servicios que no

tenían negocios a la calle, eludían fácilmente el impuesto. Para fortalecer este tributo, se solicitaba la colaboración de la Aduana, para que no se despachara mercadería si quién la solicita no exhibía la patente de introductor. En caso de que el contribuyente se mudara, podía reabrir el negocio sin registro de su deuda, lo cual se señalaba como un defecto de la ley.

3.3. Reseña sobre la efectividad y costo de la recaudación //

Según el estudio de Alberto Martínez (1890: 346), hasta 1890, la única estimación del costo de recaudación había sido realizada para el año 1880 y publicada en Memorias de la Estadística Nacional de 1880, que dirigía el Dr. Latzina. El costo de recaudación era relativamente bajo, comparado con otros países, lo cual fue destacado en las Memorias de Hacienda. Significó, en 1880, el 4,7%, mientras que en Francia, en 1856 fue del 11,8% y en 1875 del 12,1%. En Chile, en 1886 costo de la recaudación de las rentas aduaneras significó el 6% y en Inglaterra el 5%.

Una estimación propia del costo de recaudación, realizada en base a la cuenta de inversión de 1865, nos arroja un valor de 7,07% del total de recursos tributarios y del 6,79% del total de recursos¹⁹. Los gastos para la recaudación representaban el 39,2% de las erogaciones del Ministerio de Hacienda en 1865.

19. Se consideraron como gastos de recaudación los incluidos los gastos de las Aduanas (inciso 3), las obras de infraestructura en las aduanas (inciso 4) y otros gastos eventuales identificables (inciso 5), todos ellos tomados de la Ejecución del Ministerio de Hacienda.

Tabla 1.3. Gastos de Recaudación tributaria. 1870 \$ fts

	Renta de las Aduanas	Costo de recaudación (% de la recaudación)
Total	14317450	6,3
Buenos Aires	11970598	5,2
Rosario	1408576	7,4
Concordia	145628	10,6
Mendoza	111787	6,6
San Nicolás	105015	11,2
San Juan	86313	13,7
Corrientes	85393	16,1
Gualeguaychú	72443	13,3
Paraná	64032	22,9
Salta	56395	13,7
Santa Fe	46486	22,2
Concepción del Uruguay	40241	21,9
Gualeguay	36561	24,4
Paso de Libres	33338	54,0
Bella Vista	25058	23,9
Goya	22633	61,2
Jujuy	8199	95,1
Victoria	5828	64,6
La Paz	1291	513,0

FUENTE: MH 1870, PAG 15

LAS ADUANAS INCLUYEN SUS RECEPTORÍAS Y RESGUARDOS

En 1870, la Memoria de Hacienda, calculaba la recaudación de las aduanas en \$ fts 14.317.449,8 en concepto de derechos de exportación e importación y almacenaje y eslingaje; el costo de la recaudación alcanzaba en \$ fts 902.983,57, por los que representa el 6,3% de los recursos aduaneros. La desagregación por aduanas muestra claramente que existían aduanas que presentaban grandes economías de escala en la recaudación, en cambio otras el resultado neto es casi nulo. Esta memoria (1870) cita que en

Gran Bretaña el costo es del 2,5% (M. H., 1870: 16).

La mayor parte de la recaudación de Aduanas, ingresaba por las correspondientes a la Provincia de Buenos Aires (79% en 1863 y 78% en 1864), siguiéndole en importancia las de la provincia de Santa Fe (8,3% en 1863 y 9% en 1864) y las de Entre Ríos (7,6% y 7,7% respectivamente).

En la Memoria de Hacienda de 1864, se estima que el movimiento de comercio exterior de la República estaba sub-registrado en aproximadamente un 20%,

20. "Los administradores de aquellas Aduanas han tomado todas las medidas necesarias para evitar en lo posible el contrabando, pero esto no es fácil de obtener, desde que las mercaderías salgan de Chile sin guía oficial y sin el manifiesto visado por el Cónsul Argentino, cuyo manifiesto tiene que cumplirse irremediamente, por que quedan afianzados los derechos en la Aduana exportadora" M. H., 1864, p. XXIV.

debido a los bajos precios que se utilizan en los aforos y al contrabando. Por otro lado, en esta misma memoria se atribuye el aumento de la recaudación de la Aduana de Salta, que fue del 104% a la disminución del contrabando por esta Aduana²⁰.

En 1865, el gobierno chileno, en el contexto de la guerra con España, declaró puertos francos los puntos de la costa que no estaban bloqueados, y esto facilitó el contrabando por las Aduanas de Mendoza y San Juan ya que los artículos llegaban “sin los requisitos necesarios para la fiscalización”.

Las autoridades eran conscientes de las limitaciones que imponía la falta de infraestructura portuaria y de depósitos, y al realizarse la ordenanza general de aduanas en 1865 expresaban:

“Siendo la base de las operaciones Aduaneras la declaración previa de la operación, habría sido lógico y de conveniencia para la renta, mantener el principio en todo su rigor respecto a la descarga de mercaderías; pero esto no ha sido posible, siendo forzoso contentarse con la limitación del plazo actual, para la manifestación del contenido de los bultos que se importan del extranjero.

V. E. no ignora la ancha puerta que tiene abierta el fraude en el modo como hoy se hace la descarga en la principal Aduana de la República —la de Buenos Aires— V.E. sabe que permiso de alije se libra sobre un manifiesto, que no expresa sino las marcas, números y envases de los bultos; que así se desembarcan y atra-

viesan las mercaderías nuestra extensa población para ir a buscar los depósitos de Aduana, diseminados en toda ella; y que es cuando los efectos están en los almacenes fiscales, cuando por lo común se hace la declaración en detalle, sin que la Aduana tenga los medios suficientes para descubrir siempre, si las mercaderías, que han entrado a los depósitos, son las mismas que salieron del buque.” (M. H., 1865: 6)

En esta norma, se redujeron de 12 a cinco los días para presentación de las facturas y se aumentan las penas a los infractores. La falta de depósitos en las aduanas terrestres también limita el comercio.

En 1866, se establece una oficina revisora de las cuentas de la Aduana, especialmente Buenos Aires, que se costeara con los errores encontrados en las liquidaciones de los manifiestos hasta tanto se establezca la Dirección General de Aduanas que debe cumplir dicha función.

En las distintas Memorias de Hacienda, se hace mención a caídas de la importación que no pueden explicarse, especialmente en productos de alto consumo y atribuibles a la baja fiscalización y altos derechos como el caso de la madera y la sal en 1866. En ese año, la preocupación principal fue la baja en las cantidades importadas de madera y sal y la imposibilidad de una correcta fiscalización²¹. Otros casos mencionados, como la Receptoría de Orán, se mencionan por la dificultad de controlar con un solo empleado un

21. En 1862 estos productos pagaban un derecho de importación del 5% que se elevó al 15,5% en 1863 y al 23% en 1866 con los derechos adicionales incluidos (M. H., 1866: XXXVII).

22. “Este déficit proviene de la gran disminución que ha habido en las operaciones de Entre Ríos con motivo de la

territorio llano (M. H., 1865, Memoria Aduana de Salta, p. LXXXIV.).

Más adelante, se menciona que la recaudación baja en las aduanas de procedencia pero debiera aumentar en la de Buenos Aires, cosa que no siempre se verificó como se menciona en la Memoria de Hacienda de 1870 (M. H., 1870: 12-13).

En otros casos, en cambio, fueron más graves, como el uso de papel sellado robado durante la rebelión de López Jordán.²²

La Contribución Directa y las Patentes tienen un gasto de cobranza de 2.249%, el papel sellado 2.923% y la Aduana 4.448% (M. H., 1882: 71)

“Desgraciadamente, en nuestro país, el delito de contrabando no es mirado como una causa fea y denigrante que anula al que lo comete; ante la sociedad es, por el contrario considerado por muchos como un acto de suspicacia y habilidad” (M. H., 1888: 6.).

En 1888, se menciona la necesidad de establecer convenciones con Brasil, Uruguay y Paraguay, con el fin de armonizar procedimientos aduaneros.

3.4. Reseña a los principales debates parlamentarios de carácter tributario // Los principales debates parlamentarios se refirieron especialmente a la política aduanera, la unificación de los aranceles (1866) y en 1876, en el marco de una profunda crisis económica.

El tema de los derechos sobre las exportaciones requirió una reforma constitucional, ya que la Constitución Nacional determinaba que debían eliminarse en 1866, pero en el contexto financiero de la guerra con el Paraguay esto era imposible. Destinados a gravar la producción de un país que no exporta productos elaborados, sino materia prima similar de la de otros países, no podían subsistir bajo una base de justicia en la administración, porque su subsistencia importaría recargar al productor nacional, poniéndolo en desventajosa situación ante el extranjero. Con respecto a ello, especialmente si se toma en cuenta que desde que los productos de aquél pagarían dobles impuestos (a la salida, en forma de materia prima, y a la entrada, cuando llegasen elaborados), el código fundamental estableció, muy acertadamente, que estos derechos cesarían el año 1866, es decir, seis años después de dictada la ley constitucional.

Hacia el año 1866, cuando debía cumplirse el mandato de la Constitución, pesaban sobre el país serios sacrificios de honor y de dinero, de los cuales aquél no podía prescindir. La guerra con el tirano del Paraguay, las montoneras que en algunos puntos de la República habían levantado su cabeza revoltosa y la debilidad del organismo económico y financiero del país, eran causas poderosas que impedían que el tesoro nacional se deshiciese imprudentemente de los recursos que le proporcionaban los derechos

rebelión; del uso que en las demás aduanas se ha hecho del papel robado en las primeras, y de que, habiéndose modificado la ley en cuanto al uso del papel sellado en los asuntos que se gestionan en las oficinas nacionales, su consumo se ha reducido considerablemente.” M. H., 1873, p. XV.

de exportación, los cuales en aquella época llegaban a cifras no despreciables (en 1865, produjeron \$2.380.929; en 1866, \$2.164.315; y en 1867, \$2.533.629).

La letra de la Constitución, sin embargo, clara y terminante, estaba ahí imperiosa; mientras no se reformase debía ser cumplida. Los derechos de exportación debían cesar en ese año. Pero antes de que eso sucediese, un miembro del Congreso llevó un proyecto a deliberación del cuerpo legislativo nacional, por el cual debía convocarse una convención a fin de que reformase el artículo de la carta fundamental para que ésta permitiese la subsistencia de los derechos de exportación. La discusión de este proyecto fue un acontecimiento nacional, no sólo por las difíciles circunstancias en que ella tenía lugar, sino también por la fama y elocuencia de los oradores que en ella tomaron parte y por las doctrinas constitucionales y económicas en que apoyaron sus ideas.

De un lado, como *líder* de la fracción que bregaba por la subsistencia de los derechos de exportación, se hallaba el Ministro Rawson, constitucionalista distinguido, orador eminente y celoso observador de la Constitución y de las leyes. Del otro lado, se encontraba el Dr. Marcelino Ugarte, personalidad parlamentaria descollante, orador distinguido y constitucionalista de nota, quien encabezaba el grupo de los que apoyaban la supresión de los derechos de exportación. El debate fue reñido, luminoso, y figurará siempre en los anales parlamentarios, como un modelo de elocuencia, de patriotismo y de ciencia; pero al fin triunfó en él la idea de con-

vocar una convención nacional a objeto de que reformase el texto de la carta fundamental.

Esta reforma fue llevada a cabo por la Asamblea Constituyente, reunida en la ciudad de Santa Fe en 1866; desde entonces hasta 1887 los derechos fijados a la exportación han figurado siempre, con cantidades más o menos crecidas, entre las entradas anuales de la Nación. En este último año, después de haber sufrido graduales reducciones, los derechos de exportación fueron borrados por el congreso del cuadro de los impuestos (Martínez, 1890: 347-349).

Existían dos cuestiones. Por un lado, el debate sobre si dicho impuesto había sido cedido transitoriamente al Gobierno Nacional y debía volver a las provincias o si éstos debían suprimirse en 1866. Luego de algunas dilaciones, se llamó a Convención Constituyente en Santa Fe y pese a los intentos de las provincias del Litoral (Buenos Aires y Entre Ríos, sin Corriente que no alcanzó a mandar convencionales) por rechazar la reforma esta se aprobó por 22 votos a favor y 19 en contra, así los derechos de exportación pasaron definitivamente a la Nación, extendiéndose su cobro. Se aceptó también que el espíritu de la constitución era eliminarlos (Ruiz Moreno, 1966).

En 1876, en ocasión del aumento de aranceles (al 30% y 40%) propuesto por el Gobierno, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, liderados por Pellegrini y López, le contraponen reducir la alícuota general al 25%, pero aumentar otras hasta el 45% con objetivos mas proteccionistas que fiscales (Cortés Conde, 1989: 117-120).

3.5. Principales cambios en la organización de la administración tributaria // Organización administrativa //

Desde las primeras Memorias de Hacienda en 1863 y 1864, se hace mención a la necesidad de establecer una Ordenanza General de Aduanas que permita unificar y ordenar las leyes y disposiciones parciales que las regulan, establecer el tipo de operaciones que se pueden realizar y fijar las multas a las infracciones, algunas de ellas originadas en legislaciones provinciales. En estas Memorias iniciales, también se reconoce la necesidad de una Dirección General de Aduanas que ordene administrativamente a las distintas aduanas, realice la revisión de cuentas, unifique los procedimientos y fije los deberes y responsabilidades de los empleados. Asimismo, esta dirección debe establecer la estadística de Aduanas. La Ordenanza General de Aduanas, con sus más de 1000 artículos, regirá a partir de 1866. Por otro lado, se destaca la necesidad imperiosa de edificios fiscales y almacenes espaciosos y bien construidos para los depósitos en algunas Aduanas (Rosario y otras del Litoral, Mendoza).

Los administradores de las aduanas cumplían también otras funciones, como pagar los sueldos de otras reparticiones como, por ejemplo, de los empleados de telégrafos.

En la Memoria de Hacienda de 1876, se propone crear la Dirección General de Rentas, que tendrá a su cargo las aduanas y demás reparticiones de la recaudación. Los gastos que demande esta importante repartición no pueden ser alarmantes porque ape-

nas representan los gastos de tres Directores, de un Visitador y de un Contador encargado de la estadística comercial. Los demás empleados serán tomados del personal de la Contaduría, sin que esto resienta la marcha de esta oficina, desde que al mismo tiempo se la exonerara de la intervención directa en las Aduanas, de la correspondencia que con ese motivo mantenía y de la revisión de sus cuentas, ocupaciones todas ajenas a su competencia y que a más de recargarla en el curso de sus funciones, había dado lugar al aumento necesario de empleados para desempeñar esas atribuciones (M. H., 1876: lxxv).

La oficina de la Dirección General de Rentas Nacionales se instaló entre 1879–80, pero no se integró personal hasta 1881. Inicialmente, estuvo avocada a la administración de la Contribución Directa que se hallaba nuevamente a cargo del Gobierno Nacional. La Oficina de Contribución Directa y Patentes se instaló en enero de 1881 con 27 empleados, algunos destinados a copiar los Registros de Evaluación de la propiedad practicada por la provincia y otros (los evaluadores) a clasificar los negocios establecidos para el pago de la patente. En 1884, se introdujeron mejoras en la ley de sellos y en la de patentes.

3.6. Reseña de los acuerdos Nación–provincias //

Durante este período, no se registran asignaciones de impuestos para las provincias. De todas maneras, el Gobierno Nacional acordaba subsidios con las provincias, de carácter general o específicos como en el caso de Educación, que se registran

desde mediados de la década de 1860. De todas maneras, en ocasiones, estos fondos eran entregados a los gobiernos provinciales directamente por las aduanas.²³

Con respecto a la reforma constitucional de 1866, cabe mencionarse la importancia de los subsidios que recibían las provincias mas pequeñas y que permitieron revertir la votación a favor de la posición del Gobierno Nacional (Ruiz Moreno, 1966).

Las recaudaciones de los impuestos de Contribución Directa y Patentes son asignadas en parte a la Municipalidad y al Consejo de Educación (el primero de ellos). En algunos períodos, la serie de recaudación de estos tributos debe analizarse con cuidado, ya que en las Rentas Nacionales sólo se ingresa el porcentaje correspondiente al Gobierno Nacional.

Al recibir las Aduanas en 1862, el Gobierno Nacional también tomó a su cargo obligaciones de la Provincia de Buenos Aires como: a) las garantías de la ley de julio de 1862; b) los 6,5 millones de pesos corrientes para atender las emisiones de 1859; y c) los cupones de la deuda del 59. Para atender estas obligaciones, se habían establecido derechos adicionales para la conformación de un fondo de amortización. En 1866, una

ley estableció a cargo de la Nación las siguientes deudas provinciales: a) Empréstito Inglés de 1824 y el de “diferidos” de 1857; b) la emisión de 20 m\$m/c de Fondos Públicos Provinciales de mayo de 1959; c) la de 24 m\$m/c de Fondos Públicos Provinciales de junio de 1861. Adicionalmente, el gobierno debía girar a la provincia de Buenos Aires una suma mensual de dos millones de pesos para la garantía del presupuesto provincial (Cortés Conde, 1989: 24).

En 1880, para finalizar el grave conflicto con la Provincia de Buenos Aires el Gobierno Nacional debió:

“Indemnizar a Buenos Aires por propiedades públicas que cedió y asumir parte de sus obligaciones por las obras públicas de la nueva capital. Se trató de las siguientes: 1) 14 millones de pesos moneda nacional (m\$m/n) de la deuda de la Provincia de Buenos Aires (13,6 m\$F del empréstito inglés 1870/73); 2) 5m\$F por edificios cedidos en la capital; 3) 5 m\$F por Obras del Riachuelo (quedaban 1,9 m\$F sin gastar); y 4) 5 m\$F por obras de salubridad. Quedaban las deudas con el Banco de la Provincia (convenio de septiembre de 1876). Para pagarlas emitieron Fondos Públicos por 17 m\$F” (Cortés Conde, 1989: 24). //

23. Estos aspectos serán desarrollados en profundidad en la segunda etapa del proyecto..

Referencias bibliográficas

- AGOTE, P. (1888). *Informe del Presidente del Crédito Público Pedro Agote sobre la Deuda Pública, Bancos, Acuñación de Moneda y Presupuestos y Leyes de Impuestos de la Nación y Provincias*. Publicación Oficial.
- CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA de 1853 con las reformas de 1860, 1866 y 1898.
- CORTÉS CONDE, R. (1989). *Dinero, Deuda y Crisis, Evolución Monetaria y Fiscal en Argentina: 1862–90*, Buenos Aires, Editorial Sudamericana.
- LATZINA, F. (1887). *Los presupuestos, los recursos y las leyes de impuestos de la Nación, la Municipalidad y las 14 Provincias*. Año 1866, Buenos Aires, Stiller & Las.
- MARTÍNEZ, A. (1890). *El Presupuesto Nacional*. Buenos Aires, Cía. Sudamericana de Billetes de Banco.
- MEMORIAS DE HACIENDA correspondientes a los años 1862, 1864, 1865, 1866, 1867, 1870, 1871, 1872, 1873, 1876, 1882, 1886, 1888, 1891, 1896, 1897, 1911, 1912, 1913, 1916, 1918, 1927.
- TERRY, J. A. (1927). *Finanzas*. Buenos Aires, Jesús Méndez.

Ortodoxia y revisionismo en el abordaje de la Coparticipación Federal de Impuestos



HORACIO CAO

Administrador Gubernamental, Lic. en Ciencia Política y Dr. en Ciencias Económicas.

La Coparticipación Federal de Impuestos adquiere una importancia cada vez mayor en la producción teórica, aunque esta proliferación de estudios no se corresponda con decisiones concretas. A su vez, la salida de la convertibilidad y la crisis de 2001, generan la necesidad de un nuevo enfoque, el “revisionista”, que da cuenta de la recuperación de la capacidad recaudatoria. En el nuevo contexto del federalismo, ya no se discute “quien paga el ajuste”, sino “qué hacer con los excedentes fiscales”

Introducción // Sobre la cuestión del federalismo fiscal se ha escrito demasiado y se ha hecho casi nada. La falta de resultados no puede adjudicarse a la inexistencia de producción intelectual; por el contrario, son múltiples los trabajos realizados. Una de las 24 comisiones del Senado de la Nación, está dedicada al tema; por ella han pasado decenas de proyectos y declaraciones; asimismo, repetidamente en el discurso de los principales actores sociales y políticos se ha mencionado la necesidad de una nueva Coparticipación Federal de Im-

nueva ley. Sin embargo, la abundante producción, no se ha reflejado en decisiones concretas: en la actualidad ningún proyecto tiene estado parlamentario y hay coincidencia generalizada de que, al menos en el mediano plazo, no hay posibilidad de que se apruebe un proyecto que reformule las estructuras del federalismo fiscal argentino.

Esta asimetría entre producción intelectual y resultados ha llevado a buscar nuevos puntos de vista y a poner en entredicho mucho de los supuestos alrededor de los cuales se pensó el tema

Estos cambios no pueden desligarse de los dramáticos sucesos de fines del año 2001 y la subsiguiente transformación del escenario fiscal: mientras que la propuestas de los 90 eran consistentes con los objetivos de ajuste estructural y reducción del gasto público, una serie de nuevos enfoques –que aquí llamaremos *revisionistas*– dan cuenta de un contexto de recuperación de la capacidad recaudatoria: ya no se discute “quien paga el ajuste”, sino “qué hacer con los excedentes fiscales”.

puestos, la prensa ha tratado el tópico de manera cotidiana, la agenda política tiene presente el tema de forma ininterrumpida desde hace más de una década, etc. La relevancia de la materia es de tal envergadura que la reforma constitucional de 1994 estableció la necesidad de una nueva Ley y hasta estipuló taxativamente una fecha tope para la puesta en vigencia del nuevo sistema (cláusula transitoria sexta), plazo que se ha vencido sin que se apruebe una

durante las últimas décadas del siglo XX. Estos cambios no pueden desligarse de los dramáticos sucesos de fines del año 2001 y la subsiguiente transformación del escenario fiscal: mientras que la propuestas de los 90 eran consistentes con los objetivos de ajuste estructural y reducción del gasto público, una serie de nuevos enfoques –que aquí llamaremos *revisionistas*– dan cuenta de un contexto de recuperación de la capacidad recaudatoria: ya no se discute “quien

paga el ajuste”, sino “qué hacer con los excedentes fiscales”.

Trazados sumariamente los antecedentes del debate, en las páginas que siguen analizaremos, sucesivamente, el proceso por el cual la Coparticipación Federal de Impuestos se convirtió en una cuestión cada vez más importante, la respuesta del enfoque *ortodoxo* a los problemas planteados y la manera en que desde el *revisionismo* se están proponiendo nuevos puntos de fuga sobre el tema.

1. La asignación de funciones y potestades tributarias //

La organización federal de un país prevé la existencia de más de un nivel de gobierno y, consecuentemente, de algún orden que los articule o, al menos, fije campos de acción para cada uno de ellos. La delimitación de potestades tributarias es un elemento particularmente importante en todos los países que han adoptado la citada forma de gobierno. Si bien esta dimensión tiene algún grado de autonomía, su análisis no puede desvincularse totalmente de la forma en que se asignan las funciones —responsabilidades del gasto público— entre la Administración Pública central¹ y los niveles subnacionales.

En la Argentina, la distribución de las responsabilidades de gasto reconoce dos etapas bien marcadas. La primera de ellas se inicia con la propia organización nacional (durante el último cuarto del siglo XIX) y se caracteriza por un

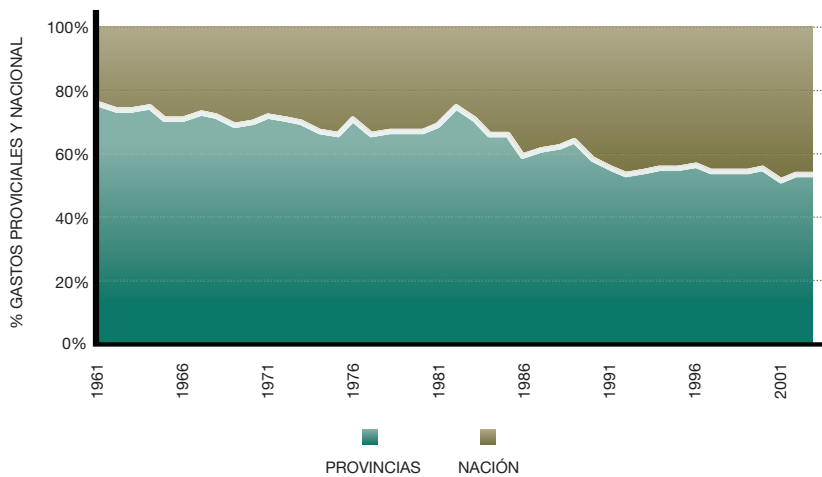
creciente peso del sector público nacional, cuya expansión muchas veces se realizó a expensas de la invasión de áreas que, según la Constitución Nacional, eran de incumbencia exclusiva de las provincias. Como resultado de estos procesos, se estructuró un patrón de gastos que se basaba en asignar aproximadamente un 75% del total del gasto a la Nación y un 25% a las Provincias. Estas proporciones se mantuvieron durante casi un siglo, a pesar de los profundos cambios que ocurrieron en el sector público durante ese periodo.

Hacia principios de los años 60 esta tendencia comenzó a revertirse como consecuencia de diferentes planes descentralizadores. Dentro de ellos, debe destacarse el llevado a cabo durante el “Proceso de Reorganización Nacional” (entre 1976 y 1983) y las transferencias a provincias realizadas en los 90, durante la presidencia del Dr. Carlos Menem. En el Gráfico 1 puede observarse cómo incidieron progresivamente las sucesivas transferencias produciendo que la relación de cuatro a uno que se observaba a principios de los 60, hacia fines de los 90 se llega a una relación que tiende a la paridad.

No sólo hubo cambios cuantitativos sino también cualitativos. Mientras la Nación se concentró en la gestión de fondos y el manejo financiero —representados emblemáticamente por el incremento del peso del gasto previsional y de la deuda pública— el incremento relativo del gasto provincial se

1. A los fines de este trabajo consideraremos sinónimas las expresiones Federal/ Central / Nacional, por un lado, y provincial / estadual / regional, por otro. De igual forma, cuando hablemos de niveles subnacionales nos estaremos refiriendo al conjunto Provincias / Municipios.

Gráfico 1. Gasto Nacional y Provincial. Para Gasto Nacional + Gasto Provincial = 100. Años 1961–2003



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA SOBRE DATOS DE OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO, 2004

Tabla 1. Recursos tributarios de la Nación y del Consolidado de Provincias. Año 2006

Concepto	Mill de \$	%
Tributos gestionados por la Nación	150.008,8	82,3
Impuestos a Coparticipar (1)	105.143,1	57,7
Impuestos que no se coparticipan	1.422,0	0,8
Seguridad Social	23.602,8	13,0
Derechos de Exportación e Importación	19.840,9	10,9
Impuestos de origen Provincial	27.291,6	15,0
Regalías	4.958,1	2,7
Total	177.300,4	100,0

NOTA (1): ALGUNOS IMPUESTOS TIENEN SISTEMAS DE COPARTICIPACIÓN PARTICULARES. VER FIGURA N° 5.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA A PARTIR DE DATOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL CON PROVINCIAS.

justifica por las mayores responsabilidades que adquiere en salud, educación, seguridad, inversión en infraestructura, etc. Ahora bien, esta redefinición de las responsabilidades del gasto, no fue acompañada con el equivalente traspaso de potestades para obtener recursos. Como consecuencia de esta asimetría, en el año 2006 los recursos tributarios² de origen provincial eran inferiores al 20% del total de Nación y Provincias (Tabla 1).

Para cerrar la disparidad que en el consolidado del presupuesto provincial se daba entre egresos (un 50% del total Nación + Provincias) e ingresos (menos del 20% del mismo registro), comenzó a utilizarse en forma cada vez más pronunciada, el histórico sistema de transferencias interjurisdiccionales, con la Coparticipación Federal como dispositivo cardinal de todo este esquema compensador.

Vale la pena realizar algunas comparaciones con países federales desarrollados. En Estados Unidos, las transferencias de la Unión a los Estados, equivalen aproximadamente al 6% del total de sus recursos, y no llegan a representar el 20% del gasto subnacional. En el caso de Suiza, las transferencias a los cantones son algo superiores, pero no alcanzan a la mitad de los registros relativos involucrados en nuestro país (FIEL, 1993: 182 y 207). En el caso de Canadá, las transferencias son inferiores al 10% del combinado Nación/Provincias, mientras que en Australia, se acer-

can al 15% de ese registro (Foro de Federaciones, 1993: 15).

2. La coparticipación federal de impuestos //

2.1. El esquema de trabajo // En el caso argentino, la génesis de la Coparticipación data de la crisis de 1930, cuando la parálisis del comercio exterior redujo drásticamente los ingresos fiscales aduaneros y generó la necesidad de replantear el financiamiento del gobierno central. Para contrarrestar el faltante, la Nación comenzó a involucrarse en bases tributarias que, hasta ese momento, habían sido de potestad provincial, dando forma a la estructura que se conoce como sistema mixto: tanto en la jurisdicción nacional como en la provincial tienen potestades de cobro de impuestos sobre diferentes hechos sujetos a tributación y, adicionalmente, la jurisdicción federal gestiona centralizadamente la recaudación de bases tributarias compartidas.

Los recursos así obtenidos se coparticipan:

- › A través de la distribución primaria, que separa los fondos obtenidos en dos partes: una para la Nación y otra para el conjunto de las Provincias;
- › En virtud de la distribución secundaria, que establece la parte que, dentro de lo asignado al conjunto de provincias, le corresponde a cada una de ellas.

Si bien los primeros sistemas de Coparticipación se orientaban a im-

2. Sin tomar posición sobre temas que tienen importantes consecuencias teóricas y prácticas, en este trabajo llamaremos tributarios a los ingresos por recaudación impositiva, seguridad social, derechos de exportación e importación y regalías.

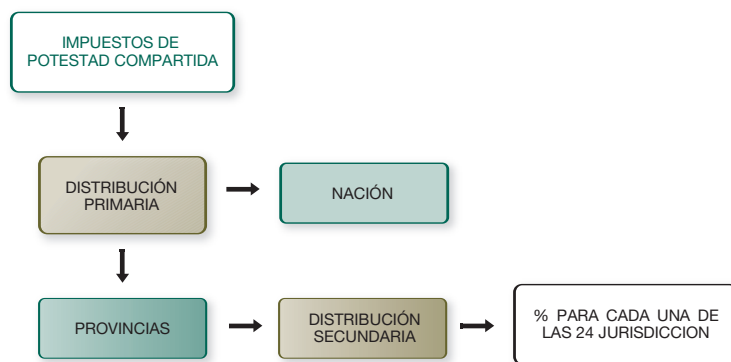
puestos internos específicos (alcoholes, azúcar), con el correr del tiempo, todos los impuestos que cobra la Nación (IVA, ganancias, al cheque, etc.) fueron haciéndose coparticipados, con excepción de los relacionados con el sector externo; los que se encuentren previstos en otros regímenes y los que tengan una afectación específica a propósitos o destinos determinados.

Cabe resaltar que, más allá de la importancia que tiene la Coparticipación Federal en sí misma, cuando se la discute, se arrastra indefectiblemente a la mesa de negociaciones toda una serie de cuestiones, sean éstas parte o no del federalismo fiscal: el gasto nacional en provincias; las regalías hidrocarburíferas, gasíferas y mineras; las transferencias de las cajas de jubilaciones provinciales o las asignaciones específicas a las provincias que no han hecho tales transferencias; los salvatajes a pro-

vincias endeudadas; las potestades tributarias, etc.

2.2. La Ley 23.548 // El sistema de Coparticipación Federal de Impuestos se basa en la Ley 23.548, promulgada en el inicio del año 1988, en un contexto de turbulencias macroeconómicas que desembocarían en la hiperinflación de 1989. El escenario de debilidad del gobierno nacional, lo llevó a ceder varios puntos porcentuales en la *distribución primaria* con respecto a regímenes anteriores. Siguiendo la tradicional estrategia de resarcirse de las derrotas en el parlamento a través de la gestión de lo dispuesto por la legislación, el gobierno central tomó como método retrasar las transferencias. Esto produjo que, en el contexto inflacionario que se extendió hasta 1991, se redujera ostensiblemente lo efectivamente girado a las provincias³.

Gráfico 2. Esquema de Coparticipación de Impuestos



3. Un estudio del propio gobierno federal estimaba que el efecto inflacionario durante el año 1988 había hecho que las provincias recibieran un 34,24% de los impuestos coparticipados y no el 58,05% que, con Tierra del Fuego y Ciudad de Buenos Aires, formalmente le correspondía (Ministerio del Interior, 1999).

En conclusión, más allá de la importancia que tiene la Coparticipación Federal en si misma, cuando se la discute, se arrastra indefectiblemente a la mesa de negociaciones toda una serie de cuestiones, sean éstas parte o no del federalismo fiscal: el gasto nacional en provincias; las regalías hidrocarburíferas, gasíferas y mineras; las transferencias de las cajas de jubilaciones provinciales o las asignaciones específicas a las provincias que no han hecho tales transferencias; los salvatajes a provincias endeudadas; las potestades tributarias, etc.

A partir del fin de la inflación, la Nación impuso múltiples modificaciones a la Ley 23.548, las cuales irían construyendo el famoso “laberinto” de la coparticipación (Gráfico 3). Si bien se mantiene el esquema global, las modificaciones menores son continuas, lo que permite que la Coparticipación sea un tema siempre sujeto a negociación.

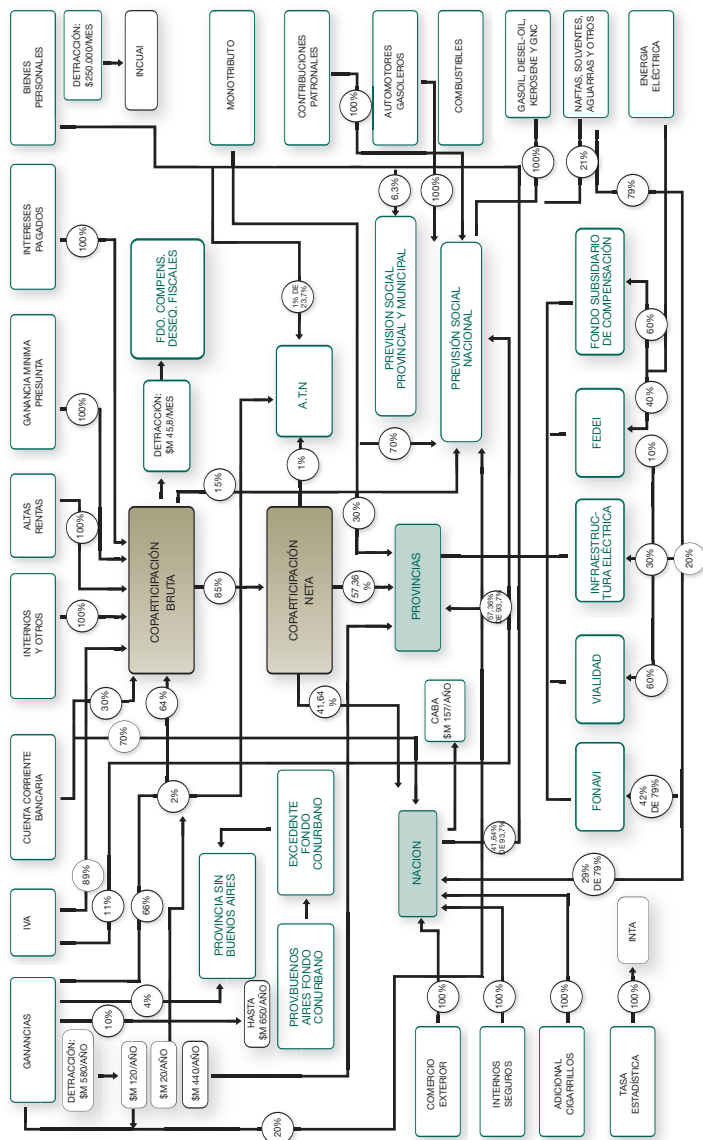
En cuanto a la *distribución secundaria*, la Ley 23.548 establece lo que corresponde a cada provincia a partir de porcentajes taxativos. Estos índices no surgieron de indicadores objetivos, sino de una durísima negociación que, partiendo del patrón de distribución en ese momento vigente, corrigió los coeficientes históricos a partir del posicionamiento político de los representantes de cada gobierno provincial.

3. El federalismo fiscal argentino en la visión ortodoxa // Como elemento vital del ordenamiento fiscal del país, era necesario adecuar la Coparticipación

Federal es elemento central del ordenamiento fiscal del país, que necesitaba ser adecuada a los cambios en curso durante los 90. Concretamente: las rígidas restricciones que imponía la convertibilidad necesitaban reglas de federalismo fiscal mucho más ajustadas que las que imponía el sistema vigente.

Para realizar la adecuación del federalismo fiscal a la etapa del ajuste estructural, la ortodoxia traía dos conceptos al debate. El primero de ellos, la Correspondencia Fiscal (CF), constituye un registro que establece al grado de coincidencia que existe entre la jurisdicción que cobra los impuestos y la que ejecuta el gasto. Es deseable alcanzar el mayor nivel posible CF, de forma tal de facilitar la adecuación de las erogaciones al esfuerzo fiscal que quiera hacer la sociedad. Según muchos trabajos de la perspectiva “ortodoxa”, el bajo grado de CF generaba un escaso control de la sociedad civil sobre el gasto de los estados provinciales.

FUENTE: COMISIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS (WWW.CFI.GOV.AR/DOCS/LABERINTOCOPARTICIPACION032002.PDF).



El segundo concepto, el de la Ilusión Fiscal (IF), se refiere a la creencia de que parte del gasto público pueda ser financiado por no residentes en la comunidad, en la medida en que un segmento de los recursos provengan de transferencias desde un órgano central. En efecto, dado que los impuestos nacionales se recaudan en todo el territorio, su redistribución hacia los gobiernos subnacionales puede hacer creer que parte de los recursos serán aportados desde otras provincias. Esto es mucho más acentuado en el caso argentino, ya que no hay “ilusión”: existen transferencias interregionales netas desde las jurisdicciones más ricas hacia las de menor desarrollo relativo⁴. Por lo tanto, los incrementos de recursos de estas últimas provincias son más que proporcionalmente sostenidos por contribuyentes de otras provincias.

En resumen; el mal diseño del federalismo fiscal genera erogaciones excedentes por “ilusión fiscal” (que, vimos, no son ilusión), gasto irresponsable por falta de “correspondencia fiscal” y menores ingresos porque el alto porcentaje de transferencias en el total de los ingresos provinciales desincentiva el desarrollo de los sistemas tributarios locales.

Siguiendo el análisis de la ortodoxia, los lineamientos de la propuesta de reforma eran bastante obvios: cerrar el

círculo de descentralizaciones iniciado hace más de cuarenta años, dando mayores potestades tributarias a las provincias. Cumpliendo esta acción, se reduciría el peso relativo de la Coparticipación Federal y, consecuentemente, se operaría sobre los elementos citados como disruptivos: se elevaría la correspondencia fiscal, se incentivaría la eficacia de los sistemas tributarios provinciales y se minimizaría la ilusión fiscal.

4. El revisionismo⁵ // Los abordajes postconvertibilidad parten desde una perspectiva totalmente distinta. Ya no se dirigen a ver cómo utilizar los diferentes instrumentos con el objetivo de alcanzar con el ajuste estructural a todos los rincones y jurisdicciones del país, sino que se analiza el papel que debe jugar el federalismo fiscal en un contexto de aguda asimetría regional.

En este último sentido, antes de adentrarnos en el debate revisionista, es necesario repasar, de manera sucinta, los principales desequilibrios territoriales de la República Argentina.

4.1. La asimetría regional argentina // Cualquier visión que se haga de la totalidad del país, no puede pasar por alto el nivel de heterogeneidad y desigualdad que lo recorre, en su dimensión política, social, económica, demográfica

4. Una parte de los ingresos que obtiene la Administración Federal de Ingresos Públicos por hechos tributarios ocurridos en las provincias del área central (ver capítulo siguiente) son asignados hacia el resto del país. En otro trabajo se ha hecho una cuantificación muy preliminar de esta reasignación interregional: por cada peso que la Nación cobra en las provincias del área central transfiere aproximadamente \$0,6 en concepto de coparticipación y otros fondos. Mientras tanto, por cada peso que se recauda en el resto del país, la Nación transfiere \$2,0 (Cao, 2003: 125). Volveremos sobre este tema en el Gráfico 4.

5. He elegido este apelativo por sus obvias referencias a la búsqueda de una nueva perspectiva de análisis que supere los realizados a partir de categorías acríticamente importadas.

Siguiendo el análisis de la ortodoxia, los lineamientos de la propuesta de reforma eran bastante obvios: cerrar el círculo de descentralizaciones iniciado hace más de cuarenta años, dando mayores potestades tributarias a las provincias. Cumpliendo esta acción, se reduciría el peso relativo de la Coparticipación Federal y, consecuentemente, se operaría sobre los elementos citados como disruptivos: se elevaría la correspondencia fiscal, se incentivaría la eficacia de los sistemas tributarios provinciales y se minimizaría la ilusión fiscal.

fica, etc. Tal desigualdad territorial tiene su origen en los procesos de organización nacional ocurridos en la última etapa del siglo XIX: en ese momento, y a favor de la confluencia de circunstancias económicas, políticas y militares, el emprendimiento agroexportador de base pampeana, ocupó el centro de la dinámica nacional, generando una brecha de desarrollo con el resto de los territorios. Esta brecha —a pesar de las importantes transformaciones que ocurrieron a partir de esa fecha en todos los órdenes de la vida nacional— no fue modificada sustancialmente hasta la actualidad.

Un estudio de más de 25 clasificaciones de provincias, muestra que esta visión tiene un amplio consenso entre los que se dedican al tema (Cao, Rubins y Vaca, 2003). Con pocas diferencias entre sí, estas clasificaciones agrupan a las 23 Provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en tres grandes áreas, a saber:

Provincias del Área Central: Posicionadas sobre el centro—este del país (Provincias Pampeanas), se caracterizan por su abrumador peso relativo, en términos de producto y población, y por ser el área en donde las relaciones sociales modernas encuentran su mayor nivel de expansión.

Provincias del Área Periférica: Comprendidas por las provincias de la franja norte del país y del centro—oeste (Provincias del NOA, NEA y Cuyo) se caracterizan por tener el menor nivel de ingreso per cápita y los mayores índices de deterioro social. Desde el mismo momento de la organización nacional, en estas provincias se desarrollaron regímenes de regulación y subsidio que permitieron el surgimiento de las llamadas Economías Regionales.

Provincias del Área Despoblada: Posicionadas sobre el sur del país (Provincias de la Patagonia) su incorporación efectiva al territorio nacional ocurre recién a fines del siglo XIX. Se caracterizan por su baja densidad poblacional y un patrón de inversión y gasto

público muy alto, herederas de políticas de ocupación y poblamiento vigentes hasta pocas décadas atrás.

Con respecto a la estructura regional descrita, cabe mencionar:

> En las tres áreas mencionadas, se observen registros demográficos y de desarrollo socioeconómico ostensiblemente diferentes; en Cao (2003: 96 y ss.) se han presentado varias decenas de indicadores que corroboran esta afirmación.

> En otro trabajo (Cao y Vaca, 2006), se ha relatado la historia de los desequilibrios regionales argentinos, haciéndose notar que el patrón actual de asimetría se origina hacia fines del siglo XIX. Por otro lado, varias investigaciones de dinámica regional han probado que, al menos para los últimos cincuenta años, se mantienen o se incrementan las diferencias en el desarrollo relativo de las tres áreas⁶.

Vistas en perspectiva, las asimetrías entre las provincias de la República Argentina son marcadas. De hecho, si se realiza esta comparación con los otros países federales de América Latina (México, Brasil, Venezuela), si bien las estructuras regionales no se presentan tan disímiles, igualmente las asimetrías territoriales parecen ser menos pronunciadas que las de nuestro país (Cetrángolo, 2005).

4.2. Desequilibrios regionales y federalismo fiscal // El desequilibrio regional que describimos en el punto anterior tuvo, desde los inicios mismos de la organización nacional, tres líneas de accionar estatal que tendían a compensarlo:

1. Una serie de acciones territoriales del Estado Nacional que tenían una particular incidencia en las áreas periférica y despoblada;

2. Un sistema de subsidios y regulaciones que permitía el despliegue de las llamadas “economías regionales”;

3. Giros financieros desde el Estado central hacia las provincias, bajo la forma de transferencias, auxilios, subsidios, ayudas, etc⁷.

En el primer caso, estamos hablando del proceso de centralización estatal, ya citado en la segunda sección de este trabajo, el cual no fue neutro en términos de los desequilibrios territoriales del país. En efecto, la tarea llevada adelante por la Administración Federal permitió garantizar en las provincias de la periferia una cierta cantidad y calidad de servicios, como así también un piso de demanda agregada, empleo e inversiones, elementos que desaparecieron en la etapa del ajuste.

Párrafo aparte merecen las políticas públicas dirigidas al poblamiento, de especial importancia en el NEA y la Patagonia, los espacios que fueron más tardíamente ocupados por el Estado Argentino. En este renglón, tuvo un

6. Trabajos de Porto (1995); Bolsa de Comercio de Córdoba (1998), Wellington (1998), etc.

7. A partir de 1930, una de las principales vías para hacer efectiva esta línea de acción estatal fue la coparticipación federal de impuestos.

impacto notorio la extendida malla de guarniciones de las Fuerzas Armadas, Gendarmería y Prefectura Naval instaladas en esas regiones, como así también la constitución por parte del Estado de polos productivos, tales como los que conformaban YCF, Gas del Estado, YPF, Altos Hornos Zapla, Hipasam SA (Sierra Grande), Ingenio “Las Palmas”, etc. Alejandro Rofman, hablando de YPF, pero describiendo una modalidad de acción que puede asimilarse al resto de los casos, detalla que:

“[...] la modalidad de ocupación del territorio no se circunscribía sólo a la explotación del recurso natural sino que abarcaba una amplia red de equipamientos sociales, culturales, recreacionales y residenciales para el personal permanente. Ello implicaba una estrategia de desarrollo urbano y regional que excedía, en mucho, lo que una empresa tipo estaba obligada a realizar en términos de sus objetivos de obtención de la máxima tasa de ganancia posible. De algún modo, YPF ‘subsidiaba’ al territorio local donde se asentaba y tal decisión superaba una visión mercantilista de su rol y su función como empresa...” (Rofman, 1999: 99).

La segunda línea de accionar estatal que citamos, está relacionada con el despliegue de las llamadas “economías regionales”⁸: emprendimientos agroindustriales caracterizados por orientarse hacia el mercado interno y por asumir, en casi todos los casos, el carácter de monoproducción provincial. Sus ejemplos más emblemáticos fueron los de la

producción de azúcar y tabaco (Tucumán, Salta y Jujuy), vitivinicultura (Mendoza y San Juan), algodón (Chaco y Formosa), Yerba Mate y Té (Corrientes y Misiones), frutas de pepita (Río Negro), etc.

Las primeras Economías Regionales surgieron hacia fines del siglo XIX, como parte del pacto de gobernabilidad que permitió consolidar la organización nacional. Como han hecho notar diferentes autores (Balán, 1978; Rofman y Romero, 1997), estas economías surgieron partir de políticas concretas de la Administración central (protección aduanera, subsidios, construcción de ferrocarriles, etc.) y sólo pueden entenderse en el marco del cumplimiento de objetivos políticos dirigidos a dotar de base económica a todas las regiones del país. En aquellas jurisdicciones en donde las economías regionales ocuparon un lugar central dentro del aparato productivo provincial, se logró, a partir de su dinamismo, un crecimiento económico apreciable y la generación de los empleos necesarios como para evitar migraciones masivas de su población.

Luego de más de alrededor de un siglo de vigencia, las políticas de ajuste estructural hicieron que estas dos líneas de accionar estatal entraran en decadencia y casi desaparecieran hacia mediados de los 90. Con su paulatina desaparición, fue ganando centralidad el tercer mecanismo compensador: el intrincado sistema de transferencias interregionales mediadas por el gobierno Nacional. Nos referimos, claro está, a la peculiar estruc-

8. Hubo regímenes promocionales que, dentro de la perspectiva que nos ocupa, pueden asimilarse a esta línea de trabajo, como por ejemplo la promoción de la producción lanera en la Patagonia.

tura de transferencias Nación–Provincias, en general, y a la Coparticipación Federal de Impuestos, en particular.

Entiéndase bien: esta línea de acción estatal fue, desde siempre, un elemento significativo del equilibrio territorial y la gobernabilidad del país. Pero, a partir de la desaparición de las otras dos redes, ganó en importancia, al sustituirlas paulatinamente.

El análisis de la Coparticipación, no sólo debe considerar las transferencias asimétricas entre potestades de gasto y de obtención de recursos: también debe tener en cuenta los efectos producidos por la desestructuración de las dos redes descritas. Dicho de otro modo: cuando se pone sobre la mesa de negociación la Coparticipación Federal, no sólo hay que ver la variable fiscal, sino también un modelo de articulación política y económica de los actores y agentes económicos de las diferentes regiones del país.

Si se sigue esta estrategia de análisis, se cae en la cuenta de que, por detrás del confuso “laberinto”, la Coparticipación Federal dibuja un patrón redistributivo, que fue agrandándose en la medida que desaparecían otras redes que cumplían funciones similares. Y si su dimensión es muy superior a las que se encuentran en los países federales desarrollados, esto se debe a que en esos países, las asimetrías regionales no son comparables con las que se encuentran por estas latitudes. Por el contrario, si se corre el foco de aten-

ción sobre países federales del tercer mundo, se verá que no es tan anómala⁹.

La lógica del sistema argentino no es difícil de comprender: la diferente capacidad recaudatoria –por desarrollo relativo y escala– es de tal magnitud que sólo un mecanismo de las proporciones que tiene el federalismo fiscal en la Argentina puede llegar a compensarlo. Ya habíamos dicho que la Coparticipación genera una redistribución de recursos tributarios, en el Gráfico 4 se observa de qué manera las transferencias juegan como igualadoras del desarrollo desigual.

4.3. La funcionalidad política para la Nación y la periferia¹⁰ //

Pero este mecanismo, no sólo es una forma de compensar el diferente desarrollo relativo, sino que también conforma un sistema de empoderamiento de actores políticos territoriales extra-pampeanos. El módulo básico de trabajo giraba alrededor de una articulación basada en el apoyo político de parte de las Provincias periféricas y despobladas a la Nación a cambio de la obtención de transferencias extraordinarias.

Hay toda una serie de elementos que, durante los 90, facilitaron este tipo de articulación. En este trabajo remarcaremos:

› La creciente importancia que adquirieron las estructuras políticas

9. Por ejemplo el caso de Brasil, cuyas transferencias son del orden del 2,5% del PBI. Los países petroleros (Nigeria, Rusia y Venezuela) tienen extendidos sistemas de compensación basado sobre la reasignación de la renta gasífera y petrolera. Al respecto ver el N° 1 del Volumen 6 de la revista “Federaciones” dedicado al federalismo fiscal (disponible en www.forumfed.org).

10. El esquema que aquí se transcribe fue desarrollado en extenso en Cao (2003: 149 y ss.).

territoriales, y en particular las provincias;

- › La inviabilidad de proyectos políticos y económicos alternativos hacia los cuales volcar este creciente poder;
- › La asimetría en tamaño y desarrollo de las provincias.

Desde la perspectiva de las transferencias financieras, la viabilidad del módulo se basaba en que, una partida que en términos relativos era insignificante para el gobierno central, implicaba, para cualquier provincia del área periférica o despoblada, un elemento

Coparticipación, como parte de programas, como ayuda del gobierno nacional, etc.) que tienen asignados. En este contexto, una reasignación del 0,5% le permite incrementar, de manera relevante los fondos recibidos por cualquiera de ellas.

Esta situación llevaba a promover acuerdos políticos, ya que las alianzas provinciales eran cruciales para el gobierno central, mientras que para las provincias, en la dura etapa del ajuste estructural, no aparecían con nitidez espacios alternativos adonde aplicar sus crecientes potestades políticas.

El análisis de la Coparticipación, no sólo debe considerar las transferencias asimétricas entre potestades de gasto y de obtención de recursos: también debe tener en cuenta los efectos producidos por la desestructuración de las dos redes descritas. Dicho de otro modo: cuando se pone sobre la mesa de negociación la Coparticipación Federal, no sólo hay que ver la variable fiscal, sino también un modelo de articulación política y económica de los actores y agentes económicos de las diferentes regiones del país.

determinante de su situación fiscal y/o económica. Expliquemos un poco esto: como varias jurisdicciones del área periférica tienen entre el 1% y el 3% de la población del país, a priori, es de ese orden el nivel de transferencias (por

Cuando hablamos de las potestades provinciales nos referimos, por ejemplo, al alineamiento de los legisladores en el Congreso Nacional, en donde las alianzas regionales tienen una importante influencia sobre la agenda parla-

11. Este fenómeno gana en importancia a partir de la sobrerrepresentación en el Poder Legislativo Nacional de las jurisdicciones del área periférica y despoblada. Un desarrollo del tema puede verse en Gibson y Calvo (2001).

12. Repasando lo dicho, puede entenderse porque no hubo posibilidades, durante los 90, de aprobar una nueva ley de Coparticipación Federal. Es que para hacer consistente el federalismo fiscal con el ajuste estructural se debía romper la estructura de transferencias por apoyo político, estrategia que podía desembocar en graves turbulencias en el parlamento, la interna del PJ, las políticas públicas cogestionadas, etc.

mentaria¹¹. Ha habido numerosos casos de concesiones a las provincias periféricas y despobladas para destrabar la tarea legislativa.

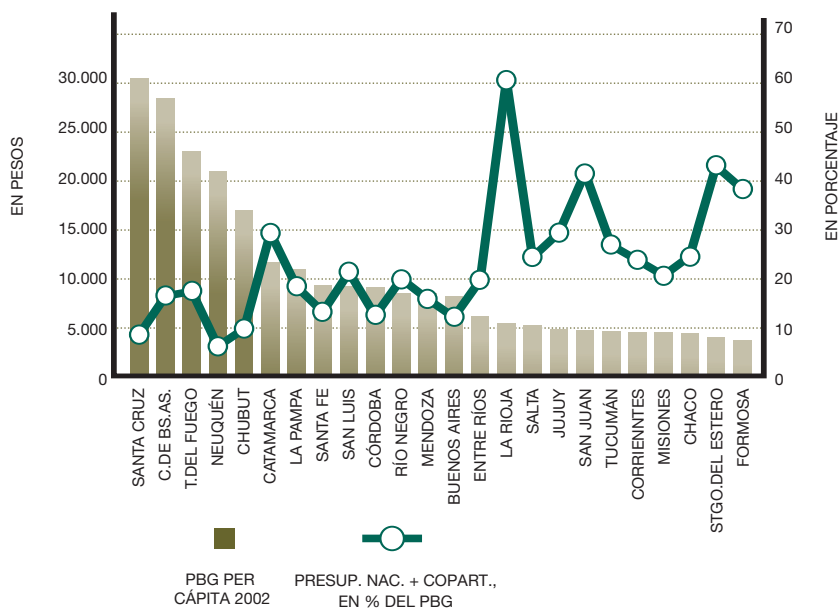
En resumen, alrededor de las transferencias Nación–Provincias se ha construido un sistema, a partir del cual el gobierno central puede “comprar” gobernabilidad, y que es un elemento fundamental la política argentina¹².

5. Conclusión // Como se ha descrito, la Coparticipación Federal de

Impuestos ha ocupado un lugar central en la agenda política de las últimas décadas. Se cuentan por centenares las propuestas y papers que las describen y que proponen reformas a sus contenidos.

En cuanto a las razones de cambio del sistema, durante los 90, se instaló un discurso que proclamaba la necesidad de reformar el sistema, a la vez que establecer incentivos que promovieran conductas fiscales responsables: diluir los efectos de la “ilusión fiscal”, generar

Gráfico 4. PBG por habitante y Transferencias de la Nación a las provincias en % del PBG. Año 2002



FUENTE: TOMADO DE CETRÁNGOLO (2005)

12. Repasando lo dicho, puede entenderse porque no hubo posibilidades, durante los 90, de aprobar una nueva ley de Coparticipación Federal. Es que para hacer consistente el federalismo fiscal con el ajuste estructural se debía romper la estructura de transferencias por apoyo político, estrategia que podía desembocar en graves turbulencias en el parlamento, la interna del PJ, las políticas públicas cogestionadas, etc.

Es igualmente crucial, caer en la cuenta de que la superación de este dilema no surgirá de nuevas reglas de Coparticipación. Lo que debe buscarse –y las condiciones contextuales son favorables para empezar a trabajar en esta línea–, es que la Coparticipación vaya dejando de ser el hijo bastardo del fracaso de las políticas de homogeneización regional, reemplazándola por instrumentos más eficaces para alcanzar este objetivo.

una mayor correspondencia fiscal, incrementar la recaudación de los sistemas tributarios provinciales

No debe perderse de vista que el equilibrio fiscal del sector público consolidado (Nación + Provincias + Municipios), era requisito primordial para el funcionamiento de la convertibilidad. Consecuentemente, la reorganización de la Coparticipación Federal –de la que se consideraba, con bastante razón, que incentivaba conductas fiscales irresponsables– era un objetivo de primer orden dentro de la agenda de gobierno.

Sin embargo, fue imposible promulgar un nuevo régimen. Hacer consistente el federalismo fiscal con el ajuste estructural, era contradictorio con los intereses de muchos gobernadores, actores políticos claves en la gobernabilidad argentina.

Frente a este callejón sin salida, en los últimos tiempos ha cobrado fuerza un revisionismo que, a favor de la

nueva situación fiscal, cambia el eje de discusión al sostener que:

1. El actual sistema tiene muchos defectos, pero es el que se ha ido construyendo en respuesta a la desestructuración de políticas territoriales de vigencia centenaria;

2. La Coparticipación Federal debe ser vista en un marco más amplio: como parte del equilibrio político y económico del orden federal (Interprovincial y Nación/Provincias).

De esta forma, la problemática se analiza desde una nueva perspectiva: ya no como la vía de llegada del ajuste a todos los niveles de gobierno, sino como un elemento capital del sistema de gobernabilidad. Alrededor de este sistema se sostiene un delicado equilibrio del poder territorial, basado en la reasignación regional de recursos, que va desde las provincias centrales hacia

13. Y la negociación vía nacionalización de la deuda provincial a través de los BOGAR y Planes de Financiamiento Ordenado (PFO) le da al gobierno central todas las cartas necesarias como para no abrir esa vía. De paso se hace notar que con estos dos instrumentos se ha creado una nueva perspectiva del laberinto: cada provincia tienen su estructura *ad hoc*.

14. No tenemos espacio para tratar aquí el caso de esta provincia que, por razones de escala, es crucial.

las de la periferia y las áreas despobladas.

Si esto es así, no existen incentivos –básicamente, extrema escasez de recursos– que induzcan a la Nación y a las Provincias a promover el cambio de un sistema que toca elementos sensibles del escenario político. Puntualmente, si la Nación negocia razonablemente la aplicación en las provincias de parte de su excedente fiscal –por ejemplo, el plan de obras públicas en proceso de ejecución– es difícil pensar que habrá nueva Ley de Coparticipación en el mediano plazo¹³.

De todas maneras, lo dicho no puede ocultar que el sistema vigente presenta toda una serie de facetas negativas. El actual esquema de transferencias por gobernabilidad tiende a producir extendidos sistemas clientelares que, a su vez, precisan crecientes remesas de fondos.

Pero no sólo esto. No resuelve las asimetrías regionales y es muy disfuncional para el sistema público en su conjunto, afectando todo el sistema tri-

butario y generando una serie de distorsiones territoriales en la captación de recursos fiscales. Esto es lo que parece expresar la cada vez más exacerbada protesta de algunas jurisdicciones del área central, en particular de la provincia de Buenos Aires¹⁴.

Es igualmente crucial, caer en la cuenta de que la superación de este dilema no surgirá de nuevas reglas de Coparticipación. Lo que debe buscarse –y las condiciones contextuales son favorables para empezar a trabajar en esta línea–, es que la Coparticipación vaya dejando de ser el hijo bastardo del fracaso de las políticas de homogeneización regional, reemplazándola por instrumentos más eficaces para alcanzar este objetivo.

En síntesis, una vez que el laberinto de la Coparticipación deje de ser el eje de la relación Nación–Provincias, será mucho más fácil mejorar de nuestro federalismo y la reforma de las relaciones fiscales interestaduales será una tarea mucho menos traumática. //

Referencias

- BALÁN, Jorge (1978) “Una cuestión regional en la Argentina: Burguesías provinciales y el Mercado Nacional en el Desarrollo Agroexportador”, *Desarrollo Económico* N° 69 Vol. 18, Buenos Aires.
- BOLSA DE COMERCIO DE CÓRDOBA (1998) “Balance de la Economía Argentina. Un enfoque Regional”, Bolsa de Comercio de Córdoba, Córdoba
- CAO, Horacio (2003) “La especificidad del Estado y la Administración Pública en las Provincias del área periférica de la República Argentina”, Tesis de Doctorado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina
- CAO, Horacio y Vaca, Josefina (2006) “Desarrollo regional en la Argentina: la

- vigencia de un centenario patrón de asimetría regional” - *Revista EURE* Volumen XXXII N° 95, Instituto de Estudios Urbanos y Territoriales, Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, Mayo de 2006.
- CAO, Horacio; Rubins, Roxana y Vaca, Josefina (2003) “Clasificaciones y agrupamientos de Provincias y Territorios de la República Argentina”, *Cuaderno de Investigación CEPAS* N° 14, Centro de Estudios en Política, Administración y Sociedad, Buenos Aires
- CETRÁNGOLO, Oscar (2005) “Coparticipación: revisión de los consensos”, Oficina CEPAL en Buenos Aires, trabajo presentado en el 8° Seminario sobre Federalismo Fiscal, Honorable Senado de la Nación, 30 de agosto de 2005, Buenos Aires
- FIEL, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (1993) “Hacia una nueva Organización del Federalismo Fiscal en la Argentina” FIEL, Buenos Aires
- FORO DE FEDERACIONES (2003) “La gestión fiscal en las federaciones” Editado por Paul Boothe, Foro de Federaciones, Ottawa, Ontario, Canadá
- GIBSON, Edward y Calvo, Ernesto (2001), “Federalismo y sobrerrepresentación: la dimensión territorial de la reforma económica Argentina” en *El federalismo electoral argentino*, Ernesto Calvo y Juan Manuel Abal Medina (Editores) – Eudeba, Buenos Aires
- MINISTERIO DEL INTERIOR (1999) “Propuesta para un nuevo régimen de Coparticipación Federal de Impuestos” División Asuntos Fiscales, Secretaría de Asistencia Financiera a Provincias, Ministerio del Interior, Presidencia de la Nación, Buenos Aires
- OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO (2004) “Sector Público Argentino No Financiero. Cuenta Ahorro–Inversión–Financiamiento 1961–2003”, Ministerio de Economía y Producción, Secretaría de Hacienda, Subsecretaría de Presupuesto, Oficina Nacional de Presupuesto, Argentina
- OSZLAK, Oscar (1988) “El Estado Nacional en el interior. Significación e impactos” en *Administración Pública y Sociedad* N° 3, IIFAP/UNC, Córdoba
- PORTO, Alberto (1998) “Nacimiento, evolución, crisis y necesidad de un replanteo de la Coparticipación Federal de Impuestos” en *Aportes* N° 11, Buenos Aires
- PORTO, Guido G. (1995) “Convergencia entre regiones, algunos resultados empíricos para la Argentina 1953–1980”, en *Finanzas Públicas y Economía Espacial (En honor a Horacio Nuñez Miñana)*, Editado por Alberto Porto, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, La Plata
- RAIMUNIDI, Carlos y Tilli, Mariano (1996) *Coparticipación. Hacia el nuevo contrato social*, Ediciones Corregidor, Buenos Aires
- ROFMAN, Alejandro (1999) *Las economías regionales a fines del siglo XX*, Ariel, Buenos Aires.
- WILLINGTON, Manuel (1998) “Un análisis empírico del crecimiento económico regional en Argentina” en *Revista Estudios* Año XXI N° 84, IERAL, Fundación Mediterránea, Argentina

La Administración Tributaria en la Argentina y sus Desafíos

Hacia la Red Federal de Administraciones Tributarias



ALEJANDRO OTERO¹

Contador Público Nacional, Magíster en Administración Pública (U.B.A.) y Profesor Adjunto de la UBA. Ex Director General de Rentas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El fortalecimiento de la capacidad de gestión de la administración tributaria constituye una de las claves para asegurar la sustentabilidad fiscal a futuro. Históricamente las administraciones tributarias del país se desarrollaron con bajos niveles de articulación y coordinación. En el presente, se dan las condiciones que permiten revertir ese proceso y consolidar una dinámica de funcionamiento en Red, que amplíe y potencie la gestión tributaria en su conjunto. Una condición necesaria para alcanzar este objetivo es la de cerrar la brecha institucional que existe entre el fisco nacional y los provinciales. Acerca de estas cuestiones el autor reflexiona en el artículo.

1. Este trabajo no hubiera sido posible sin la valiosa colaboración de la Dra. Valeria Fasiolo, a quien quiero agradecer especialmente por sus aportes.

“...se advierte un sistema tributario donde prevalece la imposición indirecta, afectando a los sectores de ingresos medios y que deja intacto el amplio margen de consumo superfluo de las clases de ingresos superiores; un sistema tributario regresivo, que deja inmunes a las altas rentas y grandes patrimonios, en el cual proliferan deducciones, exenciones, franquicias que reducen la base imponible del impuesto a los réditos, a un alto costo fiscal y social; un sistema tributario que deja moverse a sus anchas variados mecanismos de evasión, legal e ilegal; un sistema tributario que multiplica impuestos satélites para ocultar la impotencia de no gravar mediante pocos y fundamentales tributos las manifestaciones reales de capacidad contributiva, que se extiende a contribuyentes menores para evitar la participación de los grandes contribuyentes.”

Federico Herschel (1963)

Citado por el entonces diputado Sandler en ocasión de debatirse en el Congreso Nacional la Reforma Tributaria. Diario de sesiones 4 y 5 de diciembre de 1973. Infelizmente, la cita aún tiene vigencia en nuestro país.

Introducción // El objetivo de este trabajo es presentar algunas reflexiones sobre los desafíos que enfrenta hoy la Administración Tributaria (AT) a nivel federal. Un mayor y mejor conocimiento de los fenómenos socioeconómicos y problemas que enfrenta la AT es tanto una precondition de su desenvolvimiento eficaz, como prerequisite para detectar sus necesidades de adecuación y modernización.

En particular, nos interesa comenzar destacando la brecha institucional que existe entre los fiscos provinciales y la

Nación, aun cuando los fenómenos que suelen enfrentar sean similares.

Si bien el carácter de estas reflexiones es provisorio, *la intención es aportar a una rápida revisión institucional de las administraciones tributarias provinciales*, de cara a la nueva oportunidad que se abre en el país y en la región para pensar y discutir las condiciones de una estrategia de crecimiento económico sustentable e inclusivo, capaz de revertir la marcada asimetría que en materia de distribución de la riqueza y los ingresos generó la era neoliberal.

Tanto la política como la administración tributaria están llamadas a desempeñar un rol histórico en este proceso de construcción de sociedades inclusivas, más acordes con los intereses de las mayorías populares. Esto supone reemplazar, desandar y revisar (sin que estemos alentando la vuelta a ningún pasado supuestamente virtuoso) los paradigmas que bajo la égida neoliberal impulsaron un debilitamiento general del estado y, en especial, de su capacidad de recaudación.

En efecto, las políticas de las últimas décadas en la argentina, en líneas generales, cuestionaron el lugar del estado en la esfera económica. En cuanto a la AT, esto se tradujo en una tendencia sistemática a su debilitamiento y consecuente merma en la capacidad de autofinanciamiento del estado. Coherente con la estrategia más general de valorización del capital financiero basada —en gran medida— en el endeudamiento del sector público.

Este proceso se acentuó a nivel provincial, toda vez que la capacidad de recaudación a nivel nacional fue refor-

Si bien el carácter de estas reflexiones es provisorio, la intención es aportar a una rápida revisión institucional de las administraciones tributarias provinciales, de cara a la nueva oportunidad que se abre en el país y en la región para pensar y discutir las condiciones de una estrategia de crecimiento económico sustentable e inclusivo, capaz de revertir la marcada asimetría que en materia de distribución de la riqueza y los ingresos generó la era neoliberal.

zando su preeminencia histórica. Naturalmente, no resultó ajeno a este devenir la necesidad de disciplinar a los estados provinciales a los requerimientos del “pago de la deuda” y a la obtención del superávit primario.

Nótese que aún hoy y excepción hecha de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el resto de las jurisdicciones del país dependen de los giros que vía una coparticipación siempre enmendada y con mandato constitucional incumplido asegura, según el caso, entre un 40 y un 92% del financiamiento de los presupuestos provinciales. Asimismo, el contexto de debilitamiento de la AT ya mencionado no impidió el aumento de la asimetría entre el poderío del fisco nacional y el resto, que llega al punto de considerar a la evasión un delito de carácter penal cuando ésta se da en los impuestos nacionales, pero no si ocurre respecto de gravámenes locales.

De modo que desde el punto de vista financiero, el estado neoliberal asumió una doble y curiosa condición: débil frente a los acreedores y a los organis-

mos internacionales y fuerte frente a estados provinciales aún más débiles que aquél. En el presente, este esquema de financiamiento va insinuando sus límites y resulta de dudosa viabilidad a mediano plazo.

De ahí que el logro de mayores grados de identidad entre quien genera los recursos públicos y quien los asigna² parece un objetivo deseable de alcanzar para revertir la tendencia al desfinanciamiento y al endeudamiento sistemático que caracterizó al estado argentino moderno y en especial a la era neoliberal.

En nuestro país se verificó en los últimos años una tendencia positiva de fortalecimiento de la capacidad de autofinanciamiento del estado, tal como puede verse en la Tabla 1. Sin embargo, el avance aún tiene por resolver dos cuestiones. La primera vinculada a la composición de ese financiamiento, que esta basado en gravámenes fuertemente regresivos.

La segunda y tal como puede verse en el Gráfico 1, la disparidad del creci-

2. Situación esta que se ajusta al concepto de Correspondencia Fiscal, muchas veces esgrimido por los teóricos del neoliberalismo para favorecer estrategias de debilitamiento del estado en su conjunto.

Tabla 1. Recaudación por Impuesto. Relación con el PBI (1996 – 2007)

Concepto	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Total General	16,41	17,13	17,31	17,47	17,87	17,50	16,91	19,98	22,67	23,00	23,40	24,51
Impuestos (1)	11,59	12,33	12,63	12,95	13,60	13,51	11,94	14,04	16,43	16,71	16,59	17,63
Seguridad Social	3,95	3,79	3,69	3,55	3,40	3,23	2,83	2,83	3,04	3,23	3,77	3,80
Comercio Internacional	0,86	0,99	0,96	0,83	0,73	0,64	2,05	3,03	3,05	3,06	3,04	3,08

(1) No menos de dos terceras partes están basados en el consumo.

FUENTE: DIRECCIÓN NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y ANÁLISIS FISCAL, SOBRE LA BASE DE LOS DATOS DE LA AFIP, ANSES, DIRECCIÓN NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL CON LAS PROVINCIAS, OFICINA NACIONAL DE PRESUPUESTO Y OTROS ORGANISMOS.

miento entre los recursos colectados a nivel nacional y provincial.

Subyacen a estas dispares trayectorias razones de política y de administración tributaria. Desde la política tributaria, y aun cuando leyes federales vigentes acotan los amplios poderes tributarios que la constitución reconoce a las provincias en materia de imposición directa e indirecta, los márgenes de acción no son des-

En este marco y al momento de reflexionar sobre la Administración Tributaria en particular, conviene comenzar precisando cuales son las condiciones que afectan su razón de ser y su objeto de desvelo: la recaudación tributaria.

Descontado el carácter clave que hay que asignar a la incidencia del ciclo económico sobre la recaudación, creemos necesario hacer notar que existe un de-

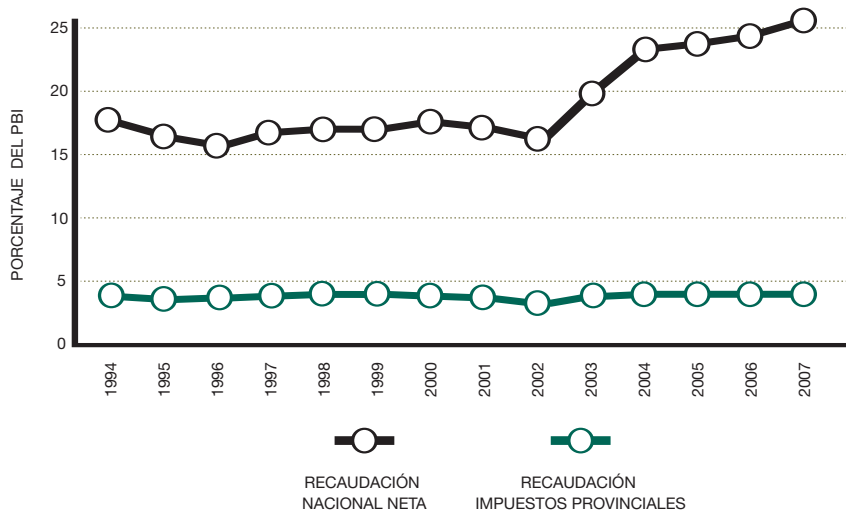
Desde la política tributaria, y aun cuando leyes federales vigentes acotan los amplios poderes tributarios que la constitución reconoce a las provincias en materia de imposición directa e indirecta, los márgenes de acción no son despreciables. Sin embargo, su utilización es muy limitada y no hay razón alguna para que una recurrente demora del estado nacional para impulsar la reforma tributaria sea imitada por las provincias.

preciables. Sin embargo, su utilización es muy limitada y no hay razón alguna para que una recurrente demora del estado nacional para impulsar la reforma tributaria sea imitada por las provincias.

bate poco difundido acerca del marco en que le toca desenvolverse a la AT.

En efecto, mientras que algunos postulan a la AT como el instrumento que enfrenta al incumplimiento tributario y, por ende, es en el combate contra el in-

Gráfico 1. Presión Tributaria en Argentina (1994-2007)



cumplimiento donde se dirime el nivel de la recaudación tributaria, para otros el nivel de la recaudación depende también de factores que están mas allá del alcance de la AT y su tratamiento y consideración requieren de una elaboración más compleja. Veamos esto con algún detenimiento.

La Recaudación Tributaria en su laberinto // Para quienes sitúan a la AT como instrumento de combate frente al incumplimiento, esta demuestra su eficacia en la medida en que es capaz de enfrentar con éxito a las diversas formas que en concreto este asume. De modo que la brecha existente entre la recaudación teórica legalmente establecida por la norma y la real constituye el espacio de acción de la AT y en el se juega el nivel de la recaudación del estado. Esta mi-

rada supone que la AT es autosuficiente para enfrentarse a la tarea de minimizar aquella distancia.

Sin embargo, y dado el ciclo económico, pareciera existir cierto consenso acerca del impacto de otros tres factores decisivos para el nivel de la recaudación tributaria que, por sí y en conjunto, condicionan la efectividad del fisco:

1. la existencia de un cierto nivel de satisfacción con la asignación y/o uso de los recursos fiscales,
2. la percepción de una considerable tasa de riesgo por el incumplimiento y
3. la existencia de un sistema punitivo sancionatorio ágil.

La crítica al destino de los recursos presupuestarios o a la asignación de los mismos, ha resultado históricamente una recurrente justificación a la hora de

explicar el incumplimiento en materia tributaria. En general esta satisfacción (o insatisfacción) con el uso de los recursos públicos se encuentra anclada a las nociones de justicia y equidad que priman en un determinado contexto histórico. Sobre este fenómeno es interesante la información que nos brinda un artículo periodístico que compila los argumentos que los contribuyentes suelen alegar para no pagar los impuestos³, pudiendo citarse entre los más representativos:

1. *“Lo que se pide legalmente, va mas allá de lo justo”*. Traducido: hay una exagerada presión fiscal, argumento que se

intereses creados”, supuestamente originados en motivos políticos y demagógicos, son otros argumentos aludidos como justificaciones del incumplimiento propio que resultan elocuentes acerca de cómo el grado de satisfacción con la asignación de los recursos (y los grados de justicia percibida que conlleva la misma) condiciona el nivel de cumplimiento.

En segundo lugar, resulta casi una “verdad de Perogrullo” que el fisco que se muestra como impotente para detectar el incumplimiento, deteriora el incentivo a tributar por parte de los contribuyentes. En este sentido, en el mismo artículo citado se menciona como otra

Resulta casi una “verdad de Perogrullo” que el fisco que se muestra como impotente para detectar el incumplimiento, deteriora el incentivo a tributar por parte de los contribuyentes.

esgrime aun cuando no encuentra un correlato de prueba verificable, ya que la comparación de los guarismos de buena parte de AL cotejados con otras latitudes, y claramente con los países mas desarrollados del orbe, muestran mas bien lo contrario, al menos en las formas mas difundidas y aceptadas de medición. Recuérdese que la presión tributaria en los países de la UE y Canadá tiende a superar el 35%.

2. *“(Existe) Incumplimiento de los deberes por parte del Estado” y “(Hay) Desigualdad de las cargas en función de*

de las razones que los contribuyentes alegan, a que: *“Todo el mundo evade”*. Esta autojustificación adquiere un especial agravamiento en el caso de los contribuyentes cumplidores para quienes la situación se torna competitivamente insostenible. Además de la inequidad que la situación de cumplimientos diferenciados de hecho, pero igualados de derecho, conlleva. Si la percepción es que “todos evaden” entonces la AT es incapaz de evitarlo; o lo que puede resultar aún peor, lo consiente.

3. Nota publicada en el contexto de crisis institucional post devaluatoria en el diario *Ámbito Financiero*- Colección Novedades Fiscales, Bs. As, lunes 11 de marzo de 2002- “Reflexiones acerca de la mentada Rebelión Fiscal”, María Luisa Vives.

Por último, aun cuando la Administración Tributaria resultara efectiva para detectar el incumplimiento, si careciese de un sistema punitivo ágil, es muy poco probable que se corrija tal comportamiento. Mas aún, en este marco, es posible que los contribuyentes dejen de considerar a las inspecciones y demás mecanismos de verificación y control como una amenaza, e incluso que el mismo incumplimiento termine por considerarse virtuoso.

Al respecto, en el artículo ya citado, se señala que: “(El incumplimiento) *Nunca se trata de egoísmo o inmoralidad*”. Es decir, que esquivar el deber fiscal es considerado como una habilidad

En efecto, el ciclo económico, la calidad en la asignación de los recursos tributarios y la existencia de un sistema sancionatorio ágil⁴ no dependen de la Administración Tributaria. Esto resalta la necesidad de pensar a esta función estatal estratégica como parte de un sistema en el cual el Estado en su conjunto se encuentra implicado⁵.

Lamentablemente esta no es la mirada más habitual y, por lo general, nos encontramos con que la recaudación fiscal es atribuida con exclusividad a la responsabilidad de la Administración Tributaria.

De este modo se tiende a desplazar sobre la AT una incapacidad que la tras-

El ciclo económico, la calidad en la asignación de los recursos tributarios y la existencia de un sistema sancionatorio ágil no dependen de la Administración Tributaria. Esto resalta la necesidad de pensar a esta función estatal estratégica como parte de un sistema en el cual el Estado en su conjunto se encuentra implicado.

que en nada mancha la honorabilidad del que lo hace.

A modo de conclusión, si tal como parece desprenderse del argumento del incumplidor que presenta el artículo periodístico, aquellos tres factores son los condicionantes que impactan fuertemente en el nivel de la recaudación tributaria, es necesario hacer notar desde el inicio que la Administración Tributaria puede controlar apenas uno de ellos.

ciende y que alude al deterioro de la legitimidad del estado en su conjunto. Este desplazamiento, a la par de sobreelegir a la AT vela el quiebre del contrato fiscal subyacente y, por ende, tiende a ocultar la crisis del estado moderno bajo la supuesta ineficacia de la AT.

De tal dudosa suerte, la Administración Tributaria se ha estructurado mediante un conjunto de institutos que intentan responder a los cuatro fenóme-

4 Al menos una parte del sistema sancionatorio excede a la esfera administrativa y es competencia judicial.

5. Arnaldo Bocco, Alejandro Otero y Otros- Administración Tributaria y Reforma Institucional- Diagnostico y Propuesta de reforma AFIP (1998)

nos que amenazan al Fisco y que representan las formas concretas que asume el incumplimiento tributario:

1. la elusión,
2. la evasión,
3. el fraude y
4. la mora.

Analicemos estos conceptos más detenidamente.

Acerca de los fenómenos de incumplimiento que enfrenta la Administración Tributaria // Comencemos por definir la evasión fiscal. Etimológicamente proviene del latín “evadere” que significa “sustraerse”, “irse” o “marcharse” de algo donde se está incluido, es decir, el contribuyente se sustrae al pago del tributo que legalmente adeuda. El verbo evadir presupone estar dentro, consiguiendo, sólo se puede evadir un tributo si se ha configurado el hecho imponible (presupuesto de la obligación tributaria).

Conviene establecer una distinción entre evasión y defraudación fiscal. Carlos M. Giuliani Fonrouge al respecto apunta que *la defraudación fiscal* y el concepto de *evasión fiscal*, “...no constituyen términos equivalentes; al contrario, es posible advertir una relación de subordinación entre ellos, ya a favor de uno o de otro”. En el caso argentino, “...la ‘evasión’ no es una figura jurídica independiente, sino que esta incluida en la ‘defraudación’”.

Ya sea que se utilice la palabra defraudación (o fraude) o se prefiera evasión, la expresión debe llevar implícito

el concepto de ilicitud, pero como el segundo vocablo es empleado con mucha liberalidad en el hablar corriente y hasta con variado significado en obras técnicas, es preferible prescindir de él, reservándole alcance meta jurídico equivalente a *todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal*.

Distinto es el fenómeno que ha dado lugar a la llamada “evasión legal” (o lícita o legítima), es decir, el actuar del contribuyente que sin infringir el texto de la ley, busca el alivio tributario y que popularmente conocemos bajo el término elusión.

González Sánchez define a la elusión como *la búsqueda de una figura que no hallándose tipificada como presupuesto, de hecho sirva adecuadamente al resultado que se pretende. A su vez, distingue la elusión y la economía de opción en función de que la segunda “podría entenderse en el sentido de elegir varias alternativas de menor gravamen, ya se refieran al hecho imponible o a otros elementos del tributo y en cambio la elusión parece centrarse mas en el hecho imponible”*.

Por su parte el profesor E. González García señala que: “(...) estimamos que cuando Blumenstein, Hensel o Antonini hablan de elusión (no realización del hecho imponible) y evasión (realización del hecho imponible ocultando su conocimiento a la Administración), no se fijan específicamente en el fraude a la ley, que es una figura menos simple y más sofisticada. En el fraude a la ley tributaria ‘no se realiza el hecho imponi-

ble', pero es como si se realizara; 'no se oculta su conocimiento a la Administración', pero se fuerza el encaje de una situación dentro de un hecho imponible pensado para contemplar situaciones diferentes".

La doctrina ha diferenciado las siguientes notas características del fraude a la ley tributaria: 1) quien obra en fraude a la ley no realiza el hecho imponible contemplado por la norma; 2) aun así, llega a los mismos resultados económicos que la norma tributaria sé proponía gravar; 3) bajo la anterior apariencia de legalidad subyace una intención fraudulenta.

Por último, nos referiremos al fenómeno socio-tributario de la mora en materia fiscal. Existe pluralidad de tratamientos respecto de la mora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que tienen su origen en la complejidad del sistema federal de gobierno, en la falta de coordinación entre los ordenamientos tributarios y, en muchos casos, en deficiencias en la técnica legislativa.

En principio, la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible, por importar una transgresión al deber de contribuir al sostenimiento del Estado y en tal aspecto debe ser incluido en la parte penal de la materia tributaria. Pero, aparte de esto, existe otro aspecto, que es la lesión patrimonial que sufre el Estado por la falta de pago oportuno de la obligación y que debe resarcirse. De ahí la doble condición que la mora asume y la respuesta punitiva y resarcitoria a la vez que le otorga la norma.

En definitiva y en un esfuerzo de síntesis, podemos afirmar que pacíficamente

la mayoría de la doctrina ha dejado claramente diferenciado lo que es una conducta lícita (economía de opción, elusión) sin que exista violación a las normas jurídicas, de lo que resultan conductas ilícitas (evasión, defraudación, fraude a la ley), en donde aparece un ánimo defraudador o, si se quiere, manipulador del contribuyente. Esta distinción no agota la problemática que enfrenta la AT, ya que la realidad nos demuestra que surge un amplio campo de posibles actuaciones del contribuyente con el fin de lograr la menor carga fiscal o dilatar su cumplimiento oportuno (mora).

En efecto, si hasta el momento hemos definido los fenómenos socio-tributarios como situaciones de eliminación o disminución de la carga fiscal, nos resta referirnos a las formas de resistencia fiscal que, en tanto no implican fenómenos de alcance masivo o colectivo, mal podrían encuadrarse dentro del mas conocido concepto de rebelión fiscal.

La resistencia fiscal en general y la rebelión en particular, como fenómeno social se conecta, en primera instancia y de manera directa, con lo que la comunidad percibe respecto del accionar de sus gobernantes, en relación con hechos y situaciones impregnados de inequidad, injusticia, prebendas, dilapidación de recursos, corruptelas, ausencia de transparencia, baja representatividad de la clase política, exceso en el nivel de presión tributaria y, en definitiva, deterioro de legitimidad del estado.

Tal cual se manifiesta en cada país, la "actitud fiscal" es el resultado de distintos procesos históricos complejos. Sainz

de Bujanda afirma: “(...) *Cuántas veces el fraude no es sino una torpe y amarga reacción frente a un Estado en el que se ha perdido la fe*”.

Sea cual fuere la postura de pensamiento que asumamos al respecto, hay que aceptar que la obligatoriedad en conciencia de las leyes fiscales ha quedado definitivamente adquirida, en tanto se ha legitimado en la sociedad contemporánea el accionar fiscal del estado como regulador y repositor de los términos de equidad y justicia social que al accionar del mercado resultan superfluos.

Catalina García Vizcaino al citar en su obra a *Benvenuto Griziotti* señala:

“(...) La palabra gravamen, de por sí, alude a lo gravoso o pesado del pago

la norma. Se trata de una reacción que tiene que ver mas con una actitud de oponer resistencia y de sublevarse contra la normativa fiscal; es decir, de no cumplimiento pero que, a diferencia de las situaciones antes descriptas, obedecen a otras motivaciones.

En casos no poco significativos desde el punto de vista fiscal y ya sea por el peso económico o por el grado de generalización en la actividad que se trate, el incumplimiento del contribuyente a sus deberes tributarios no se encuentra relacionado con la visión que tiene sobre la eficiencia y la calidad del gasto público. Son contribuyentes que no pagan porque lisa y llanamente se oponen a la política del Estado con relación a su

Se ha legitimado en la sociedad contemporánea el accionar fiscal del estado como regulador y repositor de los términos de equidad y justicia social que al accionar del mercado resultan superfluos.

que se requiere del contribuyente. Cuando el peso del impuesto es excesivo, ello provoca descontento en los contribuyentes; si el descontento se generaliza aparecen las protestas, que pueden llegar a levantamientos, y hasta revoluciones y guerras⁶.

Sin embargo, frecuentemente nos encontramos con fenómenos de resistencia que se dan en la esfera fiscal y que implican una ubicación distinta frente a

situación particular y llegan a oponer a ésta como inalienable.

En efecto, el contribuyente realiza el hecho imponible y no lo oculta a la administración, pero no cumple espontáneamente con sus deberes fiscales. No ingresa la obligación material, omite el pago del tributo pero, sin embargo, y aunque el resultado es el mismo que en la evasión o elusión, se coloca en un lugar diferente frente a la norma. En efec-

6. Catalina García Vizcaino, “Derecho Tributario”, Tomo I, Pág. 95. Por otra parte, son conocidos los múltiples ejemplos que reflejan esta situación de abuso en la política fiscal. Hay autores que se remontan a la caída del Imperio Romano, destacando que la evasión fiscal ha sido primordial en dicho suceso histórico. Más conocidos son los acontecimientos de la firma de la Carta Magna en Inglaterra, el alzamiento de Nápoles de 1777, la guerra de la Independencia de Estados Unidos de América de 1775, la Revolución Francesa de 1789, la emancipación de las Provincias Unidas del Río de la Plata, entre tantos otros, que estuvieron fuertemente motivados en el rechazo a medidas fiscales vigentes.

to, su comportamiento se orienta a cuestionar por vía administrativa y/o judicial el hecho imponible que lo alude.

Se trata de un contribuyente que no evade, no se sienta en la ilegalidad, sino que se sitúa antes. En un punto en que no puede (ni debe) a su entender ser alcanzado por la política tributaria.

En síntesis, evasión, elusión, fraude, mora y las formas de resistencia fiscal, constituyen entonces, en conjunto y por separado, los fenómenos frente a los cuales la AT despliega sus capacidades y competencias para evitar que su impacto, al desligar el comportamiento del contribuyente de lo que manda la ley en materia tributaria, resienta la capacidad de financiamiento del estado.

Siempre que incumplir resulte relativamente económico o no implique grandes riesgos la vocación cumplidora se debilitará.

En base a esta mirada las Administraciones Tributarias buscan incrementar el costo del incumplimiento básicamente por dos vías:

1. Creando sanciones para los incumplimientos tanto formales como materiales como, por ejemplo, multas, recargos, clausuras, privación de la libertad, intereses por morosidad, punitivos, etc., suficientemente gravosos como para que la ecuación costo/ beneficio induzca al cumplimiento.

En síntesis, evasión, elusión, fraude, mora y las formas de resistencia fiscal, constituyen entonces, en conjunto y por separado, los fenómenos frente a los cuales la AT despliega sus capacidades y competencias para evitar que su impacto, al desligar el comportamiento del contribuyente de lo que manda la ley en materia tributaria, resienta la capacidad de financiamiento del estado.

La teoría por su parte brinda un amplio abanico de cobertura de estos fenómenos y en el se apoya el desarrollo de las AT. Veamos.

Los aportes de la Teoría al desarrollo de la Administración Tributaria // Para la perspectiva neoclásica y su enfoque marginalista, el contribuyente, en tanto actor racional, dispone su orientación al cumplimiento en función de una ecuación de costo/ beneficio.

2. Aumentando la percepción de riesgo de ser detectado en caso de omitir con lo que la ley tributaria manda. De tal suerte las Administraciones Tributarias refuerzan sus áreas de inteligencia, recopilan y cruzan datos relevantes acerca de la capacidad contributiva, designan agentes de recaudación, difunden públicamente los resultados de su accionar y en particular los casos que pudieran tener un efecto “ejemplificador”, etc.

Una variante dentro de la perspectiva neoclásica y que a su vez tiene diversas variantes es la de la tesis de oportunidad. Bajo esta mirada el incumplimiento es el resultado del aprovechamiento racional por parte del contribuyente de una oportunidad que la administración le brinda. Las situaciones mas recurrentemente mencionadas son las siguientes:

1. Tasas impositivas extremadamente altas que constituyen un incentivo a la evasión toda vez que la defraudación al fisco supone un incremento sensible de la tasa de ganancia del contribuyente⁷.

2. La existencia de una Administración Tributaria débil, vulnerable, corrupta o impotente frente al incumplimiento que termina por desalentar incluso a aquellos mejor predispuestos a respetar las normas.

3. La existencia de mercados de capitales imperfectos que inducen a los contribuyentes a financiarse a costa del Fisco.

4. La vigencia de sistemas tributarios huecos, plagados de exenciones y de complejidad excesiva que facilitan la difusión de maniobras elusivas y evasivas.

5. Por último, los mas recientes fenómenos derivados de la globalización del capital, la mundialización de las comunicaciones y la generalización del uso de las nuevas tecnologías, con sus secuelas de consagración de los paraísos fiscales, la volatilidad del capital, la fragmentación y evanescencia de la base imponible y el debilitamiento del sustento de territorialidad, que multiplican las posi-

bilidades de los contribuyentes de mayor capacidad contributiva para disfrazar situaciones, ocultar y en definitiva inhibir la capacidad de control y detección del fisco.

Por otro lado y desde una perspectiva diferente aparecen las tesis culturalistas o comportamentales. Las mismas desde una perspectiva centrada en los condicionamientos que el medio ejerce sobre los actores económicos, presentan al incumplimiento como la resultante de un acto individual facilitado por un ambiente que, producto del devenir socio-histórico y de un determinado marco valorativo, acepta dentro de su “cultura tributaria” mayores o menores grados de cumplimiento. En este marco muchas Administraciones Tributarias modernas despliegan acciones tendiente a mejorar el nivel de cumplimiento por la vía de facilitar y simplificar el vínculo con la Administración, la difusión de valores coherentes con el cumplimiento voluntario o el otorgamiento de “Sentido Comunitario” a sus acciones.

Sin embargo, tanto en la tesis neoclásicas como en las culturalistas, el incumplimiento tiende a ser presentado al modo de una patología. Es decir, se asume que la norma vigente es suficiente para ordenar los comportamientos individuales hacia su cumplimiento y el desvío respecto de ella es considerado una excepción corregible. Nace ahí entonces el objeto y la tarea de la Administración Tributaria: minimizar los desvíos. Las

7. Caso extremo de esta situación es el que se presenta bajo la tan conocida como justamente cuestionada curva de Laffer.

Por otro lado y desde una perspectiva diferente aparecen las tesis culturalistas o comportamentales. Las mismas desde una perspectiva centrada en los condicionamientos que el medio ejerce sobre los actores económicos, presentan al incumplimiento como la resultante de un acto individual facilitado por un ambiente que, producto del devenir socio-histórico y de un determinado marco valorativo, acepta dentro de su “cultura tributaria” mayores o menores grados de cumplimiento.

tesis sucintamente descriptas mas arriba brindan tanto el diagnóstico como la terapéutica para estas situaciones de algún modo excepcionales.

Ahora bien, si la recaudación tributaria, como se ha visto, tiene determinantes distintos a los del incumplimiento, la consecuencia de situar a la recaudación tributaria en función exclusiva de la Administración Tributaria termina resultando en la sobre exigencia de esta.

En efecto, si como se ha visto la recaudación depende de factores que están “mas allá” del alcance de la Administración Tributaria y que aluden al nivel de legitimidad de Estado, esta para lograrse requiere de una visión sistémica que implica al Estado en su conjunto. En otros términos, la recaudación tributaria, demanda de una política de Estado en la que la Administración Tributaria es parte de la solución. Pero no es LA solución. La Administración Tributaria, es partícipe necesaria en el logro de la recaudación, pero su eficacia limita y requiere del concurso del resto de la gestión estatal para poder lograr su objetivo.

De modo que en este marco, la administración tributaria debe asumir compromisos con relación a objetivos que tradicionalmente no le son reconocidos como propios y sin embargo, su consecución (o no) incide sobre su *performance*. La lucha contra la pobreza, la expansión del mercado doméstico, el sesgo distributivo de la política económica, la tendencia rentística o inversora de los actores económicos relevantes, la capacidad para establecer acuerdos y vínculos con otros organismos que inciden en el nivel de cumplimiento o pueden hacerlo, entre muchos otros, son buenos ejemplos de lo que referimos y no deberían estar ausentes en la estrategia misma de la AT.

Nótese que en ocasiones la promoción de estos objetivos colisiona con la mirada centrada en la disminución de la brecha por incumplimiento. Por ejemplo, la lucha contra la pobreza puede requerir de estrategias diferenciadas de control sobre grupos de contribuyentes de muy disímiles capacidades contributivas. Incluso la organización misma de la AT va a resultar sensiblemente afectada si la orientación del sistema tributario,

como en el caso argentino, se centra en las empresas o si lo hace en personas físicas. No es lo mismo administrar contribuyentes empresas que personas físicas. Otro ejemplo: cierta morosidad e incremento del incumplimiento a la salida de una crisis macroeconómica, puede estar reflejando la recomposición del capital de trabajo de las empresas. Atacar tempranamente el fenómeno, o corregir la legislación de fondo, puede acarrear consecuencias no deseadas sobre la recuperación económica, aún cuando en el corto plazo se mejore la recaudación. Tal vez buscar un mejor momento para intervenir resulte más prudente y bene-

los Estados Federales, exacerbar la competencia entre fiscos y coquetear con la guerra fiscal larvada para disputarse los recursos de los contribuyentes.

En cambio, si el objetivo es maximizar el bienestar de la sociedad en su conjunto, cobra sentido la asunción de un horizonte temporal más amplio y la preocupación por la sustentabilidad fiscal del Estado. Se requerirá entonces, que la Administración Tributaria sea parte coherente y congruente de una estrategia orientada a ampliar la recaudación basada en el cumplimiento voluntario⁸ y en el caso particular de los estados federales, la ampliación sostenida de la capaci-

Se requerirá entonces, que la Administración Tributaria sea parte coherente y congruente de una estrategia orientada a ampliar la recaudación basada en el cumplimiento voluntario y en el caso particular de los estados federales, la ampliación sostenida de la capacidad de cooperación e integración entre los distintos fiscos.

ficioso para la sociedad en su conjunto. Esto nos lleva a redefinir el concepto de eficacia en relación a la Administración Tributaria.

En efecto, si lo que se busca es maximizar los ingresos del Estado, sin considerar otras variables, es posible que la minimización del nivel de incumplimiento y el predominio de las estrategias cortoplacistas acaparen la atención de la Administración. Será entonces el momento de “Declarar la Guerra” a la evasión, demonizar a los incumplidores, multiplicar los medios compulsivos de recaudación y en el caso particular de

dad de cooperación e integración entre los distintos fiscos.

Nace ahí la posibilidad de articular una Red, que enlazando administraciones tributarias y otras dependencias vinculadas al quehacer fiscal (catastros, registros, etc.) y otras que no tanto como las escuelas, por ejemplo, nos aproxime a un nivel de cumplimiento más avanzado.

La necesidad de adecuar la Administración Tributaria a los nuevos desafíos // En el humor actual del pensamiento sobre la administración tribu-

taria se verifica una marcada tendencia a posicionar a los organismos recaudadores en términos que les permitan ejecutar con efectividad su misión entendida como política de estado. Es decir, asumiendo que la recaudación fiscal, y el *expertise* que esta conlleva, requiere condiciones institucionales de continuidad y profesionalización para su desarrollo organizacional efectivo que, cada vez en mayor medida, es inteligencia intensiva⁹. Esto, a nuestro entender, no significa “expulsar” a la política de la Administración Tributaria, sino que se apunta a evitar que los tiempos y ciclos de la política terminen por impedir o demorar un desarrollo efectivo de la misma, tal como parece haber sucedido en buena parte de América Latina, incluida la Argentina.

Con todo, *es preciso acotar que en nuestro criterio, un posicionamiento institucional adecuado es condición necesaria pero no suficiente para una administración tributaria efectiva.*

Es evidente que este posicionamiento adecuado no es otra cosa que la menuda autarquía de la administración tributaria, forma jurídica tendiente, en nuestro medio, a otorgar la autonomía necesaria para desplegar la misión recaudadora del fisco.

Generalmente la autonomía tiene una base estatutaria, por ejemplo, el caso del

IRS en los Estados Unidos, que a la cabeza de este sistema encuentra un Comisionado designado quien es políticamente responsable de la Administración Tributaria. Su designación se realiza por un período de cinco años para garantizar su independencia. Cuando hablamos de autarquía, sea esta nacional, provincial o local, podemos decir que presupone esencialmente que un organismo no este sujeto al poder central. No significa independencia, pero si tener personalidad jurídica y patrimonial propias, que aseguran un estadio en el cual la descentralización administrativa es una forma, mas que jurídica, organizacional, otorgada fundamentalmente por la existencia de una responsabilidad causada por una actividad específica de interés publico.

Su alcance más significativo es la autonomía relativa para la gestión financiera, administrativa, jurídica y operativa, permitiendo a los funcionarios y agentes de la Administración Tributaria (definidos por su particular tarea y específico *know how*) una acción fiscalizadora y recaudadora no dependiente de los cambios políticos gubernamentales y permitiéndole completar el ciclo de gestión sobre el crédito fiscal.

Recuérdese que en los fiscos provinciales, la gestión judicial de cobro es una instancia que demanda la intervención

8. Cuando hablamos de cumplimiento voluntario descartamos toda visión ingenua o naif en la materia toda vez que entendemos que a nivel del contrato fiscal, como dimensión singular del contrato social, se expresan las asimetrías existentes en la correlación de fuerzas entre los distintos sectores y clases sociales. En nuestra mirada, el Sistema Tributario siempre expresa un resultado histórico, político y social de correlación de fuerzas. De modo que del análisis del Sistema Tributario siempre es posible identificar a “vencedores y vencidos” de la puja distributiva. El cumplimiento voluntario es entonces, siempre, cumplimiento inducido tanto histórica y como administrativamente. Distinguimos este concepto para diferenciarlo del cumplimiento compulsivo, recurso de ultima instancia del fisco moderno.

9. Tanto sea para mejorar el servicio como para lograr una mayor percepción de riesgo ante el incumplimiento. De modo que la articulación entre RRHH, información y tecnología determina la capacidad de acción de la AT. Sobre el particular véase Claudino Pita, Las tendencias actuales en la modernización de la AT, en Boletín Impositivo AFIP, v.7, n. 85, 8/2004, pp. 1397/1415.

de otras áreas de gobierno (procuración, fiscalía, etc.).

Asimismo, en particular en cuanto a la flexibilidad y adaptabilidad que otorga la autonomía a la Administración Tributaria en la gestión de los recursos humanos y materiales, tiende a asegurar el logro de una mayor flexibilización y dinámica en la ejecución táctica de sus estrategias.

La autarquía es aconsejada por el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT) a las administraciones tributarias modernas, por las razones expuestas, y ha sido señalada como eje fundamental y primordial en sus manuales, emitidos por los países miembros. De hecho, esta fue aplicada recientemente en Argentina, España, Ecuador, Colombia, Venezuela, Perú, México,

En los países federales se suele presentar una tensión entre eficiencia y autonomía que se desata a la hora de encontrar la mejor forma de estructurar a la AT. En la medida en que prevalecen las cuestiones que hacen al sostén de la autonomía, cada estado gesta su propia AT para asegurarse un manejo directo de la gestión de recaudación y el uso del poder de control. Cuando priman las consideraciones de eficiencia, la AT tiende a centralizarse, de modo de aprovechar las ventajas de escala en favor de la gestión de los ingresos.

En nuestro caso, la temprana centralidad de la aduana, el proceso de concentración de funciones en manos del estado nacional y cierto desapego al uso de las potestades tributarias por parte de los estados provinciales, favoreció el cre-

En los países federales se suele presentar una tensión entre eficiencia y autonomía que se desata a la hora de encontrar la mejor forma de estructurar a la AT.

Guatemala, Honduras, entre otros, tomando como base la acción del IRS (EEUU), ya mencionado. Aunque en el caso argentino se limita al fisco nacional y a alguna experiencia parcial a nivel provincial, como es el caso de Santa Fe o los recientes y auspiciosos casos de Provincia y Ciudad de Buenos Aires.

Como se ha visto a lo largo de los apartados previos, pese a enfrentar fenómenos de naturaleza social, política y económica semejante, el desarrollo institucional de los fiscos provinciales, en general, es más débil que el logrado a nivel nacional.

cimiento asimétrico entre las capacidades del fisco nacional y los fiscos locales. El fisco nacional se fue estructurando al ritmo de los agravamientos de la penuria fiscal. A cada agudización del déficit seguía una innovación tributaria y junto con esta una agencia especializada en su administración. Así, a la expansión de los impuestos internos que siguió a la crisis de 1890 le sobrevino la creación de la Dirección Nacional de Impuestos Internos. Con la introducción del impuesto a los réditos a principios de la década del '30, la Dirección Nacional Impuesto a los Réditos. Luego, ambas

fueron fusionadas para dar paso a la Dirección General Impositiva (DGI) en el primer gobierno peronista. Y ésta última fue reunida con la Aduana para conformar la AFIP en 1996.

Por su parte, en cada una de las Provincias se estructuró tempranamente una agencia encargada de la administración de los ingresos provinciales, a imagen y semejanza del organismo nacional. De esa suerte hoy tenemos, como si fueran mamuskas, 24 AT provinciales (y cientos de municipales) con bajos niveles históricos de coordinación y articulación, gestadas a imagen y semejanza de la DGI.

En este contexto, el desarrollo de la capacidad de coordinación y el aprovechamiento de la potencia del fisco na-

integrantes para “poner en juego” esas instituciones.

Hacia la Administración Tributaria Federal del siglo XXI // Siempre en

el marco de considerarla parte de una política mas general del estado, tendiente a la consecución de sus objetivos recaudatorios, en nuestra experiencia la AT provincial puede ser pensada a través de cuatro líneas de acción estratégica que concurren a potenciar tres dimensiones de su performance: la recaudación, la imagen institucional y la eficacia organizacional.

Desde un punto de vista conceptual, la matriz que a continuación se presenta nos muestra la relación entre las líneas de acción estratégica y las dimensiones

En cada una de las Provincias se estructuró tempranamente una agencia encargada de la administración de los ingresos provinciales, a imagen y semejanza del organismo nacional.

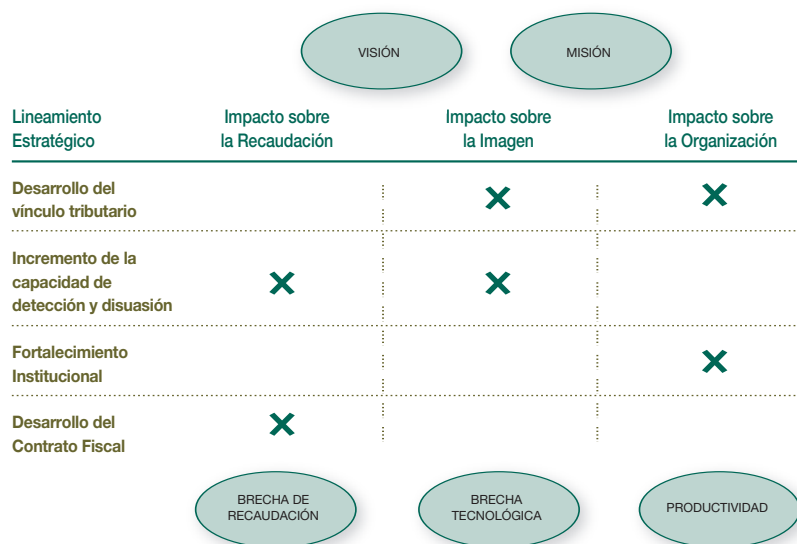
cional para apalancar procesos de fortalecimiento de los fiscos provinciales, en el marco de una cierta autonomía relativa de las áreas de ingresos frente a la alternancia político institucional, parecen constituir los tópicos sobre los cuales construir un tramado institucional menos poroso, bajo el formato de Red y más adecuado frente a los nuevos desafíos que la realidad social, económica y política le plantean a la administración tributaria en el país.

Sin embargo, la efectividad con que esta Red aborde el contexto depende, dado un determinado marco institucional, de la capacidad de cada una de sus

de la administración tributaria. A su vez, se señalan aquellos puntos en los que cada eje de acción estratégica se espera que generen un mayor aporte.

Tal como se ve en el grafico previo, las acciones destinadas a incrementar la capacidad de detección y disuasión del incumplimiento y a mejorar el desarrollo del contrato fiscal se espera que tengan su mayor impacto sobre la recaudación esperada. Por su parte, el fortalecimiento institucional debiera en primer termino incrementar la productividad de la organización y, por su parte, las acciones dirigidas a desarrollar el vínculo con el contribuyente debieran contribuir a po-

Gráfico 2. Cómo pensar la Administración Tributaria



tenciar la imagen del fisco tanto como su desarrollo organizacional.

Ahora bien, a que aludimos cuando consideramos cada una de esas vías o ejes de acción estratégica? Veamos:

1. La primera de las vías o ejes, esta orientada hacia el desarrollo del vínculo con el contribuyente que básicamente presupone dos tipos de acciones. Aquellas destinadas a “conocer” al contribuyente –para poder fijar políticas más eficaces– y aquellas dirigidas a facilitar el cumplimiento de sus obligaciones, propendiendo a que el mismo se realice voluntariamente. De modo que todas las acciones tendientes a conocer la capacidad contributiva (conformación del negocio, cadena de valor en la que se inserta, estructura de costos, resultados, etc.), los responsables de las obligaciones

y su nivel de cumplimiento, por ejemplo, son tan relevantes como aquellas otras dirigidas a simplificar los trámites, agilizar el vínculo con la administración y facilitar el pago. Tanto desarrollamos el vínculo con el contribuyente cuando conocemos sus niveles de consumo, por propia declaración o información indirectamente obtenida (o ambas), como cuando multiplicamos las posibilidades de pago valiéndonos de las nuevas tecnologías de comunicaciones.

2. En segundo lugar, nos planteamos aumentar la tasa de riesgo del incumplimiento, por la vía de incrementar la capacidad de control, de seguimiento y de verificación y, también, por el desarrollo de la actividad de inteligencia en materia fiscal. Como puede deducirse con facilidad, los logros en el primer eje de acción son casi prerequisite de la efica-

cia del control. En especial, en los contextos de severa penuria de recursos que enfrentan los fiscos subnacionales tras la era neoliberal y que los obligan a aplicar estrategias de máximo impacto y bajo costo. La consecución de información relevante y su uso efectivo para detectar y disuadir el incumplimiento constituyen el corazón de esta vía de acción estratégica. El control debe administrarse de modo tal que, a la par, muestre activismo por parte del fisco y eficacia. Un exceso del primero sin logros en el segundo termina por debilitar la imagen de la administración. Aun cuando a corto plazo pueda tener resultados positivos.

3. En tercer lugar, una estrategia de fortalecimiento institucional, es decir una estrategia que tienda a mejorar en grado creciente y a costos razonables la calidad de los procesos, las competencias, el *management*, la capacidad de gestión, la confiabilidad y la capacidad de acción del fisco local. Como se ha dicho, en paralelo con su fortalecimiento interno, las AT deben desarrollar la capacidad de cooperación permanente con otras AT del país y del exterior para enfrentar el incumplimiento con mayor poder de acción. Buena parte de esta tarea, en la actualidad, esta asociada al desarrollo de los recursos humanos y al incremento de la credibilidad del fisco como organización que obra conforma a la ley y que resiste el incentivo a apartarse de esa norma de conducta. Un fisco vulnerable o corrompible deteriora cualquier estrategia de legitimación del estado.

4. Por último, una vía orientada al desarrollo del contrato fiscal, de modo de poder atender tanto a aquellas cues-

tionen que obstruyen (o directamente han quebrado) el contrato fiscal, amenazando o impidiendo el flujo de ingresos a través de, por ejemplo, fenómenos como el incumplimiento o la resistencia fiscal entre los contribuyentes de buen nivel de capacidad contributiva que relatáramos mas arriba en este mismo trabajo y que deterioran la equidad que debe acompañar a cualquier sistema tributario. Como a aquellas otras de mayor envergadura y que devienen del fenómeno de globalización del capital y sus consecuencias devastadoras sobre las bases imponibles. En particular la tendencia a la “guerra fiscal larvada”, muchas veces sutilmente inducida por el mismo capital internacionalizado, que obtiene ventajas por vía de reducción de la presión fiscal que lo grava sobre la base de promesas de dudosa evidencia empírica de expansión del bienestar, el empleo y los mismísimos ingresos públicos. De modo análogo, la AT debe encarar los desafíos dirigidos a diferenciar los tratamientos de sectores o actividades productivas en función de objetivos de crecimiento y/o modernización económica y que requieren, para que su vigencia no resulte una fuente de incumplimiento pseudolegal, una cierta capacidad de administración. De modo que la AT no solo puede, sino que debe impulsar las transformaciones legales que aseguren mayor flidez al contrato fiscal y propendan a la administración efectiva del sistema tributario.

A modo de Conclusión // Si observamos la situación hoy en la Argentina a la luz del marco conceptual desarro-

llado en este trabajo podemos decir que en los últimos años se han logrado importantes avances a nivel de las AT provinciales en cuanto al incremento de la capacidad de control (y coacción) del cumplimiento, lo mismo sucede en cuanto al conocimiento de la capacidad contributiva de los principales contribuyentes en nuestras concentradas economías y también se ha avanzado significativamente en el fortalecimiento institucional de las AT. De la mano de estas mejoras ha crecido también la cooperación entre fiscos, tanto en el nivel provincial entre sí como entre este y el fisco nacional.

Entre las tareas pendientes o desafíos a futuro cabe anotar:

a) la necesidad de cerrar la brecha institucional entre fiscos y avanzar en consecuencia hacia un tramado organizacional más denso y federalizado. Esto implica pensar la AT como una red y no como un conjunto de fiscos que cooperan o compiten según las circunstancias.

No existiendo limitaciones tecnológicas para su consecución, ni amenazas para el sistema federal de organización política asumido, sólo resta lograr la suficiente voluntad y fuerza política para instituirlo;

b) lograr el *status* institucional adecuado (autarquía) para los fiscos provinciales, lo cual tal vez resulte un prerequisite del pleno desarrollo del punto previo;

c) asegurar la sustentabilidad fiscal de mediano plazo con mayores niveles de correspondencia fiscal que los actualmente existentes, lo cual supone, necesariamente, revisar el sistema tributario, la coparticipación federal asociada y el fortalecimiento de la capacidad de acción del estado para revisar la distribución del ingreso y propender a un modelo productivo inclusivo y sustentable.

Estas últimas, tres cuestiones extraordinariamente relevantes que ameritan otro trabajo. //

Referencias

- FONROUGE, Carlos M. Giuliani, *Derecho Financiero*, Tomo II, Ediciones Depalma, Bs. As. 1997, Pág. 728.
- GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I, Pág. 95.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Derecho Tributario*, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 1997, Pág. 334.
- SÁNCHEZ, González, *El fraude de la ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 1993.

Jurisprudencia

Administrativa y Judicial



ROBERTO SERICANO
Coordinador

En los dictámenes que figuran a continuación, se ejemplifican diversas actitudes que los contribuyentes adoptan frente a la cuestión tributaria y cómo resulta su posterior tratamiento judicial, en base a las diferentes legislaciones que rigen en la materia. Los dictámenes no siempre se resuelven en forma similar, debido a la diversidad de factores intervinientes. A modo de ilustración, baste mencionar la buena o la mala fe del contribuyente, las omisiones, negaciones o simplemente el desconocimiento de las erogaciones a las cuales está ligado.

Dictámenes

Impuesto a las Ganancias.
Salidas no documentadas. Pago
con Patacones y Lecops //

Dictamen N° 1/07 (di alir).

A través del acto de asesoramiento, se analizó una consulta relacionada con la procedencia de aplicar el instituto de salidas no documentadas previsto en el artículo 37 de la Ley del gravamen, respecto de las erogaciones realizadas por una contribuyente mediante PATACONES

quiere que se cumplan concurrentemente dos condiciones: 1) que la erogación de que se trata carezca de respaldo documental; y, 2) que no se pruebe por otros medios que debió ser efectuada para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

Ahora bien, respecto del concepto erogación, el más Alto Tribunal señaló que ello implica desembolsos que, por incidir en el resultado fiscal del ejercicio, tienen o se pretende obtener de ellos el efecto de producir el impuesto final a tributar.

Asimismo, conforme una interpretación gramatical, la erogación implica un

Sobre la base de lo expuesto, tanto los PATACONES como los LECOP, al considerárseles como medios de pago, son instrumentos utilizados en el marco de operaciones que revisten la calidad de onerosidad para las partes, sin importar para la aplicación del tributo especial previsto en el artículo 37 de la Ley del gravamen, si el medio de pago es o no en especie.

y LECOP, que carecen del debido respaldo documental.

Los hechos que animan la causa se sustentan en una fiscalización practicada a la contribuyente, conforme la cual se verificó que la forma de pago de los servicios y/o trabajos —que habrían realizado sus proveedores— habían sido cancelados con PATACONES y LECOP; detectándose en éstos, ciertas irregularidades que motivaron la impugnación de los cargos a resultados y el ajuste a la materia imponible declarada para el gravamen.

Entrando en el análisis de la cuestión, se destacó que el mentado instituto re-

desembolso, un gasto. También, una obligación de pago mediante bienes o dinero, generada como contrapartida de un activo suministrado o un servicio recibido.

Así, el referido término erogación —aludido en el artículo 37 de la Ley del impuesto—, no distingue en cuanto a que se trate de pagos en dinero o en especie, sino que atiende a la existencia de un desembolso enmarcado en una operación que importe onerosidad y que, también, carezca de respaldo documental.

Vinculado con la situación en análisis, se tuvo en consideración que, opor-

tunamente, al evaluarse estrictamente si los bonos en cuestión resultaban aptos a los fines de cancelar obligaciones tributarias, el servicio jurídico apreció –basado ello en un Memorando de la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía y Producción– que dichos títulos públicos no constituyen moneda y consecuentemente no poseen poder cancelatorio de las obligaciones, por cuanto su aceptación puede darse a una paridad distinta respecto del peso. Por ello, no son jurídicamente dinero aunque sirvan como medio de pago. Finalizando, en lo que interesa al caso, que ello lleva de la mano a estimar que la entrega de LECOP u otros títulos similares constituyen un pago en especie.

Sobre la base de lo expuesto, tanto los PATACONES como los LECOP, al considerárselos como medios de pago, son instrumentos utilizados en el marco de operaciones que revisten la calidad de onerosidad para las partes, sin importar para la aplicación del tributo especial previsto en el artículo 37 de la Ley del gravamen, si el medio de pago es o no en especie.

Por ello, procede entender que la circunstancia de que los pagos –observados por la inspección– fueran efectuados en PATACONES y/o LECOP, no constituye un impedimento para encuadrarlos en la figura de salidas no documentadas, consagrada en el artículo 37 de la Ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Impuesto sobre los bienes personales. Artículo incorporado a

continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto//

Dictamen N° 2/07 (di alir).

En el presente acto de asesoramiento, se evalúa la solicitud de una exención frente al Impuesto sobre los Bienes Personales de las participaciones accionarias que empresarios teatrales poseerían en sociedades propietarias de salas teatrales; aduciendo, quien ello invoca, que la gabela no es aplicable a las tenencias accionarias en este tipo de empresas, en consideración a la vigencia del Decreto Ley N° 1.251/58 y del Decreto N° 6.066/58, que eximen de todo impuesto nacional a la actividad teatral, por considerarla un vehículo difusor de la cultura nacional factible de la protección oficial, postura asimismo sustentada en la Ley N° 14.800.

Abocándose a su análisis, puede observarse que la ley del tributo asume la existencia de capacidad contributiva en el supuesto de que se ostente la titularidad de determinados bienes; circunstancia ésta que, en la medida que se verifique en cabeza de personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país al 31 de diciembre de cada año, permitirá verificar la configuración del hecho imponible comprendido en el presupuesto legal.

Oportunamente, la Ley N° 25.585 modificó la ley del gravamen, incorporando un artículo a continuación del artículo 25; normativa ésta, conforme la cual, se coloca en cabeza de las sociedades regidas por la Ley N° 19.550 la obligación de liquidación e ingreso del

impuesto sobre los bienes correspondientes a las acciones o participaciones, cuya titularidad ostenten las personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país, en lo que al caso importa.

Habida cuenta de ello, entonces, la ley distingue entre la persona física o sucesión indivisa que realiza el hecho imponible previsto por la norma –posesión de acciones y/o participaciones en el capital de sociedades regidas por la

Por lo demás, respecto del argumento vertido en el sentido de que las personas físicas que poseen participaciones accionarias en sociedades comerciales propietarias de salas teatrales deben ser eximidas de ingresar el gravamen en tanto se exime de todo impuesto nacional a la actividad teatral y, en consecuencia, las entidades referidas no se encuentran en la obligación de liquidar e ingresar el tributo aludido en carácter de responsables por deuda ajena, se aprecia que la

La Ley N° 25.585 modificó la ley del gravamen, incorporando un artículo a continuación del artículo 25; normativa ésta, conforme la cual, se coloca en cabeza de las sociedades regidas por la Ley N° 19.550 la obligación de liquidación e ingreso del impuesto sobre los bienes correspondientes a las acciones o participaciones, cuya titularidad ostenten las personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país, en lo que al caso importa.

Ley N° 19.550 al 31 de diciembre de cada año– y el responsable del ingreso del impuesto ante el Fisco –sociedad regida por la Ley N° 19.550–, el cual debe cumplir tal obligación material de liquidación e ingreso del gravamen.

Ahora bien, en el caso, los empresarios teatrales poseen participaciones accionarias en las sociedades dueñas de las salas donde se desarrollan actividades teatrales; motivo por el cual, las mismas deberán liquidar e ingresar el impuesto en cumplimiento de lo previsto por el artículo agregado a continuación del artículo 25 de la Ley del gravamen.

exención estipulada recae en la actividad teatral, siendo éste el concepto que resulta relevante precisar a los fines de la procedencia de tal beneficio impositivo; empero, precisamente, el aspecto objetivo del impuesto sobre los bienes personales es ajeno a la actividad teatral.

En efecto, tal posibilidad no se contempla para los accionistas de las sociedades comerciales dueñas de las salas donde se desarrollan las actividades teatrales; motivo por el cual, reconocerles una exención en tales términos desnaturalizaría la normativa en cuestión.

Por consiguiente, las tenencias accionarias de dichas personas físicas se encuentran gravadas en los términos de la Ley de impuesto sobre los bienes personales, debiendo las sociedades indicadas en esa ley, liquidar e ingresar el tributo correspondiente ante el Fisco.

Impuesto a las ganancias.

Embajada y Consulado de los Estados Unidos de América en la República Argentina. Empleados locales. Remuneraciones. Gravabilidad. Consulta del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto //

Dictamen N° 7/07 (di alir).

Las actuaciones que originan el presente dictamen, se relacionan con una consulta efectuada por la Dirección Nacional de Ceremonial del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, orientada a dilucidar si los empleados locales de la Embajada y del Consulado de los Estados Unidos de América en la República Argentina, se encuentran sometidos a imposición sobre sus remuneraciones.

En orden a evaluar la situación planteada, se aprecia que el tratamiento a acordar a los empleados locales de la Embajada y el Consulado de los Estados Unidos de América, debe observarse conforme las previsiones de los Convenios celebrados entre dicho país y la República Argentina atinentes a la materia, los cuáles constituyen ley para las partes,

gozando en nuestro país de jerarquía normativa superior a las leyes.

En punto a los empleados de una misión diplomática, cabe acudir a la “Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas” adoptada por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Relaciones e Inmunidades Diplomáticas en Viena el 18/04/1961 –suscripta por la República Argentina en esa misma fecha, ratificada el 10/10/1963 y aprobada por Ley N° 7.672 y, a su vez, ratificada por los Estados Unidos de América el 13/11/1972–. Dicho ordenamiento prevé las exenciones, privilegios e inmunidades de las que gozarán los miembros de una misión diplomática en los Estados receptores.

En el marco de dicha Convención, aquellos empleados de la Embajada de Estados Unidos de América que revistan el carácter de “personal administrativo y técnico”, o bien, de “personal de servicio” en los términos de la misma –en lo que al caso importa– gozan, por expresa disposición convencional, de una exención de impuestos y gravámenes sobre los salarios que perciban por sus servicios –entre otros beneficios–.

No obstante, conforme previsión expresa, el beneficio se encuentra sujeto a una condición formulada en términos negativos, la cual radica en que dichos empleados no sean nacionales del Estado receptor ni tengan en el mismo residencia permanente.

Ello implica que aquellos empleados técnicos, administrativos y del servicio doméstico de la Embajada de los Estados Unidos de América que no sean nacionales de la República Argentina ni

tengan en nuestro país residencia permanente –en este caso cabe hacer la salvedad que el inciso a) del artículo 126 de la Ley de Impuesto a las Ganancias contempla casos de no residencia–, no deben tributar el Impuesto a las Ganancias sobre las remuneraciones que perciban.

A contrario *sensu*, aquellos empleados que sean nacionales de nuestro país o tengan en él residencia permanente –respecto de los cuáles el Convenio en cuestión no prevé un beneficio de similares características–, se encontrarán sujetos a las disposiciones atinentes de la Ley del gravamen, debiendo tributar el gravamen sobre los emolumentos que perciban por su actividad en el país.

En que lo que se refiere al tratamiento a acordar a los empleados del Consulado de los Estados Unidos de América en la República Argentina, ello debe observarse en el marco de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares adoptada en Viena el 24/04/1963 –la cual entró en vigor el 19/03/1967 y fue ratificada por la República Argentina el 7/03/1967 y por los Estados Unidos de América el 24/11/1969–.

De conformidad con la normativa aplicable a estas relaciones, los empleados consulares –incluyendo al personal del servicio doméstico– se encuentran exentos de tributar el gravamen que recae sobre sus remuneraciones; aplicándose también, en este supuesto, la condición de carácter negativo a que se aludiera precedentemente –o sea, que no se trate de nacionales o residentes permanentes en el Estado receptor, en cuyo caso sólo gozarán de beneficios en la medida en que dicho Estado se los conceda–.

Por ello, cabe entender que mientras aquellos empleados locales del Consulado de los Estados Unidos de América que no sean nacionales o residentes permanentes de la República Argentina se encuentran exentos de tributar gravamen alguno sobre sus salarios, contrariamente a ello, los que no cumplan dicha condición deberán tributar el Impuesto a las Ganancias que recae sobre sus remuneraciones de acuerdo a la Ley del gravamen; observándose, además, que las leyes de nuestro país no contemplan ninguna exención sobre dichas remuneraciones.

Impuesto al Valor Agregado. Bienes de Capital Ley 25988. Decreto N° 379/05 Resolución N° 379/05 (M.E.y P.) Resoluciones Generales Nros.1927 y 2096 (AFIP) //

Dictamen (dat) 57/07.

Se solicita la intervención del servicio técnico a fin de que el mismo se expida acerca de si la compra de una vivienda en un barrio cerrado aun cuando en ella funcione la sede social de una empresa, puede revestir en todo o en parte, la compra de un bien de capital

I– Se entendió que si bien el alcance de la Ley N° 25988 es amplio al considerar como bienes de capital a aquellos bienes muebles o inmuebles amortizables para el impuesto a las ganancias, resulta claro que la norma apunta a otorgar el beneficio teniendo en cuenta las futuras inversiones que hacen a la

realización de una actividad productiva, de la cual se espera la recuperación del capital invertido. Esta condición no se verifica en el caso de la compra de una vivienda en un barrio cerrado, en la cual la empresa solamente establece su domicilio sin desarrollar actividades comerciales, administrativas, productivas etc.

II— Compartiéndose lo opinado por el área legal, se concluyó que no corresponde considerar la compra de un inmueble en un barrio cerrado como bien de capital a los efectos del régimen en análisis, cuyo destino, en principio, sería el de vivienda aún cuando en él la empresa hubiera fijado su domicilio fiscal.

Impuesto a las Ganancias. Renta de Fuente Argentina. Régimen de retención. Beneficiarios del exterior //

Dictamen (dat) 66/07.

En los términos de la Resolución General (AFIP) N° 1.948, se consulta respecto del tratamiento aplicable en el impuesto a las ganancias a los beneficios obtenidos por los exportadores del exterior por la mera introducción de la mercadería en el país.

La consultante es una empresa —representante en el país del exportador del exterior— adjudicataria en la contratación directa efectuada por el Ministerio de Seguridad de la Provincia de Buenos Aires para la provisión de un microscopio por barrido de electrones.

Al respecto, se señaló que el artículo 8° de la Ley del gravamen será aplicable sólo en aquellos supuestos en que el vendedor sea un sujeto domiciliado, radicado o constituido en el exterior y que la introducción de las mercaderías al país debe ser efectuada por una persona no residente, sometida por lo tanto a la imposición de otro Estado.

Sobre el particular, la Dirección Nacional de Impuestos ya había entendido que, encuadrar a ese tipo de operación como una importación, en los términos del tercer párrafo del artículo 8°, significa desconocer la actividad desplegada en el país por el representante del productor extranjero para que éste pueda concretar la venta realizada.

En esa línea de pensamiento se concluyó que resultan de aplicación al caso las normas contenidas en el Título V de la Ley de impuesto a las ganancias, correspondiendo en consecuencia que sobre los pagos efectuados al beneficiario del exterior se les aplique la retención que con carácter de pago único y definitivo prevé la norma.

Autos “Andrés Lagomarsino e hijos S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos - DGI s/ Impugnación de deuda” //

Formalidades de la Notificación del Acto administrativo.

La Sala II de la Cámara Federal de la Seguridad Social emitió con fecha 26/08/2005 Sentencia Definitiva N° 11.3350 en autos “Andrés Lagomarsino

e Hijos S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – DGI s/ impugnación de deuda”, con motivo de un recurso interpuesto por dicho contribuyente contra la resolución N° 02/2005 (DV JUGR) que dispuso no hacer lugar a la presentación efectuada respecto de la resolución 488/2004 (DE TLGC).

En la resolución recurrida, se sostiene que, mediante el decisorio que se objeta, no se ha dado tratamiento a una impugnación, sino a una denuncia de ilegitimidad, no encontrándose abierta la posibilidad de peticionar la revisión en los términos establecidos en el punto 6.4.3.1. y ss. del Anexo I de la RG (AFIP) 79/98. Asimismo, cabe hacer notar que

ción efectuada en sede judicial, porque al haber dejado vencer el interesado el término para deducir los recursos administrativos, queda clausurada la vía recursiva y por ende la posibilidad de agotar la vía administrativa, requisito necesario para la habilitación de la instancia judicial.

Sin perjuicio de lo decidido en autos, la Cámara hizo referencia en su pronunciamiento a la posibilidad de contemplar dos excepciones –que no se dan en el caso– al principio general en el que se sustenta su decisión: que el representante del Estado Nacional no haya introducido, al expresar sus agravios ante la Cámara en su memorial, el argumento de

Sobre el particular, la Dirección Nacional de Impuestos ya había entendido que, encuadrar a ese tipo de operación como una importación, en los términos del tercer párrafo del artículo 8°, significa desconocer la actividad desplegada en el país por el representante del productor extranjero para que éste pueda concretar la venta realizada.

en la contestación que el organismo hace del memorial recursivo, expresamente hace mérito de la irrecurribilidad de la resolución administrativa.

A tales efectos, en la sentencia en análisis se rechazó el recurso interpuesto por el contribuyente, basándose en antecedentes jurisprudenciales según los cuáles ante una decisión administrativa que desestima en cuanto al fondo un recurso presentado extemporáneamente –tramitado como denuncia de ilegitimidad– no cabe el tratamiento de la presenta-

que era irrevisable la decisión administrativa de desestimar la denuncia de ilegitimidad que se observe una nulidad manifiesta en el procedimiento administrativo impetrado.

Autos “Vicuñol S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos–D.G.I. s/Impugnación de deuda” //

Multa.

La Sala III de la Cámara Federal de la Seguridad Social emitió con fecha 10/05/2006, sentencia interlocutoria N° 91.384 en autos “Vicuñol S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos—D.G.I. s/Impugnación de deuda”, con motivo de un Recurso de Apelación interpuesto por la empresa contra la resolución del ex-INARSS en la que se desestimó la petición de revisión intentada contra el acto administrativo que rechazara la impugnación planteada contra una intimación de multa realizada en concepto de mora en el pago de aportes y contribuciones.

En el voto del Dr. Néstor A. Fasciolo, que da fundamento a la Sentencia en análisis, se señaló que el propio reconocimiento de la parte actora de haber incluido los saldos correspondientes en el

Plan de Facilidades de Pago establecido mediante RG AFIP N° 896 implica haber incurrido en mora, configurando así el hecho objetivo que diera lugar a la sanción.

En consecuencia de ello, se concluyó, basándose en antecedentes del Alto Tribunal, que el carácter objetivo de la sanción encuentra su fundamento en la imposibilidad fáctica de conocer la intención y alcance de la violación de la norma. Por lo tanto, se reiteró que la multa aplicada se origina a partir de la mera comprobación de la infracción incurrida, con exclusión de la intencionalidad como requisito para su configuración.

En base a tales argumentos, se resolvió confirmar la resolución apelada en cuanto fuera motivo de agravio. //

Responsabilidad social empresaria. Informes contables sobre su cumplimiento

Reseña bibliográfica



MARÍA ELENA STEFANIDIS

Contadora Pública y Lic. en Administración, UBA
Investigadora Instituto AFIP

**LIBRO // RESPONSABILIDAD SOCIAL
EMPRESARIA.**

Informes contables sobre su cumplimiento

Autora: Inés García Fronti
Editorial Edicon. Consejo Prof. de Ciencias
Económicas de la CABA, Buenos Aires, 2006



La responsabilidad social empresarial (RSE) aparece como concepto con los movimientos sociales de los años 60 y los 70 –los derechos civiles, el movimiento antiarmamentista, los derechos de la mujer, el movimiento ambientalista– que generan, tal como lo menciona la autora, una reflexión acerca del rol que la empresa debe cumplir en la sociedad.

En esta última década el tema se ha instalado en todas las discusiones internacionales y nacionales. Si bien encontramos sociedades con más conciencia hacia esta problemática, en nuestro país varias empresas comienzan a receptar los conceptos de la responsabilidad social al evaluar sus acciones de producción y venta de productos. En EEUU y en América Latina la RSE aparece mayormente como una iniciativa privada de empresas y ONG. En Europa se advierte una mayor participación estatal, tal es el caso de España, Noruega, Bélgica y a la vanguardia podemos nombrar al Reino Unido que ha creado el primer ministerio específico sobre este tema.

El concepto de negocio ha cambiado. Las sociedades modernas no admiten empresas cuyo único objetivo sea el de maximizar sus utilidades y que no contemplen, por ejemplo, el efecto nocivo de su producción contaminando el medio ambiente por el uso indebido de productos químicos o la explotación de su mano de obra. Producir sin importar el costo social debe estar penalizado por las leyes; pero también existen acciones que la sociedad puede realizar para desalentar a

estas compañías, como decidir dejar de comprar determinadas marcas, o dejar de invertir en acciones de compañías que ocupan mano de obra considerada esclava. Apreciarse el impacto de cada decisión tomada por la compañía y cómo puede influir en la calidad de vida de sus empleados, el resto de la sociedad y el medio ambiente, es una tarea propuesta por los que estudian el tema de la RSE.

Por lo tanto, para actuar con responsabilidad social será necesario contar con información relevante, que exceda los modelos contables tradicionales, que nos permita realizar un adecuado proceso de toma de decisiones, considerando el impacto sobre los conceptos señalados en el párrafo anterior.

Inés García Fronti quien se doctoró en el área de contabilidad en la UBA, donde se graduó como Contadora Pública y Licenciada en Administración, plantea que debe considerarse un sustento ético a la hora de informar las actividades de una compañía en términos sociales “La interacción de las empresas con la sociedad se produce de diversas formas y dicha interacción debería ser de alguna manera medida e informada - con carácter cualitativo y cuantitativo y en términos tanto monetarios como no monetarios...”

El tema de la RSE es complicado debido a que intervienen diversos actores: las empresas con sus decisiones de producción y venta, los consumidores al realizar sus elecciones de compra, los inversores, los estados que realizan regulaciones y la comunidad toda que

se ve afectada por el deterioro del medio ambiente y su calidad de vida. (teoría de los *stakeholders*¹ y *stockholders*²). Dentro del marco teórico que plantea la autora “el diseño del modelo de contabilidad para el cumplimiento de la RSE debe tener en cuenta las necesidades de múltiples reguladores y usuarios, e incorporar las cuestiones éticas en el diseño de estrategias y en la toma de decisiones”

Los inversores además de buscar la maximización de beneficio y la minimización de riesgo deberán responderse una pregunta esencial: “¿Cuánta rentabilidad estaría dispuesto a perder y/o cuánto riesgo adicional estaría dispuesto a asumir un inversor para respetar sus ideas sobre la responsabilidad social empresaria de las organizaciones en las que invierte?” Si bien la respuesta es compleja, la autora

formula esta pregunta y realiza un análisis del perfil del inversor actual apoyándose en una amplia bibliografía, mencionando también la experiencia de otros países que han incluido los fondos de inversión éticos como EEUU y Gran Bretaña.

La autora analiza la contabilidad, realiza encuestas y expone modelos de información que surgen como un punto de partida para el análisis de esta temática.

Por todo lo expresado, encontramos de interés el análisis efectuado en el libro considerando que nos plantea incluir informes para que la contabilidad aporte esa información que necesariamente debemos tener en la actualidad si queremos vivir con mayor responsabilidad y mejorar la vida de nuestras futuras generaciones. //

1. Teoría de los stakeholders: se considera a los múltiples usuarios interesados en las actividades e información proporcionada por las empresas

2. Teoría de los stockholders: se limita al usuario con dinero para invertir o gastar

Ciudadano económico, ciudadano del Estado, Ciudadano del mundo: ética política en la era de la globalización

Reseña bibliográfica



GERARDO IZZO

Profesor de Historia. Docente UBA.

LIBRO // CIUDADANO ECONÓMICO, CIUDADANO DEL ESTADO, CIUDADANO DEL MUNDO
Ética política en la era de la globalización

Autor: Otfried Höffe
Katz Editores, 2007.



Los cambios acelerados que sufre el mundo en la actualidad, son resultado de un proceso que se ha desarrollado desde hace siglos. El presente se expresa lleno de contradicciones, donde los intereses de quienes detentan el poder, en cualquier escala, se imponen, avasallando así al comportamiento ético, que deberían tener quienes poseen la autoridad.

El libro plantea el estudio del comportamiento del hombre frente a estos cambios constantes, los cuales cada vez tienen una ocurrencia más vertiginosa, resultando la necesidad de replantear su labor frente a la nueva realidad. Höffe centra su estudio específicamente en las virtudes y el comportamiento ético de los hombres y busca dar respuestas a los problemas de distinta índole que se presentan en el mundo actual, centrandó sus ejes de estudio en el individuo, la comunidad y la situación internacional.

Frente a cada una de estas respuestas, el autor realiza previamente un análisis pormenorizado de la realidad, tomando como base una evolución histórica, para luego dar una idea más acabada de cómo se llega a la situación imperante. Dicho racconto histórico siempre parte desde las épocas antiguas y exponen la evolución de las ideas dominantes en cada una de los períodos. Höffe se vale de los autores clásicos, desde la antigüedad hasta la actualidad, para realizar las argumentaciones a sus teorías en todos los ejes de estudio, además de utilizar análisis casuísticos, para cimentar aun más sus

explicaciones de los males y las necesidades del contexto reinante.

El análisis prospectivo no es ajeno a la perspectiva del autor, tanto es así que vislumbra reales problemas distributivos en el futuro, especialmente en los países desarrollados donde los problemas de natalidad afectarán seriamente el desarrollo económico a mediano/largo plazo. La educación es otro de los tópicos que en prospectiva se vislumbra como problemático, especialmente en cuanto al planteamiento de la educación como sistema empresarial, que no favorecen el desarrollo estudiantil y los valores que deben tener los actores de la enseñanza, los cuales están variando en detrimento de la calidad educativa.

Höffe, mayormente realiza un análisis de la realidad de los países desarrollados, eventualmente menciona cuestiones problemáticas de países en vías de desarrollo, pero sus comparaciones se centran en su entorno, Alemania, Suiza y Estados Unidos, cuyas problemáticas, si bien importantes, no son representativas a nivel global. El liberalismo es el sistema defendido, por tanto, toda intervención que realiza el Estado tanto en el mercado y como en la sociedad, es entendida como algo dañino para el desarrollo del individuo, y que coarta la libertad, tanto la individual como la colectiva.

El análisis de carácter axiológico que realiza el autor busca dar una solución más bien teórica a los problemas reinantes, así pues, frente al ethos del empresariado, cuyo fin es la obtención

de lucro, plantea la realización de un “juramento hipocrático” para los encargados de las empresas, con mandamientos específicos para que el mismo sector cumpla y no sólo aspire al beneficio propio sino que profundice la igualdad, mejore la remuneración, que centre su accionar en el bien común y cuide el medio ambiente, entre otras cosas.

El autor ve la necesidad de que el hombre participe dentro de la comunidad para mejorar el funcionamiento de la democracia. La sociedad civil debe ejercer un rol fundamental dentro del sistema democrático. Esta función acompañará a los partidos políticos, a los medios de comunicación y a los mismos poderes del Estado, en el control de sus políticas, en las nuevas propuestas, y en la construcción propia de una democracia con ciudadanos que participan más allá del ámbito electoral y ejercen su poder de control. Höffe mantiene el nivel de análisis axiológico, señalando los diferentes valores y comportamiento que debe tener la sociedad civil, no sólo para con el Estado, sino para con sus mismos integrantes que la componen. Estos valores universales que deben tener las democracias liberales, no deben ser privativos de los valores autóctonos de los países que posee cada sociedad.

El ciudadano de Estado como actor directo o indirecto en las políticas públicas, debe mantener un comportamiento honrado según la función que

le toque desempeñar, y al igual que como ciudadano económico debe evitar el beneficio propio a costa del bien público como finalidad primera de su proceder.

En el plano global, el autor se acerca más a la realidad de países en vías de desarrollo. Realiza una crítica a quienes sólo ven al proceso de la globalización como la generalización de los males existentes y busca, en contraposición, valores universales que no sean solamente eurocéntricos, aunque hace hincapié en estos para la realización de una mejora sustancial del escenario internacional. Su postura es abiertamente opuesta al choque de civilizaciones planteado por Huntington, criticado por centrar el eje de la realidad en la religión y la diada Oriente-Occidente. El autor considera la existencia de un marco de contribución mutua entre ambas cosmovisiones.

Höffe advierte sobre los problemas globales futuros, ante la falta de contrapesos que posee Estados Unidos, que con el fin de la guerra fría logró hegemonía alrededor del globo. Así pues, como poder supremo, impone su voluntad política, comercial y bélica, acentuándose aun más dicha tendencia a partir de los eventos del 11 de septiembre. Este poder absoluto está acompañado por el dominio de los medios masivos de comunicación, quienes realizan una presión cultural y refuerzan su política exterior a lo largo del globo. //



IR03

LA REVISTA DEL INSTITUTO



www.afip.gov.ar/instituto
Bernardo de Irigoyen 474
(C1072AAJ) Capital Federal,
República Argentina