



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

**Carrera: Licenciatura en Administración**

# **“La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”**

**Trabajo de Investigación**

**por**

**Casares, Mario Andrés**

**profesor tutor**

**Marcelo Fernández**

**Mendoza, 2014**

## Índice

<b>Introducción</b> .....	<b>6</b>
<b>Capítulo I: Concepto de tributo, tipos, clasificación y evolución</b> .....	<b>8</b>
<b>A- Naturaleza Jurídica de la obligación tributaria</b> .....	<b>8</b>
<b>B- Características</b> .....	<b>9</b>
a. <b>Carácter coactivo</b> .....	<b>9</b>
b. <b>Carácter pecuniario</b> .....	<b>9</b>
c. <b>Carácter contributivo</b> .....	<b>9</b>
<b>C- Tipo de Tributos</b> .....	<b>10</b>
a. <b>Impuestos</b> .....	<b>10</b>
a.1 <b>Estructura del Impuesto</b> .....	<b>11</b>
a.2 <b>Sujeto Activo</b> .....	<b>13</b>
b. <b>Tasas</b> .....	<b>14</b>
c. <b>Contribuciones</b> .....	<b>14</b>
c.1 <b>Contribuciones especiales</b> .....	<b>14</b>
<b>D- Historia de los tributos</b> .....	<b>15</b>
a. <b>Edad Antigua</b> .....	<b>15</b>
b. <b>Edad Media</b> .....	<b>17</b>
c. <b>Conclusiones</b> .....	<b>20</b>
<b>E- Evolución de los tributos en la Argentina</b> .....	<b>20</b>
a. <b>Periodo 1810-1852: de Mayo a la Constitución Nacional</b> .....	<b>20</b>
b. <b>Periodo 1853-1890: La formación del estado en Argentina</b> .....	<b>20</b>
c. <b>Periodo 1890 -1929: La economía agro-exportadora</b> .....	<b>21</b>
d. <b>Periodo 1930–1975: El modelo de sustitución de importaciones</b> .....	<b>21</b>
e. <b>Periodo 1976-2001: La apertura de la economía</b> .....	<b>23</b>
f. <b>Período 2002-2013: Desde la crisis a nuestros días</b> .....	<b>25</b>
g. <b>Conclusiones preliminares</b> .....	<b>26</b>

<b>Capítulo II: Explicación del Modelo Actual (Modelo K) y contexto-----</b>	<b>27</b>
<b>A- Características-----</b>	<b>27</b>
a. Populista-----	27
b. Intervencionista-----	28
<b>B- Objetivos del Modelo-----</b>	<b>28</b>
a. Equidad Distributiva-----	28
a.1 ¿Nuestro sistema es equitativo?-----	29
<b>C- Pilares del Modelo-----</b>	<b>29</b>
a) Pilar I: Alto Nivel de actividad-----	29
b) Pilar II: Superávit fiscal-----	30
c) Pilar III: Superávit en Cuenta Corriente-----	30
d) Pilar IV: Reservas Internacionales -----	31
<b>Contexto-----</b>	<b>32</b>
<b>1- Política Económica-----</b>	<b>32</b>
Política Monetaria-----	32
<b>2- Política Financiera-----</b>	<b>33</b>
A- Disciplinas que tratan la política financiera-----	34
B- La misión del Estado-----	34
a) Estado Gendarme (Economía Liberal)-----	34
b) Estado providencia (liberalismo social con economía intervencionista)--	35
c) Estado fáustico (Dirigismo en la economía) -----	35
<b>3- Política Tributaria-----</b>	<b>36</b>
<b>4- Objetivos de la Política Tributaria-----</b>	<b>36</b>
<b>Capítulo III: Análisis de nuestro medio-----</b>	<b>38</b>
<b>A- Causas de la poca consciencia tributaria-----</b>	<b>38</b>
1- Deficiente estructura del sistema tributario-----	39
a. Nuestro ¿sistema tributario?-----	39
2- Falta de expedición administrativa-----	41
a. Información al contribuyente-----	41

# “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

b. Capacidad de servicio de la Administración-----	41
3- La posibilidad de dejar de cumplir en forma más o menos impune----	42
<b>B- Factores críticos -----</b>	<b>42</b>
1- Falta de integración de las leyes tributarias -----	43
2- Poca difusión de los objetivos y destino de los impuestos-----	43
3- Falta de información al contribuyente -----	44
4- Simplicidad, claridad y precisión del sistema -----	44
5- Nivel de educación -----	45
<b>Capítulo IV: Desarrollo de conceptos y casos importantes-----</b>	<b>47</b>
<b>A- Presión tributaria. Evolución-----</b>	<b>47</b>
1- Presión tributaria en Argentina. Contexto-----	47
a) Contexto-----	48
b) Mendoza-----	49
2- Análisis de los impuestos más importantes-----	50
a) Impuesto a las ganancias-----	50
b) Contribuciones a la Seguridad Social-----	51
c) Impuesto a los Débitos y Créditos-----	52
d) Impuesto al Valor Agregado-----	53
e) Derechos de Exportación-----	54
3- Síntesis-----	55
<b>B- Autodeterminación de la obligación-----</b>	<b>56</b>
1- Efectos-----	56
2- Objeto-----	57
3- Impacto social-----	57
4- Determinación de Oficio-----	57
<b>C- Evasión-----</b>	<b>58</b>
1- Impacto social-----	58
2- Carencia de una consciencia tributaria-----	59
3- Diferencia entre evasión, elusión y planeamiento fiscal-----	59

# “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

<b>D- Planificación fiscal</b> -----	<b>59</b>
<b>1- Introducción de conceptos</b> -----	<b>59</b>
<b>2- Desarrollo</b> -----	<b>61</b>
<b>3- Impacto social</b> -----	<b>62</b>
<b>E- Progresividad del sistema</b> -----	<b>62</b>
<b>1- Historia</b> -----	<b>64</b>
<b>2- Caso impuesto a las ganancias (¿progresivo o regresivo?)</b> -----	<b>64</b>
<b>3- Síntesis</b> -----	<b>66</b>
<b>Conclusiones</b> -----	<b>67</b>
<b>Referencias</b> -----	<b>69</b>
<b>Bibliografía consultada</b> -----	<b>71</b>

## INTRODUCCIÓN

El siguiente trabajo tendrá como fin ver la relación que existe entre el **contexto**, la **política tributaria** y la **sociedad**. Buscaremos responder a innumerables preguntas que nos formulamos los argentinos, ¿por qué pagamos impuestos?, ¿pagamos tanto?, ¿por qué pagamos tanto?, ¿sistema o régimen tributario?, ¿qué pasa en otros países?, ¿pagan justos por pecadores?, ¿a dónde se destinan estos ingresos?, ¿por qué el gobierno actual recauda tantos impuestos?

Rápidamente, podemos decir que la política tributaria no solo tiene fines recaudatorios. A través de ella el Estado posee una herramienta para distribuir riquezas impactando fuertemente en la sociedad. Un ejemplo de esto son las decisiones que ha ido tomando en estos 12 años el gobierno K (modelo que desarrollaremos en este trabajo).

La política tributaria se desarrolla en un contexto (económico, social, político) que evoluciona constantemente. Es imprescindible conocerlo para comprender el porqué de algunas decisiones.

Por otra parte, la sociedad por medio de su **cumplimiento tributario** impacta en las decisiones que se toman con respecto a la tributación, es decir se traza un camino de DOBLE VÍA. El estado recauda impuestos para cumplir sus fines y la sociedad “debería” tener un cumplimiento alto, entendiendo que su posición es la de un **contribuyente- socio**.

El fin primordial de este trabajo es que el usuario de este material satisfaga, aunque sea mínimamente, sus inquietudes informativas, sobre un tema que se habla bastante y se conoce poco, sin tener que consultar diversos materiales bibliográficos. Es por ello que hemos reunido y concentrado los temas con un alcance tal que permita la consecución del destino pretendido.

Eventualmente puede ser un disparador de diferentes corrientes de opinión.

La propuesta es **educar**. Etimológicamente educar significa “sacar de adentro”. En nuestro trabajo queremos “sacar de adentro” de la sociedad la consciencia de que la tributación es un aporte solidario.

En el primer capítulo del trabajo buscaremos explicar el marco conceptual, definiendo conceptos que no podemos dejar de lado,

El capítulo II hablaremos sobre el contexto donde se desarrolla una política tributaria y explicaremos la situación actual del país.

En el tercer capítulo comenzamos a analizar nuestro medio con respecto al cumplimiento tributario, veremos que existe un nivel bajo de cumplimiento determinado por diferentes factores, donde algunos son más importantes que otros (factores críticos).

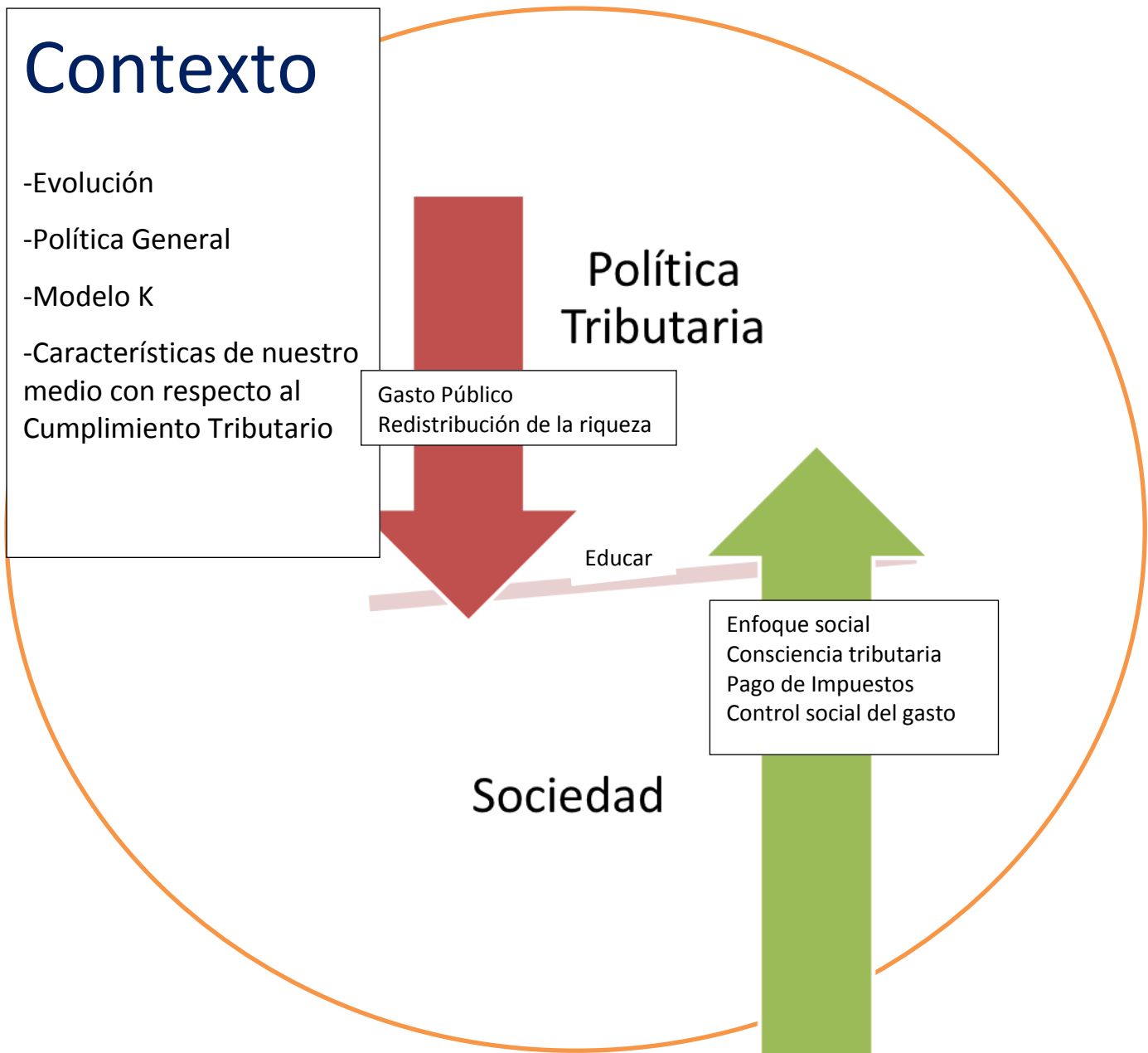
El cuarto capítulo tiene una finalidad puramente informativa, desarrollando temas de interés, dado que, entendemos, la sociedad en general opina sin comprender el verdadero alcance de las mencionadas “problemáticas”.

# “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

Como conclusión daré al tema un enfoque social, proponiendo un modelo de ver la relación mencionada en las primeras líneas de la introducción.

Gráficamente podemos observar la relación que proponemos.

Gráfico N°1: Explicación gráfica de la tesis



Fuente: Elaboración propia

## CAPÍTULO I: CONCEPTO DE TRIBUTO, TIPOS, CLASIFICACIÓN Y EVOLUCIÓN

Comenzaremos este trabajo introduciendo algunos conceptos básicos para aproximarnos a los temas que hacen al eje central del presente trabajo.

Para aproximarnos a la definición de tributo vamos a seguir a Dino Jarach (1982) quien nos dice que *“el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho a ingresarlo”*. Objetivamente el tributo pertenece a los fenómenos de las finanzas públicas.

Giuliani Fonrouge (1997) dice que: *“...constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales”*.

Hector Villegas dice que *“... se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria - habitualmente pecuniaria- establecidas por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigido a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos le estén encomendados”*.

Por último, German Bidart Campos dice que *“...el tributo es, lato sensu, la detracción que, en virtud de ese poder tributario, se hace de una porción de riqueza de los contribuyentes a favor del estado. El tributo es una categoría de lo que se llama ingresos públicos”*.

Sintetizando y realizando aportes personales podemos decir que los **tributos** son ingresos públicos de Derecho Público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

### A- NATURALEZA JURÍDICA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Según Giuliani Fonrouge (1997) existen tres teorías que explican la naturaleza jurídica de la obligación tributaria.

Para Hensel, la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley crea una obligación tributaria. Esta obligación tributaria es una obligación de dar. Además de dicha obligación principal coexisten otras obligaciones accesorias. Muchas veces estas obligaciones accesorias tienen vinculación con el derecho tributario administrativo.

Para Vanoni, no existen obligaciones principales ni accesorias, son todas obligaciones autónomas.



## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Otros hablan de una relación jurídica tributaria, donde hay una prestación jurídica patrimonial y por otra parte un determinado procedimiento para la fijación del impuesto. La relación jurídica es el género y la obligación tributaria es la especie. Existen derechos y obligaciones recíprocos.

Por lo que destacamos, que su naturaleza jurídica es “una relación de Derecho”. Es decir, los contribuyentes están obligados y el Estado también. En esta relación de derecho tiene sustento el modelo que planteo a lo largo de mi trabajo.

### B- CARACTERÍSTICAS

El tributo se caracteriza frente a los otros recursos del Estado por algunos elementos jurídicos.

#### a) **Carácter coactivo**

El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. Supone que el tributo se impone unilateralmente por los agentes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago.

Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la autoimposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas Edad Media y que está en el origen de los estados constitucionales, en Derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales.

Dino Jarach nos dice *“la coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la Administración Pública... esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria”*.

Esta característica los distingue por ejemplo de los empréstitos públicos que son voluntarios y de origen contractual.

#### b) **Carácter pecuniario**

Si bien en sistemas antiguos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter pecuniario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio.

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento.

En la economía moderna los tributos son principalmente en dinero.

### c) **Carácter contributivo**

El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines.

El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionar, como las multas. En efecto, aunque las distintas AT aplique multas con una finalidad recaudatoria, es dable señalar que el objetivo de la aplicación de estas es modificar conductas y no llevar más ingresos a las arcas del Estado.

Parafraseando a Fernando Pérez Royo (2007) quien nos dice que pese a que el principal objetivo de los tributos es la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines, que en casos concretos pueden prevalecer sobre los contributivos.

## C- TIPOS DE TRIBUTOS

En la mayoría de los sistemas se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial. Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria, cada país presenta determinadas particularidades (luego haremos un análisis de cada impuesto en la Argentina).

### a) **Impuestos**

La profesora Isabel Roccaro (2008) nos dice que *“es toda obligación establecida por el Estado sobre cada contribuyente, sin que exista contrapartida por aquel”*. Agrega como característica definitoria que el contribuyente no sabe en qué magnitud se beneficia.

Según Giuliani Fonrouge *“son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables”*. De esta definición y parafraseando al mismo autor, vamos a establecer los caracteres distintivos: a) es una obligación de dar, b) exigida por el Estado, por lo que es obligatoria y el Estado tiene el poder de efectivizar dicho cumplimiento, c) establecida por ley, d) se aplica a personas físicas o jurídicas y e) que se encuentran en una situación que el legislador considera como generadora de un débito.

Para la OEA (Organización de Estados Americanos) y el BID (Banco Interamericano de Desarrollo) *“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”*.

Son prestaciones generalmente monetarias. Son verdaderas prestaciones que nacen de una obligación tributaria; es una obligación de pago que existe por un vínculo jurídico. El sujeto activo de

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

las relaciones tributarias es el Estado o cualquier otro ente que tenga facultades tributarias, que exige tributos por el ejercicio de poderes soberanos, los cuales han sido cedidos a través de un pacto social.

Sintetizando, podemos decir que los impuestos son aquellos tributos que no tienen una vinculación **directa** con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública. Sin embargo, las corrientes modernas proponen la posibilidad de que el contribuyente se interese por el destino de dichos fondos.

Adhiriendo a esta corriente, recientemente la Corte Suprema se pronunció a favor del derecho de las personas a saber cómo gasta el Gobierno los fondos públicos. *“Lo hizo al ordenar al Estado Nacional que brinde la información que había sido requerida por una ONG, Cippec, referida a planes sociales de asistencia a la comunidad que administra el Ministerio de Desarrollo Social.*

*Además, la Corte señaló que el Congreso debe dictar en forma urgente una ley que regule el modo en que las autoridades deben satisfacer el derecho de acceso a la información pública.*

*Este fallo constituye un avance importante en materia de transparencia y control de los fondos públicos. Está firmado por seis de los siete jueces de la Corte quienes coincidieron en los puntos centrales del fallo”.* (Diario Los Andes)

### **a.1: Estructura del impuesto**

Siguiendo a la profesora Isabel Roccaro (2008) vamos a especificar los elementos que componen la estructura del impuesto.

#### **-Materia imponible:**

Es el objeto del impuesto. Responde a la pregunta ¿Qué grava? Por ejemplo puede recaer sobre bienes, factores, etc.

#### **-Hecho imponible:**

Siguiendo a Dino Jarach damos una breve reseña en lo que respecta al hecho imponible. *“Es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción”.*

#### **-Unidad contribuyente:**

Es el sujeto pasivo. Debemos delimitar el sujeto de jure. Sujeto de jure: es el que fue considerado en la norma al establecer el impuesto. Sujeto de facto: es quien soporta la carga económica del impuesto, a quien el sujeto de jure traslada el impacto económico.

La ley 11683 nos dice en su artículo 5 que son responsables por deuda propia:

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.

Por su parte, en su artículo 6 establece que los responsables por deuda ajena son:

a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.

b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.

c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge superviviente y los herederos.

d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c).

e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.

f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación. (*Párrafo incorporado por art. 1º, punto I de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.*)

No debemos confundir el responsable por deuda ajena con el sujeto de facto.

-Monto:

Se determina multiplicando la base imponible (sobre qué medida o qué valor voy a calcular) y la alícuota (¿qué tasa?).

Según el diccionario tributario de la colección Televa Salvat (2009) la base imponible se define como “*la magnitud dineraria que resulta de la valoración del hecho imponible. Es el monto sobre el cual se aplica la tasa o alícuota para determinar el impuesto base sujeto a tributación*”.

### **a.2 Sujeto Activo**

Parafraseando a Giuliane Fonrouge (1997) el sujeto activo de la potestad tributaria coincide generalmente con el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque no hay que confundir ambos sujetos.

Generalmente el sujeto activo de obligación tributaria es el Estado, ya que la obligación tributaria es consecuencia del ejercicio del poder impositivo o tributario. El Estado es el sujeto activo por excelencia, en sus diversas manifestaciones: Nación, municipalidades, etc.

A veces el Estado crea organismos especiales, dotados de recursos financieros y les concede facultades de exigir directamente las respectivas contribuciones. Ej.: colegios profesionales, quienes carecen de potestad tributaria, pero son sujetos activos de las obligaciones tributarias por autorización estatal. Este no es el caso de entes descentralizados, en los que el Estado es el sujeto activo. En estas modalidades (no son muchas) se hace mucho más simple el control del destino de los fondos por parte de los contribuyentes.

Dicho autor agrega que ciertos organismos internacionales son también sujetos activos de obligaciones tributarias; son los dotados de personalidad jurídica con facultad de contratar empréstitos, aplicar impuestos, etc. Ej.: ONU, Comunidad Europea del Acero y del Carbón, etc.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

En resumen: el sujeto activo es siempre el acreedor de la obligación tributaria, pero no debemos confundirlo con el sujeto activo recaudador del tributo o con el sujeto administrador.

### b) Tasas

Seguindo a Giuliani Fonrouge, la tasa tiene una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia del mismo por el desarrollo de una actividad por parte del Estado. Dicho autor cita a Giannini y al Modelo de OEA/BID que dicen que tasa es *“la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”*.

Son obligatorias ya que siempre lleva implícita la coerción ya que desde el momento que el Estado comienza a prestar un servicio, el contribuyente no puede rehusar el pago del mismo aunque no reciba en forma directa dicho beneficio. Por ejemplo: el padre que no va a la plaza con sus hijos.

Son llamadas también tarifas públicas, tienen como hecho generador la prestación de un servicio individual y medido (por ejemplo: gastos de alumbrado y limpieza).

### c) Contribuciones especiales

Giuliani Fonrouge las define como *“la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”*.

En dicho concepto se incluyen las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad, las de la seguridad social y las vinculadas con otros fines (relación económica o profesional).

Otros autores la limitan a la contribución de mejoras, es decir serían aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes por la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Es decir, se trata de tributos (pagos a la administración) que hacemos porque hemos recibido una contraprestación, siendo esta la mayor diferencia que hay con los impuestos. Por ejemplo si se construye una obra pública como pueda ser una parada de metro que revalorice un terreno. Este tipo de contribuciones no ha de ser superior al coste del establecimiento o ampliación del servicio. Asimismo los ingresos recaudados han de dedicarse a sufragar los gastos de la obra o servicio que han hecho exigir la obra.

#### c.1 Contribuciones sociales

Existe un amplio debate en torno a si los aportes y contribuciones a la seguridad social deben ser considerados impuestos o no. La discusión radica en que si bien son fondos que se detraen de los

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

ingresos de los trabajadores, implican un beneficio a futuro derivado de los ingresos jubilatorios, a diferencia del resto de los impuestos que no tienen una contraprestación directa a cambio.

Al respecto, puede citarse una investigación elaborada Victor Thuronyi (1996), en la cual se plantea el interrogante acerca de si corresponde denominar impuestos a los pagos a la seguridad social. En términos generales, en el trabajo se establece que si dicho pago tiene la característica de ser obligatorio y regulado por el Estado, entonces puede ser categorizado como impuesto. Por el contrario, no correspondería esta denominación si el aporte fuese voluntario para los trabajadores. Por su parte, a pesar que este tipo de fondos implica un beneficio o contraprestación a futuro (que es una de las razones por las cuales no debería aplicar el concepto de impuesto), el trabajo sostiene que estos beneficios no están claramente determinados o cuantificados, considerando que el Estado tiene potestades para modificar las condiciones y fórmulas de cálculo de los mismos en un futuro. En definitiva, la investigación concluye que los aportes y contribuciones a la seguridad social funcionan en la práctica de manera similar al resto de los impuestos, pudiendo en consecuencia ser denominados bajo esta misma clasificación.

En algunos estados, como México o Brasil se los considera como tributos. Por el contrario, Bolivia, Ecuador, España o Italia se encuentran entre los países que no las consideran como tales.

En Argentina, la mayor parte de la doctrina adhiere a la consideración de su naturaleza tributaria, aunque no es una cuestión pacífica. A su vez, dichas contribuciones pueden ser de aportes o de seguridad social.

Concluyendo con esta introducción es menester resaltar que cuando el Estado ejerce su potestad y establece tributos surge simultáneamente la necesidad de administrarlos, de adoptar las medidas convenientes para percibirlos, razón por la cual se le asigna dicho cometido a la Administración Tributaria.

### D- HISTORIA DE LOS TRIBUTOS

Siguiendo a Gerardo Gómez Velázquez (2010) vamos a repasar la importancia que han tenido los impuestos en la historia de la humanidad.

#### a) **Edad Antigua**

Desde las primeras sociedades humanas, los impuestos eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributos, muchos de los cuales eran destinados para asuntos ceremoniales y para las clases dominantes. La defraudación de impuestos era poco común, debido al control directo que hacían sacerdotes y soberanos de la recaudación.

Las primeras leyes tributarias aparecen en Egipto, China y Mesopotamia. Textos muy antiguos en escritura cuneiforme de hace aproximadamente cinco mil años, señalaban que “se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar”. En el

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

nuevo testamento, aparece la figura de recaudador de impuestos en la persona de Mateo, siendo este puesto algo detestable y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús cuando iban a comer en casa de éste.

En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), para lo cual tenemos como ejemplo la construcción de la pirámide del rey Keops en el año 2.500 a.C. La obra duró alrededor de veinte años, participando aproximadamente unas 100.000 personas que acarrearán materiales desde Etiopia. También se encuentra en una inscripción de una tumba de Sakkara con una antigüedad de aproximadamente 2.300 años a.C. la que trata de una declaración de impuestos sobre animales, frutos del campo y semejantes. Por otra parte, en este mismo reino el pueblo tenía que arrodillarse ante los cobradores de impuestos del faraón, quienes además de presentar su declaración, tenían que pedir gracias. Las piezas de cerámica en ese entonces se usaban como recibos de impuestos. En la isla mediterránea de Creta, en el segundo milenio A. C. el rey Minos recibía hasta seres humanos como tributo.

Respecto a impuestos internacionales, los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones tomaron a los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. Como ejemplo tenemos al Imperio Romano, el cual cobraba fuertes tributos a sus colonias, situación que permitió que por mucho tiempo los ciudadanos romanos no pagaran impuestos.

Los babilonios y asirios después de victoriosas campañas militares, levantaban monumentos indicando a los vencidos sus obligaciones económicas contraídas.

Augusto en Roma, decretó un impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales llamado Centésima.

En China, Confucio fue inspector de hacienda del príncipe Dschau en el estado de Lu en el año 532 A. C. Lao Tse decía que al pueblo no se le podía dirigir bien por las excesivas cargas de impuestos.

En el México precolombino, se acostumbraba entregar a los aztecas bolas de caucho, águilas, serpientes y anualmente mancebos a los que se les arrancaba el corazón como parte de sus ceremonias religiosas.

Los aztecas mejoraron su técnica de tributación, utilizando a los Calpixquis los cuales llevaban como signo distintivo o credencial una vara en una mano y un abanico y con la otra se dedicaban al cobro de tributos. Imponían fuertes cargas a los pueblos vencidos, situación que quedó asentada en los códigos pre y post cortesianos. Productos naturales como el algodón y los metales preciosos eran utilizados como tributos. Por otra parte, sabemos de la existencia de un registro (matrícula de tributos). Con el paso del tiempo el tributo en especie de los aztecas, fue sustituido por el cobro de impuestos en monedas por el gobierno Español.

El cobro de tributos para los incas en Perú, consistía en que el pueblo ofrecía lo que producía con sus propias manos al dios rey, este le daba a cambio lo necesario para su subsistencia, apoyado por



## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

un ejército de funcionarios. Para hacer sus cuentas los Incas utilizaban unas cuerdas anudadas por colores (dependiendo del impuesto) llamadas “quipos”, las cuales se anudaban conforme a su cuantía. Eran tan complicados los procesos, que se tenía que solicitar la asistencia de asesores fiscales llamados “quipos-camayos”.

Como se puede observar, en la antigüedad, la forma de pagar y cobrar tributos no era del todo equitativa y más bien obedecía a situaciones de capricho, mandato divino o por el sometimiento de un pueblo a otro. También podemos ver que los mismos seres humanos eran parte de los tributos y eran destinados a sacrificios ceremoniales u obligados a realizar trabajos físicos. Algunas declaraciones de impuestos eran humillantes, ya que al presentarlas, el contribuyente tenía que arrodillarse y pedir gracia.

### **b) Edad Media**

Con la caída del Imperio Romano (siglo V) comienza la Edad Media que va a finalizar en el año 1492 con el descubrimiento de América.

En la edad media los vasallos y siervos tenían que cumplir con dos tipos de contribuciones: las primeras eran prestaciones de servicios personales y otras de tipo económico, liquidables en dinero o en especie. Las primeras, consistían en prestar el servicio militar. La obligación básica de dicho servicio era acompañar a la guerra al señor feudal, obligación que se fue reduciendo con el paso del tiempo. Ya en el siglo XIII, sólo era necesario acompañarlo hasta los límites de determinada región, no muy lejana y por cuarenta días únicamente.

Los vasallos tenían la obligación de prestar guardia en el castillo del señor feudal y de alojar en su casa a los visitantes del mismo. Este tipo de contribución disminuyó y devino en la obligación de recibir sólo cierto número de visitantes durante un determinado tiempo u ocasiones al año. Otro tipo de contribución de los vasallos era la de asesorar al señor en sus negocios.

Los siervos como parte de los servicios personales, cultivaban las tierras de su señor ciertos días a la semana. En esta época, los obligados a pagar tributo pagaban tasas de rescate, que consistían en el pago de determinadas cantidades de dinero con el propósito de suprimir servicios personales o en especie, así con el tiempo se fueron sustituyendo los servicios personales por prestaciones en dinero, con lo que nacieron los diferentes tipos de impuestos.

Los impuestos en especie consistían en la participación de lo producido de la tierra y por algunos animales como las gallinas. También se recibían derechos en metal o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra. Otro derecho en especie consistía en que los labriegos estaban obligados a cocer pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial, y a pisar las uvas en su lagar, lo que generaba ganancias al patrón en derechos por el uso de sus instalaciones. A estas contribuciones se le denominó Banalidades.

Un impuesto muy común fue el de la talla o pecho, que era pagado por cada familia de campesinos en forma de dinero o especie; se le llamaba de tal forma porque al pagarlo se hacía una

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

talla con cuchillo en un pedazo de madera. Al principio el impuesto se estableció en forma arbitraria y posteriormente se logró fijar con cierta regularidad. Lo recaudado era destinado a diversos fines, como el casamiento de la hija del señor feudal, armar caballero al hijo, pagar el rescate del señor, adquirir equipo para las cruzadas, etc.

Además existía un impuesto que gravaba la propiedad territorial que también consistía en una talla en madera. Se dice que en Languedoc, el tributo gravaba solamente el inmueble sin importar la situación económica del propietario. Para tal fin, sólo se contaba como base un catastro que se iba renovando cada treinta años, el cual tomaba tres tipos de tierra según su fertilidad. Todo contribuyente sabía de antemano lo que tenía que pagar, pero si no estaba de acuerdo con el monto, tenía derecho a que se le comparara su cuota con la de otro vecino. Esta persona era elegida por el mismo, lo que se llama ahora derecho de igualdad proporcional.

Otro impuesto era el de la mano muerta, que consistía en el derecho que tenía el señor feudal de adjudicarse de los bienes de los difuntos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados. Los colaterales podían pedir la herencia con el permiso del señor feudal, pero siempre y cuando pagaran un rescate muy elevado que se le llamaba derecho de relieve. El señor también se adjudicaba de los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio.

El diezmo formaba parte de los impuestos de la iglesia, mismo que consistía en pagar el contribuyente la décima parte de todos sus productos.

El impuesto de la barba era común en la Rusia de Pedro El Grande.

En tiempos de Felipe III de España, existían los impuestos de nobleza, que fueron extendidos a títulos y órdenes.

En la edad media existía un pago por el derecho del servicio de impartición de justicia, que pagaban los siervos y los villanos cuando comparecían ante los tribunales para solicitar justicia. Es importante recalcar que en la mayoría de las constituciones del mundo el acceso a la justicia es gratuito. Este logro fue conseguido en la modernidad.

El impuesto de peaje, se cobraba al transitar por determinados caminos o por cruzar algún puente. El derecho por pasar los puentes se llamaba pontazgo.

Algunos autores nos mencionan que los señores feudales, cobraban derechos por el tránsito de mercancías, por pasar muelles, por pasar las puertas de las poblaciones. Las mercancías tenían una tarifa dependiendo de la calidad de las personas y se cobraban los derechos en dinero o en especie.

En la Edad Media las contribuciones que se cobraban llegaron a ser humillantes, indignas e intolerables, por ser impuestas obligatoria y arbitrariamente. Un ejemplo lo constituye el derecho de toma, que consistía en que el señor feudal podía obtener todo lo necesario de sus siervos para condicionar su castillo pagando por ello el precio que el mismo fijara. Tenemos también el Derecho de Pernada, que consistía en el derecho que tenía el señor feudal sobre la virginidad de la mujer antes de contraer matrimonio.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Otros ejemplos que sucedieron alrededor del año 1500 en Europa, consistían en presentar sus impuestos en efectivo a los Kammerer (tesoreros). Actualmente en Alemania, los encargados de la administración financiera municipal, llevan el título citado en aquella época.

Los castigos que se infringían en la edad media por la omisión del pago de los impuestos, consistían en encarcelar a los infractores en la torre del castillo, en algo parecido a un calabozo húmedo, oscuro, sucio, con animales e insectos; también utilizaban cámaras de tormento. Otro castigo para quien no pagara impuestos lo constituía el tener que pasarse el resto de sus días como galeote, es decir, forzado a trabajar en las galeras. Las personas que no podían o se negaban a pagar el diezmo también eran recluidas en la torre.

### **México en tiempos de la colonia**

Durante los 300 años del sistema de gobierno colonial, hubo mucha confusión en el sistema recaudatorio, lo que provocó que la Nueva España no alcanzara los niveles de desarrollo deseados, debido a que los tributos recaudados eran muy pocos.

Entre España y la Nueva España hubo un gran intercambio de mercancías, lo que ahora llamamos importación-exportación. Los productos importados de España consistían en vino, aceite, lencería, vajillas, jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabón, entre otros. La Nueva España exportaba oro, plata, grano o cochinilla, azúcar, y cueros sin contar una gran diversidad de productos más.

Por su parte España estableció que la colonia, sólo podía exportar y negociar con la Metrópoli, lo que limitó su capacidad de realizar comercio y restringió su desarrollo económico.

Cuando se fundó la villa de la Veracruz, se establecieron varios impuestos como el quinto real, con el que se beneficiaban en primer término el rey de España, al que le correspondía un quinto del botín conquistado por los españoles, otro quinto le correspondía al conquistador Cortés y el sobrante del botín se repartía entre los soldados que acompañaban al conquistador. Esto posteriormente provocó que el rey de España nombrara como tesorero real al español Alonso de Estrada y a los miembros de la hacienda pública como veedores, factores, contadores y ejecutores.

Había un impuesto denominado de altamirantazgo, en honor del Almirante de Castilla y a favor del mismo, el cual era implantado a todos los buques, así como a las mercaderías, tanto por la entrada como por la salida, de igual manera que por la carga y descarga de éstas. Este impuesto se implantó tanto en los puertos de España como de sus colonias y alcanzó hasta un quince por ciento.

En 1679 se impuso una contribución llamada de lotería, la cual gravaba la venta total de la lotería, con una tasa del 14% sobre la misma. Anteriormente, en el año de 1573, se pagaba un impuesto que gravaba el paso de las mercancías de una provincia a otra, llamado alcabala y posteriormente el pago de un derecho de tránsito llamado peaje. Los nativos debían cargar su carta de tributos ya que de lo contrario tenían la obligación de pagar otra vez.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Un gravamen que ha perdurado hasta ahora pero con otro nombre, es el impuesto de caldos, denominado en la actualidad Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS). En la colonia solamente gravaba a los vinos y aguardientes. En el México actual, este impuesto grava una cantidad mucho mayor de productos.

En la colonia se cobraban con frecuencia impuestos extraordinarios, los cuales se implantaban de manera arbitraria, como era el caso del impuesto que se cobró por construir un enorme muro en el puerto de Veracruz y que se le denominó Impuesto de Muralla.

### c) Conclusiones

A modo de síntesis, es menester resaltar lo importante que han sido los impuestos para la supervivencia de todas las **sociedades** a lo largo de la **historia de la humanidad**. Desde antes del nacimiento de Cristo existieron y el impacto social estaba más relacionado con una cuestión más espiritual y se establecían por mandato divino. En la edad media los tributos eran dispuestos por los señores feudales y el no cumplimiento de los mismos llevaba como consecuencia actos de violencia. Los castigos eran muy desproporcionados.

En la edad moderna los tributos se relacionaron más con la evolución económica del país y pasaron a ser parte del “progreso”. Es en esta época donde empieza a regir el principio de legalidad.

## E- EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN ARGENTINA

A partir de un informe del Consejo Profesional de Ciencias Económicas (2010) de la Provincia de Buenos Aires dividiremos la evolución de los tributos en nuestro país en 6 períodos.

### a) Periodo 1810-1852: de Mayo a la Constitución Nacional

En casi todo el siglo XIX, los cambios impositivos están ligados a los aspectos institucionales. El movimiento de Mayo de 1810 permite apropiarse los recursos de aduana manejados, junto al resto de las aduanas coloniales de América, desde la metrópoli española con criterio monopólico. El gobierno del Virreinato se financiaba a través de una porción de esa recaudación bajo la forma de un subsidio.

La recaudación era insuficiente frente a las necesidades de las guerras de independencia, la guerra con Brasil y el bloqueo al puerto por escuadras extranjeras. El sistemático déficit fue cubierto por la emisión de moneda y el crédito compulsivo. Incluso, el carácter dominante de los recursos de aduana impuso en la administración de Pueyrredón y Rosas que el gobierno pagara bienes y servicios con títulos inconvertibles cuya amortización se efectivizaba contra pago de derechos aduaneros.

### b) Periodo 1853-1890: La formación del estado en Argentina

Argentina no sólo no disponía de un mercado interno único, tampoco era una nación. La Constitución Nacional fue el intento de construir ambas dimensiones. A partir de allí la

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

institucionalización efectiva demoró 10 años. El principal obstáculo de este proceso fue la financiación mediante recursos genuinos y permanentes tanto de la Nación como de las Provincias.

Las discusiones entre unitarios y federales se centraban en el manejo de la Aduana, la principal fuente de recursos. Entre 1852 y 1862 siguió a cargo de la provincia de Buenos Aires. La falta de recursos en la Confederación hizo que gravara de manera diferencial las mercancías que llegaban por el puerto de Buenos Aires respecto de otros puertos.

A pesar del crecimiento de los recursos aduaneros, en particular en 1863-88, en los '60 y '70 del siglo XIX, los gastos por conflictos internos y externos (levantamientos de los últimos caudillos federales, desplazamiento de la frontera indígena y guerra con el Paraguay), a lo que sumaba un enorme descontrol administrativo, generaron una tendencia al déficit permanente. Ya en los '80 los gastos también crecieron al encarar grandes proyectos de obras públicas (ferrocarriles y puertos) y por la continuidad del desorden fiscal. En ambos periodos el creciente déficit fue financiado con emisión monetaria y crédito público.

### **c) Periodo 1890 -1929: La economía agro-exportadora**

En este periodo los cambios impositivos ya no vienen empujados por cambios institucionales. Ahora son cambios económicos, internos e internacionales los que marcarán a fuego el sistema impositivo.

En este sentido hay dos procesos paralelos y complementarios. Uno de ellos vinculado con la consciencia que empezaron a tener los gobernantes sobre la importancia que tenía la experiencia histórica que demostraba lo limitado que resultaba pensar a los derechos de aduanas como la fuente principal de recursos. Había que obtener nuevos fondos ya que el país demandaba nuevos y mayores recursos para poder subsistir. El otro proceso se relaciona con las condiciones del contexto. Las condiciones institucionales y económicas se presentan en forma favorable. Estos elementos produjeron una transformación crucial de Argentina: unificar su mercado interno e incorporarlo al mercado mundial. Su reflejo en materia tributaria llevó a la creación de los denominados impuestos “internos” por oposición a los de Aduana (“externos”).

### **d) Periodo 1930–1975: El modelo de sustitución de importaciones**

La industrialización por sustitución de importaciones (ISI) es una política económica basada en la premisa de que un país en vías de desarrollo debe intentar sustituir productos que importa, normalmente manufacturas, por sustitutos fabricados localmente. La teoría es similar a la que propugnaba el mercantilismo, en la que se promueven maximizar las exportaciones y reducir al

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

mínimo posible las importaciones, todo ello con el fin de incrementar la riqueza nacional. Uno de los medios utilizados es la elaboración de productos con el mayor valor agregado posible.

Esta política se basa en tres pilares fundamentales: una política industrial activa que subsidie y dirija la producción de sustitutos y que cree barreras al comercio (altos aranceles), y una política monetaria que mantenga sobrevaluada la moneda local.

Una ventaja importante que señalaron sus defensores, el modelo surge luego de la Gran Depresión, es que en caso de un shock económico a nivel mundial, como el de 1929, sólo afectaría ligeramente al país que practicara políticas ISI, pues estaría aislado si las industrias nativas tenían en el mercado local su principal foco de demanda.

En contra de esta postura podemos mencionar al neoliberalismo que fomenta el libre comercio, a partir de una desregulación de los mercados. Además, otra característica de este modelo es la privatización, por la idea que la Administración privada es más eficiente que la administración pública.

Una vez explicado el ISI, dividiremos el período en tres sub-períodos.

- **Sub-período 1930-1945**

La crisis internacional de 1929 produjo un impacto en gran escala y el comercio mundial se redujo en un 30%. Argentina no fue la excepción, los recursos de aduana, que en 1929 representaba el 59,2 % de la recaudación, se redujeron en 1931 al 38,6 %. Como al mismo tiempo se producía una fuerte recesión, los impuestos internos no podían cubrir la brecha que se estaba creando.

No quedaba otra alternativa que un cambio radical en el sistema impositivo. Implementar un impuesto generalizado sobre los consumos, un impuesto sobre las rentas (Impuesto al Rédito se denominó) y la coparticipación. La medida fue tan importante como la creación de entes reguladores de la producción y comercialización, el control de cambios y la creación de un banco central. Todos estos cambios delinearon la economía las siguientes décadas.

Las modificaciones definieron las bases impositivas de un nuevo modelo económico que luego se conoció como de “industrialización por sustitución de importaciones” (ISI) y cuyos efectos se extendieron hasta 1975.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

### ○ **Sub-período 1946-1955**

A partir de 1946, el modelo de industrialización sustitutiva de importaciones ya no deriva del cierre de la economía mundial (en el año 45 estaba finalizando la segunda guerra mundial). Ahora es una definición del propio gobierno, que utiliza para ese objetivo todos los instrumentos disponibles (entre ellos la política tributaria). Sólo se necesitaba profundizar y modernizar.

Sin duda el sistema tributario ganó en progresividad y los niveles de recaudación alcanzaron su máximo en los años 50 y 51. El impacto de la eficiencia en la recaudación fue rotundo. Entre 1948 y 1950 la imposición sobre ventas se incrementa 5 veces en términos del PBI (valores reales deflactados por inflación y crecimiento). Además, el conjunto de la imposición sobre la renta llega en 1952 a 3,34 % del PBI. Será útil retener esta cifra para explicarnos lo sucedido décadas después.

### ○ **Sub-período 1956-75**

En 1955 se produjo el golpe de estado al gobierno de Juan Domingo Perón provocado por la Revolución Libertadora.

A pesar de los cambios institucionales que se produjeron, no existieron modificaciones importantes en el sistema impositivo. El modelo ISI, aunque con variantes, siguió predominando y el sistema impositivo lo acompañaba con cierta eficiencia.

A partir de 1973, las condiciones políticas se orientaban hacia profundizar el modelo ISI. Los fundamentos básicos de la política económica del tercer gobierno de Perón fueron la promoción industrial, la ley de inversiones extranjeras, la reforma financiera y la reforma del sistema tributario.

En 1975, un golpe inflacionario provocado por el propio gobierno puso en jaque el modelo vigente.

## e) **Periodo 1976-2001: La apertura de la economía**

### ○ **Sub-período 1976/82**

El Proceso de Reorganización Nacional se autodenominó a la nueva sublevación militar que derrocó a la Presidenta María Estela Martínez de Perón.

El modelo ISI se dejó de lado en forma absoluta y definitiva. Con esta decisión se produjeron algunos efectos sociales como la tendencia a la desaparición de la clase media y el debilitamiento de los sindicatos como cualquier otra organización o corriente que pensara distinto a los militares.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Su principal instrumento fue la apertura de la economía. El país quedó a merced del flujo de capitales que produce la volatilidad del mercado financiero internacional. Las prioridades empresarias pasaron desde la faz productiva a la financiera, produciendo un gigantesco re-acomodamiento en empresas y bancos que pasaron a depender del crédito externo, se liberó el mercado cambiario y desgravaron las exportaciones. Esto, junto la imposibilidad de controlar la mega-inflación colocó a la economía en un estado de hibernación que limitó la recaudación impositiva, creando situaciones fiscales deficitarias.

El hecho de depender de los mercados internacionales hizo que nuestro país se viera afectado por tres sucesos internacionales importantes: en 1975, la guerra de Yon Kipur entre Judíos y Árabes que elevó el precio del barril de petróleo; en 1979 la guerra entre Irán e Irak que produjo el mismo efecto que el suceso anterior y, por último, el embargo cerealero que los Estados Unidos impusieron a la Unión Soviética con motivo de su invasión a Afganistán en 1979.

La tributación se orientó a anular criterios progresivos y reforzar los regresivos. El esquema básico de imposición se mantuvo y fue una gran contradicción. Un cambio tan radical en el modelo económico exigía una adaptación integral del sistema impositivo. Y las consecuencias de no hacerlo comenzaron a aparecer bajo la forma de un deterioro progresivo de la recaudación a partir de 1977.

Las tasas de desempleo eran muy bajas pero lo que afectaba principalmente a la sociedad era la inflación.

En el año 81 con una devaluación del 500% se originó otra gran crisis.

- **Sub-período 1983/88**

En el año 1983, año en que retomamos a la democracia, las prioridades del gobierno se orientaron a las urgencias coyunturales derivadas de la crisis de la deuda, agravada por la privación de financiamiento internacional.

Pero no sólo la crisis afectaron las finanzas públicas, la contradicción latente entre un sistema impositivo adaptado al ISI y el esquema de apertura que persistía, generaba un deterioro sistemático en la recaudación de los principales impuestos: Ganancias e IVA.

Los intentos de financiar el déficit con emisión de dinero se complicó con la incapacidad del BCRA para la absorción de los excedentes monetarios. Se produce el fenómeno conocido como “festival de bonos” y su desenlace: una fuerte devaluación, los episodios hiperinflacionarios de 1989 y 1990 y situaciones políticas traumáticas.



## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

### ○ **Sub-período 1989-2001**

Históricamente, el periodo anterior significó sólo un paréntesis en el proceso de apertura. La Convertibilidad implementada en 1991, fue una reedición de la Caja de Conversión vigente con interrupciones entre 1890 y 1930, pero esta vez, el “patrón oro” se convertiría en el “patrón dólar”. Su implementación significó llevar las condiciones de apertura al límite.

Otra vez debemos plantearnos qué pasó con el sistema impositivo. El esquema, congruente con las condiciones vigentes entre 1930 y 1975 (ISI) seguía siendo básicamente el mismo y planteaba una incompatibilidad latente con la profundización del esquema aperturista. Su inflexibilidad agravó las condiciones habida cuenta que el instrumento fiscal era el único disponible para la política económica. Estas contradicciones coadyuvaron a la destrucción del modelo.

Las huellas de las limitaciones de la recaudación son claramente visibles. En 1992, cuando recién la convertibilidad comenzaba a funcionar a pleno, la recaudación total (incluye seguridad social) alcanzó niveles del 17,9 % del PBI (en este período es cuando empezamos a tener una presión tributaria “alta”, hasta la actualidad). En el resto del periodo estuvo, de manera leve, pero sistemática, por debajo de ese nivel.

### **f) Período 2002-2013: Desde la crisis a nuestros días**

En cuanto a la estructura tributaria, a partir del año 2002, ganan mayor participación los impuestos que gravan a la renta y a la propiedad en desmedro de los impuestos que recaen sobre el consumo (IVA). Este aumento en los impuestos directos fue posible gracias al aumento en el nivel de actividad.

Por otra parte, el esquema productivo generado a partir del modelo ISI ya no estaba protegido por prohibiciones, cupos y aranceles. Ahora ese efecto se debía a un tipo de cambio antítesis del vigente en los '90. Y el impacto sobre los niveles de crecimiento fue notable. La recaudación impositiva reaccionó de manera más que proporcional, incluso con el plus de las retenciones posibilitadas por la devaluación y precios de commodities en alza.

Aunque la recaudación detentó el mayor crecimiento histórico, las exigencias del modelo se habían modificado. Ya no reclama como en convertibilidad “déficit cero” (resultado neutro). Ahora el modelo se sostiene mediante un resultado fiscal superavitario, para que junto al superávit externo conforme los “superávit gemelos”. El superávit fiscal debe existir, aun cuando el modelo también exige de un gran de gasto público en subsidios.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

El superávit fiscal se logró hasta el 2008. En el 2009, los efectos de la crisis financiera produjeron una reducción en términos relativos de la recaudación y un incremento del gasto real. El resultado fue la pérdida del superávit fiscal y debilitamiento del modelo. Las medidas adoptadas apuntaron a racionalizar algunos aspectos: ajustes en materia técnica, de promoción de actividades, para lograr efectos sociales y de impacto recaudatorio.

### g) Conclusiones preliminares

Rápidamente, podemos afirmar que el sistema tributario debería ser funcional al modelo global. La doctrina tributaria conoce esto como el diseño de un “**sistema tributario racional**”. Sin embargo, en el mundo real, cualquiera sea el nivel de desarrollo, aparecen urgencias recaudatorias, emergencias económicas y presiones sociales que no permiten que exista la deseada coherencia. En la **historia económica mundial** son ínfimos los casos donde se aplicaran estos sistemas racionales. Por el contrario, lo que sí encontramos son aproximaciones a través de cambios impositivos donde el largo plazo actúa como un filtro que va decantando los instrumentos sobre la base de cambios lentos y sopesando la experiencia pasada. Son los “sistemas tributarios históricos”.

Argentina, no fue la excepción a lo que ha ido ocurriendo a lo largo de la historia mundial, en lugar de aprovechar las experiencias, se produce una mera yuxtaposición de tributos, un conjunto inarticulado que pertenecen a raíces doctrinarias, a objetivos y coyuntura diferentes. Y lo que es más grave: su incesante modificación que no permite su corrección en el largo plazo. Estamos en presencia, no de un sistema, sino de un mero “**régimen tributario**” de alta heterogeneidad. Lo que vulgarmente conocemos como “parches” que incorporan tributos con objetivos sólo recaudatorios y horizontes de corto plazo.

Estos antecedentes nos llevan a la conclusión que el debate debería orientarse a una reforma tributaria integral aunque luego se implemente en etapas y de manera paulatina. Sin embargo, observamos que todo el debate tributario es absorbido la mayor parte de las veces por un concepto muy mencionado como es la presión fiscal.

Este tema será ampliado en otros puntos de este trabajo.

## CAPÍTULO II: EXPLICACIÓN DEL MODELO ACTUAL (MODELO K) Y CONTEXTO.

Las políticas del gobierno ya sean cambiarias, económicas, fiscales o tributarias se dan en un contexto específico por lo que para alcanzar el nivel de comprensión que pretendemos es indispensable ir desde lo general a lo específico, desde lo macro a lo micro para luego si poder trazar “un camino de vuelta” e ir a la inversa. Este es motivo por el cual comenzaremos a definir el modelo actual.

Siguiendo al Dr. Raúl Mercau (2012) vamos a realizar un **análisis del modelo K**. Lo podemos definir a través de dos características POPULISTA e INTERVENCIONISTA.

Comenzaremos explicando estas características sin emitir juicios de valor y siendo lo más objetivo posible.

Gráfico N° 2: Modelo K



Fuente: página web <http://gestar.org.ar/>

### A- CARACTERÍSTICAS

#### a. Populista

Hay tres claves según el cientista político Ernesto Laclau:

- Las “demandas populares” por oposición a las “demandas democráticas”.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

- “El Pueblo” (industria nacional, trabajadores, familias de menores recursos, agricultura familiar, jubilados, etc.) que se contraponen con los “enemigos del pueblo” (FMI, monopolios, Clarín) y
- El líder.

### **b. Intervencionista**

A través de la mención de algunos sucesos determinantes vamos a demostrar esta característica.

- 2007: Intervención del INDEC
- 2008: Estatización AFJP
- 2008: Estatización Aerolíneas y Austral
- 2008: Retenciones móviles (conflicto con el campo)
- 2009: Asignación Universal por Hijo
- 2009: Fútbol para Todos
- 2009: Movilidad Jubilatoria
- 2009: Moratoria Impositiva
- 2009: Blanqueo de Capitales
- 2010: Matrimonio Igualitario
- 2010: Conectar Igualdad
- 2011: Ampliación Asignación Universal por Hijo
- 2012: Estatización YPF
- 2012: Reforma Carta Orgánica del BCRA
- 2012: Cepo al dólar
- 2012: PROCREAR
- 2013: Impuesto a autos de alta gama
- 2014: PROG.R.ES.AR

### **B- OBJETIVOS DEL MODELO**

Los objetivos del modelo son el crecimiento económico, el empleo y la equidad distributiva.

En este trabajo desarrollaremos solamente lo que se refiere a la equidad distributiva ya que uno de los medios para lograr dicha equidad son las **políticas tributarias**.

#### **a) Equidad distributiva**

La referencia a la equidad está formulada con relación al sistema tributario en su conjunto y no a cada impuesto en particular. Puede ocurrir que un determinado impuesto tenga características

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

regresivas, hecho que puede estar suficientemente compensado con la adecuada progresividad de otro en términos de poder concluir que el sistema es equitativo.

El sistema tributario es un instrumento para transferir recursos del sector privado al sector público con determinados fines y con un grado razonable de justicia en cuanto a la distribución de la carga que representa; pero, no está destinado a corregir injusticias o insuficiencias de un sistema social (¿o sí?), que no pretende que se perpetúen, sino solo advertir que su corrección se debe hacer por otros medios.

### **a.1 ¿Nuestro sistema es equitativo?**

Esta pregunta esperamos sirva como **disparador para nuevos trabajos de investigación**. Sin embargo hay algunas situaciones que debemos mencionar como ejemplos para iniciar el debate. Las medidas pueden ser discutidas o no, pero no deberíamos discutir la equidad que propone el modelo actual.

En nuestro país, un factor que erosiona la confianza pública y genera condiciones que obstaculizan el desarrollo de la consciencia tributaria, es la falta de control o el mal uso que se da al otorgamiento de beneficios y tratamientos que responden – en principio- a la necesidad de favorecer la inversión en áreas o sectores claves para el desarrollo del país. La proliferación de estos mecanismos de incentivo fiscal, al disminuir los ingresos tributarios determina el aumento de la presión sobre el resto de los contribuyentes, a los fines de compensar la pérdida de recursos. La falta de control sobre el desarrollo de los proyectos de promoción ya aprobados, determina una fuente importante de incumplimiento y por lo tanto de evasión fiscal, que imprime otra vuelta de tuerca al problema de la inequidad.

Otro factor que actúa en el mismo sentido es la aplicación de regímenes de perdón que otorgan beneficios y franquicias a quienes han cometido infracciones fiscales, colocándolos en situación de ventaja respecto de aquellos que han cumplido correctamente con sus obligaciones, dando la razón a quienes opinan que incumplir en nuestro país resulta más beneficiosos que acatar la ley fiscal.

En tal sentido, vale destacar que en pocos años, se han dictado dos leyes que permiten exteriorizar bienes no declarados. En efecto, las leyes 26476 (año 2008) y 26680 (año 2013) han permitido blanquear bienes y dólares a muy bajo costo y liberando de tributar los impuestos evadidos y de denunciar penalmente a los evasores.

## **C- PILARES DEL MODELO**

Los pilares del modelo son: reservas internacionales, superávit fiscal, superávit en cuenta corriente, y por último el aumento en la demanda de bienes y servicios y en el nivel de empleo.

### **a) Pilar I: Alto nivel de actividad**

Desde principios del 2003 la Argentina atraviesa un período de gran crecimiento económico, a excepción del año 2009, donde nos vimos perjudicados por la crisis internacional. Entre 2003 y 2008

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

el crecimiento anual fue del 8.5%. En el año 2009, la tasa de crecimiento fue positiva (0.9%), es decir estuvo por encima de la mayoría de los países de la región (tuvieron tasas negativas). Argentina retomó el crecimiento en el año 2010, con una tasa del 9.2% y en el 2011 del 8.9% para que en el 2012 vuelva a crecer en línea decreciente con 2.2%.

En este proceso de crecimiento tuvieron que ver algunas medidas como la disminución del desempleo, el aumento de las jubilaciones y pensiones, el incremento del salario real y algunas medidas sociales.

Por otra parte, cabe señalar que la industria manufacturera y la construcción lideraron el crecimiento en esta década kirchnerista.

La base para impulsar este crecimiento, entendemos, fueron el desarrollo de capacidades competitivas en cuatro aspectos: la inversión, la innovación, la educación y la infraestructura. A partir de esto se amplió la base industrial permitiendo producir bienes de mayor valor agregado.

Los años 2013 y 2014 no serán consideramos debido a que el trabajo se empezó a elaborar en el año mencionado en primer lugar.

### **b) Pilar II: Superávit fiscal**

El déficit fiscal con el cual venía trabajando los gobiernos anteriores es un hecho. Uno de los pilares en que se sostiene este modelo es el superávit fiscal.

El mencionado ajuste se debe al aumento de los ingresos públicos por diferentes factores como por ejemplo: las retenciones a las exportaciones, la reactivación de la economía (por un tema de ciclos económicos se podría explicar), el aumento del empleo y a partir del 2008 la estatización de los fondos previsionales.

En los últimos dos años dicho balance en las cuentas del Estado no se está logrando, este podría ser uno de los motivos que está desestabilizando al gobierno actual.

### **c) Pilar III: Superávit en Cuenta Corriente**

El mismo se ha ido logrando a través de la balanza comercial. Esto se debe en primer medida por un contexto internacional favorable, lo que llamamos “viento en cola”, donde los precios de los productos que Argentina exporta están o han estado en alza. Por ejemplo: soja y otros cereales.

Los factores para lograr este balance positivo son el sostenimiento de un tipo de cambio real, estable y diferenciado que induce la fomentación de las exportaciones y la sustitución de las importaciones, la política de desendeudamiento y por la mejora en los términos de intercambio.

El año 2013 fue el que presentó el mayor déficit en la balanza comercial. Las causas podrían ser el aumento en las importaciones de combustible, el resultado negativo del sector turístico y la baja de las exportaciones por ejemplo en trigo.



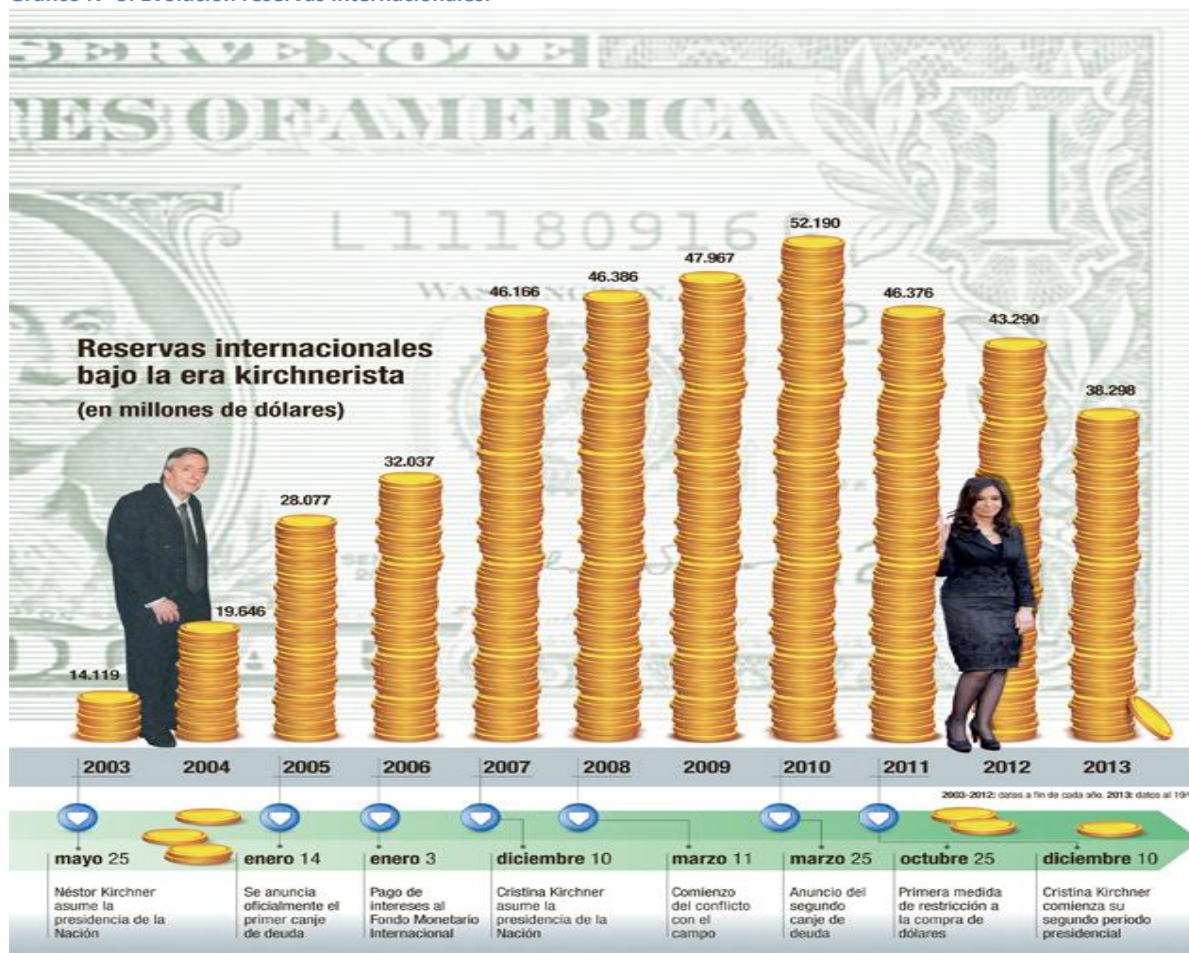
# “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

## d) Pilar IV: Reservas Internacionales

La política trata de acumular dólares para sostener el tipo de cambio. Esto fue realizado con eficacia en casi todos los años del gobierno K, sin embargo en el año 2013 las reservas disminuyeron en un gran porcentaje.

La evolución de la misma la podemos ver en el siguiente gráfico obtenido del diario *Ámbito Financiero*.

Gráfico N° 3: Evolución reservas internacionales.



Fuente: *Diario Clarín*

Según un artículo publicado en el mencionado diario la periodista Florencia Lendoiro dice que “*ni el cepo cambiario, ni el ingreso de los sojadólares, ni las restricciones para importar lograron lo que para el Gobierno era una de las metas económicas más importantes del año: la recomposición de las reservas en el Banco Central, que están en su nivel más bajo desde hace más de seis años*”.

Entre los motivos de dicho descenso podemos señalar:

- La disminución de los ingresos de dólares por las retenciones a las exportaciones relacionadas al campo. Lo que sucedió fue que la cosecha fue mucho menor de lo esperada (un 15%

# “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

menos) y por lo tanto, los dólares que liquidan los exportadores son menores que los que se esperaban que ingresen.

- Pago de deudas del BCRA al Banco de Basilea y al de Francia.
- Caída del valor del oro (uno de los activos en que invierte el BCRA)
- Importaciones de energía.

## Contexto

### 1) POLÍTICA ECONÓMICA

Antes de comenzar este punto entendemos que es menester definir qué es la política. Según Ramón García- Pelayo y Gross (1993) la política es: *“Arte o doctrina de gobierno de los estados.// Manera de dirigir los asuntos de un estado: una política liberal.//Relativo a la organización y al gobierno de los asuntos públicos.”*

Para llegar a comprender cómo actúa la política tributaria primero debemos explicar la política económica.

La política general de gobierno incide en los aspectos económicos, sociales y jurídicos. En el orden económico la política general se manifiesta cuando se planifican las erogaciones e inversiones públicas, los recursos públicos, los consumos, los ingresos y en general, todo tipo de disposiciones que afectan la actividad económica.

El objetivo de la política económica es el desarrollo económico de la población, que es el proceso que se manifiesta por un persistente aumento del ingreso por persona y un nivel de vida ascendente. Ese desarrollo económico, a su vez, tiene como objetivo la industrialización del país con el incremento paralelo del sector agropecuario, con buenas redes y medios de comunicación, con suficientes fuentes de energía y combustible que aseguren el autoabastecimiento, con el mejoramiento de la tecnología, la plena ocupación de sus habitantes, el aumento del nivel de ingresos y la formación del ahorro para asegurar la cuota de inversión de cada uno.

Dentro de la política económica encontramos a la política fiscal y a la política monetaria. El análisis de la política fiscal lo realizaremos en el siguiente punto. Ahora haremos una breve reseña de la política monetaria.

### POLÍTICA MONETARIA

La política monetaria está a cargo del Banco Central. Entre los objetivos que tiene el mismo podemos citar “concentrar reservas para moderar las consecuencias de las fluctuaciones de las exportaciones y de las inversiones extranjeras sobre la moneda, el crédito y las actividades comerciales; regular la cantidad de crédito y los medios de pago, adaptándolos al volumen real de los



## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

negocios; promover la liquidez y el buen funcionamiento del crédito bancario y controlar a los bancos; actuar como agente financiero y aconsejar al Gobierno en la emisión de empréstitos y en las operaciones de crédito”.

A partir de la década del '90, la figura del Banco Central se fue perfeccionando. Durante la vigencia del sistema de convertibilidad, que por ley establecía que un peso equivalía a un dólar, sus facultades se vieron reducidas y su función se limitó fundamentalmente a sostener el tipo de cambio, consolidar el sistema financiero y garantizar el funcionamiento del sistema de pagos.

Pero desde la salida del sistema de convertibilidad en enero de 2002, el Banco Central recuperó su capacidad de diseñar, elaborar y ejecutar la Política Monetaria.

En la actualidad, su misión primaria es preservar el valor de la moneda. La mayoría de los bancos centrales del mundo tienen como objetivo fundamental proveer un marco de estabilidad y garantizar el buen funcionamiento del sistema financiero para que la población pueda tomar convenientemente sus decisiones de ahorro, inversión y consumo.

En muchas economías emergentes, como la nuestra, que suelen estar expuestas a las turbulencias financieras que ocurren periódicamente en el mundo, los bancos centrales han priorizado la implementación de políticas de acumulación de Reservas Internacionales. Esto último quedó demostrado en el momento de desarrollar las pilares del gobierno K en el punto 2 de este capítulo.

Siguiendo a Daniel Rodríguez (2011), podemos decir que el Modelo K lleva a cabo políticas monetarias expansivas. Es decir, medidas tendientes a acelerar el crecimiento de la cantidad de dinero y a abaratar los préstamos (disminución de la tasa de interés). Los efectos positivos pueden ser: a) mayor empleo, b) más consumo, c) mayor producción y d) más inversión. Sus probables efectos negativos pueden ser: a) aumento de precios y b) crecimiento de importaciones.

## **2) POLÍTICA FINANCIERA**

Las estrategias seguidas para proveer al Estado de los fondos necesarios para su funcionamiento (impulsar el cumplimiento voluntario, crear riesgo para el evasor, brindar servicios para el contribuyente, entre otras), representan en su conjunto una verdadera política de Estado, por cuanto sus metas de recaudación están íntimamente relacionadas con las necesidades financieras del mismo.

Siguiendo a Giuliani Fonrouge (1992) podemos decir que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atender las necesidades de la sociedad y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera. Las decisiones correspondientes a estas actividades hacen a la política financiera.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

La naturaleza de la actividad financiera es muy discutida. Existen teorías económicas, políticas y sociológicas. Sin embargo, al examinarlas vemos que ciertos autores ocupan posiciones intermedias y que algunas ideas participan de las características de todas, por lo cual no debemos ser absolutistas.

En este trabajo consideramos a la actividad financiera más cercana a la teoría política. Siguiendo a Benvenuto Grizziotti<sup>1</sup> podemos decir que *“siendo políticos el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias o coactivas) y los fines perseguidos, debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política”*.

El mismo autor agrega que *“día a día la realidad muestra el predominio de las directivas políticas condicionantes de la actividad de la actividad financiera. Naturalmente que esto puede conducir al absolutismo estatal y a la ciega admisión de los regímenes dictatoriales”*.

Esta teoría puede ser completada con la opinión de Tivaroni quien agrega que la naturaleza política *“es calificada por principios sociales que predominan en todo Estado y en toda época”*.

Decir que la actividad financiera está más relacionada con la teoría política no me condiciona para proponer un enfoque interdisciplinario al momento de abordar este fenómeno.

### A-DISCIPLINAS QUE TRATAN LA ACTIVIDAD FINANCIERA

La mayoría de los autores coincide en que la actividad financiera del estado es compleja e incluye diferentes aspectos ya sean políticos, económicos, técnicos y jurídicos.

Parafraseando a Grizziotti (1939) la **ciencia de las finanzas** trata los aspectos económicos y técnicos, específicamente *“los principios de la distribución de los gastos públicos e indica las condiciones de su aplicación”*; la **política financiera** trata los aspectos políticos, es decir estudia los fines a perseguir y los medios para su obtención. Por último, los aspectos jurídicos los estudia el **derecho financiero**, *“expondría las normas jurídicas de las leyes que determinan la distribución de las cargas públicas, con el objeto de indicar su exacta interpretación”*.

### B- LA MISIÓN DEL ESTADO

A partir del siglo XIX la concepción de la misión del Estado ha ido evolucionando con mayor intensidad hacia una política intervencionista en las actividades económicas y sociales. Siguiendo a Giuliani Fonrouge, en su Tratado de Derecho Financiero, podemos distinguir tres etapas:

#### a) Estado gendarme (Economía Liberal)

Se extiende hasta la primera guerra mundial y se basa en la creencia de la superioridad de la iniciativa privada, reduciendo la acción del Estado al cumplimiento de las funciones más esenciales (defensa nacional, educación, justicia).

Algunos de sus principios:

---

<sup>1</sup> Italiano, Profesor de la cátedra de Finanzas de la Universidad de Pavía, tuvo como asistente en la misma a Dino Jarach.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

- Limitación extrema de los gastos públicos
- Equilibrio presupuestario anual
- Los impuestos son gastos improductivos desde el punto de vista económico y deben causar la menor incomodidad posible a los contribuyentes, ni alterar los precios
- El empréstito es un recurso extraordinario
- Condenan la inflación

Con respecto a la función de los tributos las críticas que puedo realizar son muchas. Como expliqué anteriormente la función de los tributos ha sido determinante en la evolución de las sociedades y es necesaria, en la actualidad, ya que es la fuente de mayores ingresos para el estado, por lo que decir que son improductivos es un despropósito.

### **b) Estado providencia (liberalismo social con economía intervencionista)**

Luego de la Primera Guerra Mundial se desarrolló el capitalismo. Aparecieron las grandes empresas y se rompieron los principios de la libre competencia, dando lugar a la generación de monopolios ejercidos por las concentraciones industriales.

Los mecanismos naturales ya no servían para hacer frente a las nuevas exigencias por lo que el Estado se ve obligado a intervenir para evitar abusos.

Los gastos bélicos, el incremento de los gastos sociales como subsidios familiares, pensiones por invalidez, socorros a los desocupados, el déficit presupuestario hicieron que se desarrolle la progresividad en la imposición de las rentas y las herencias (empezó a funcionar como una herramienta reguladora). Además se acentuaron los tributos con fines extrafiscales (derechos aduaneros proteccionistas, gravamen del celibato, estímulo a las familias numerosas, etc).

Según Marchal *“Esta intervención sigue destacándose por su carácter accidental y por el propósito de no alterar el régimen económico sino, únicamente, de modificar sus efectos; no se pretende asumir un papel directivo en la economía en reemplazo de los mecanismos automáticos”*.

### **c) Estado faústico (Dirigismo en la economía)**

Con la Segunda Guerra Mundial nace una nueva modalidad de la actividad del Estado. Dada las circunstancias, un capitalismo poderoso y una clase social cada vez más poderosa se afirma la prosperidad social como finalidad del Estado nuevo.

Los objetivos generales de la mencionada prosperidad, según Angélopoulos son los siguientes:

- *“ el Estado debe satisfacer en la mejor forma posible las necesidades sociales, mediante servicios públicos, con las siguientes finalidades principales: orden y seguridad interior y exterior; higiene, seguro y asistencia social; instrucción general y profesional para todos; atención de ciertas necesidades colectivas de carácter esencial (correos y telecomunicaciones, transportes, fuerzas energéticas)”*.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

- Tomar medidas que promuevan el desarrollo económico del país, *“utilizando los recursos nacionales para asegurar la plena ocupación y el aumento de la renta nacional; y para ello: redactar un plan económico general, elaborar y ejecutar un plan de inversiones, crear nuevas empresas públicas de interés general, favorecer y controlar la actividad económica privada”*.
- *“Realizar una redistribución, social y económicamente justa, de la renta nacional, para aumentar el nivel de vida”*.

Sin dudas, este último es el modelo de país que considero propicio para armar ese camino de “**doble vía**” entre el contribuyente y el Estado.

### 3) POLÍTICA TRIBUTARIA

Un aspecto de la política fiscal o financiera es la política tributaria. Esta es la expresión ordenada y armónica de los objetivos y metas del Estado, en cuanto a la transferencia de recursos desde el sector privado hacia el sector público a través de la contribución coercitiva. La política tributaria es el nexo que vincula la realidad económica del sector privado con el Estado.

Según el profesor Marcelo Fernández (2009), *“la política tributaria tiene su génesis o nacimiento en el fenómeno tributario que pone de manifiesto cómo la sociedad debe organizarse para satisfacer sus necesidades individuales y colectivas, las que no pueden ser solventadas por cada individuo aislado y por lo tanto, se requiere del esfuerzo o aporte común de todos los ciudadanos. Este esfuerzo común debería concebirse como una contribución solidaria de aquellos sujetos que tienen mayor capacidad contributiva, a favor de otros sectores sociales más desposeídos”*. Es con el mencionado profesor con quien coincido para proponer un modelo donde el contribuyente no se vea en una situación de “deber” sino que sus aportes sean solidarios. Esto es lo que intento transmitir al público en general.

La política tributaria está inmersa en un **contexto** y quienes toman las respectivas decisiones deben predecir el futuro (que rápidamente se convierte en presente) teniendo en cuenta los cambios constantes que se producen. Por citar algunos cambios, globalización, crisis del sistema financiero internacional, existencia de empresas globales, influencia de organizaciones no gubernamentales, planificación fiscal (será desarrollado en profundidad más adelante), informalidad de la economía, etc.

### 4) OBJETIVOS DE LA POLÍTICA TRIBUTARIA

La misión que se le atribuya al Estado va a determinar en forma directa los objetivos posibles de la política tributaria.

Siguiendo a Giuliani Fonrouge, debemos diferenciar a quienes creen que *“el Estado debe ser un mero espectador de los problemas que se plantean en materia económica y social”* de los que sostienen que el Estado debe buscar la resolución de estos problemas.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Para los primeros la política tributaria solamente tendrá como fin exclusivo la obtención de recursos (fines fiscales), para los segundos además de la obtención de recursos la política tributaria debe perseguir finalidades de naturaleza económica y social (fines extrafiscales). Esta última es la postura que seguimos en este trabajo.

Desde el punto de vista económico también se le asigna a la política tributaria importantes objetivos:

- Favorecer o frenar determinada forma de explotación; facilitar la fabricación de ciertos bienes; la realización de determinadas negociaciones, así como actuar sobre la coyuntura y promover el desarrollo económico.

Esta influencia de la política tributaria en el desarrollo económico se manifiesta en la formación de ahorro público con destino a financiar la inversión pública; en su influencia en la tasa y estructura de inversión y consumos privados.

Cabe consignar que si bien la política fiscal, con carácter intervencionista, ha sido modernamente desarrollada, muchas concepciones fueron anticipadas por Adolfo Wagner.<sup>2</sup>

Este tratadista sostuvo que los impuestos podían tener, además de los fines fiscales (es decir de cobertura de gastos público), la función reguladora de la distribución de los ingresos y del patrimonio nacional, con cuya concepción se adelantó a los conocimientos esenciales de la doctrina moderna y sentó las bases de lo que hoy se conoce como política fiscal.

---

<sup>2</sup> El origen de los principios que actualmente son respetados y observados, tanto por la doctrina como por el legislador contemporáneo, se encuentra en las ideas formuladas por el distinguido economista inglés Adam Smith en el libro V de su famosa obra “Una Investigación sobre la Naturaleza y Causa de las Riquezas de las Naciones”. Estos principios que han influido no sólo a los más grandes tratadistas de la materia sino a la mayoría de las legislaciones vigentes en occidente se complementan con otros elaborados posteriormente por la doctrina como es el caso de los Principios de la Imposición enunciados por Adolfo Wagner en su obra “Tratado de las Ciencias de las Finanzas”.

## Capítulo III: ANÁLISIS DE NUESTRO MEDIO

Siguiendo al profesor Marcelo Fernández, el contexto en que debe actuar **nuestra Administración Tributaria** son las de un medio de **bajo cumplimiento tributario**:

Algunas de las características del mismo son las siguientes:

- a) Conciencia individual y colectiva
  - Tendencia a evadir la carga del impuesto
  - La sociedad no rechaza al evasor. Al contrario, lo propicia.
  - Predomina la cultura individualista
- b) Objetivo de la política de control
  - Transformar el nivel del cumplimiento, en el sentido de mejorarlo en toda la sociedad.
  - Fiscalización masiva, metódica y sostenida de las “brechas de incumplimiento”.
- c) Aplicación de sanciones
  - Se tiene en consideración la infracción “objetiva” cometida. Se presume la intencionalidad evasora.
  - El objetivo de la sanción no es “castigar”. El fin es el de crear una “imagen de riesgo” para que el incumplidor se vea forzado a hacerlo en condiciones desfavorables.
  - Tiene carácter de leves y masivas.
  - La sanción persigue “crear un riesgo efectivo para el evasor” que lo induzca al cumplimiento voluntario.

La transformación de nuestro medio implicará desarrollar la capacidad de la Administración para conocer y determinar ese incumplimiento, en todas las etapas del proceso de cumplimiento (inscripción, presentación y consistencia, declaración y pago), al mismo tiempo que la aptitud para sancionarlo oportunamente. Aquí no se trata de establecer con exacta precisión la obligación tributaria de unos pocos, sino la de lograr que **todos cumplan cada vez un poco mejor**, sacrificando profundidad de la acción a cambio de su extensión y oportunidad.

### A- CAUSAS DE LA POCA CONCIENCIA TRIBUTARIA

Las causas de este fenómeno son muchas y diferentes según los diferentes autores. Sin embargo vamos a desarrollar las propuestas por el profesor Marcelo Fernández en las clases de Administración Tributaria.

La conciencia tributaria tiene dos aspectos diferentes:

- la conciencia tributaria desde el punto de vista individual. Es la íntima convicción que el individuo puede adquirir en cuanto a la necesidad de cumplir con su obligación.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

- la conciencia tributaria desde el punto de vista social o colectivo. Excede lo individual. Abarca a la totalidad de los individuos, integrantes de una colectividad, que no solo emiten un juicio sobre su propia conducta, sino que juzgan la de los demás integrantes de la sociedad.

En un medio de elevado incumplimiento como el nuestro, aunque parezca paradójico, primero hay que lograr la transformación del mismo hasta alcanzar un nivel razonable de cumplimiento para luego dirigir los esfuerzos para una conciencia tributaria que permita mantener dicho nivel.

La **conciencia tributaria** como expresión colectiva o social hace que los individuos comprendan que el impuesto es una carga compartida y no se acepta que el evasor se excluya de su cumplimiento, porque también se entiende que tal actitud en definitiva aumentará la carga de quienes cumplen. Primero debemos crear el hábito de cumplir para luego sí crear la conciencia colectiva al respecto.

### 1) DEFICIENTE ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Un sistema tributario es un conjunto de impuestos que rigen en un país en un determinado momento. La tendencia universal es a que haya varios impuestos y no uno solo.

Desde un punto de vista normativo (lo que debe ser), un sistema tributario es un conjunto adherente, sistemático e interrelacionado de impuestos que rige en un país en un momento determinado en el que debe cumplir ciertos requisitos para ser una estructura tributaria idónea.

Un sistema que exprese una carga razonable, equitativamente distribuida y formulado con simplicidad, claridad y certeza, tendrá características superiores para facilitar su cumplimiento, que otro en el cual no concurren estas condiciones. Sin embargo, estas características tienen mayor importancia en un medio de elevado cumplimiento convirtiéndolo así en un sistema tributario.

En un medio de bajo cumplimiento tributario los contribuyentes “ajustan” su obligación, no precisamente a niveles razonables de cumplimiento sino a lo que deseen quienes ostentan el poder. Esto explica lo que pasa en muchos países sub desarrollados donde la evasión tributaria se produce con igual gravedad en medios con diferentes niveles de carga con una distribución diferente.

#### a) Nuestro ¿sistema tributario?

Se encuentra formado por:

- Impuestos nacionales:
  - Impuesto a la ganancia

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

- Impuesto al valor agregado
- Impuesto sobre los bienes personales
- Impuestos a los combustibles
- Impuestos específicos a determinados consumos
- Impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias
- Impuestos de sellos
- Impuestos aduaneros
- Impuestos provinciales:
  - Impuesto sobre los ingresos brutos
  - Impuestos inmobiliarios
  - Impuestos sobre los juegos de azar
  - Impuestos sobre los automotores
  - Impuestos de sellos
- Municipales:
  - Tasas retributivas de servicios
  - Contribuciones

Es notoria la gran cantidad de tributos que tenemos en nuestro país. Por lo que, como he venido exponiendo, no podemos hablar de un sistema, sino de un régimen tributario.

Un claro ejemplo de esto lo podemos ver con las tasas donde según un estudio del Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF) (2012) marca que existen más de 130 tasas diferentes.

Entre otras cosas dicho informe nos cuenta que” *del análisis detallado y comparativo de la legislación municipal (ordenanzas fiscales y tarifarias), surge como primer aspecto a destacar la enorme disparidad y heterogeneidad que existe en el cobro de tributos que recaen sobre los más variados agentes económicos, con amplias diferencias en cuanto a la aplicación de los tributos y la magnitud de la carga impuesta por cada uno. La amplia variedad de gravámenes que se detecta a nivel municipal ilustra la excesiva complejidad del esquema de financiamiento con que cuentan los municipios en Argentina.*

*Esta situación genera costos para las empresas que operan en estas jurisdicciones, especialmente para las que se encuentran en más de una, costos que tienen que ver no sólo con la gran cantidad de tasas existentes, sino también con la diversidad con las que se cobran entre jurisdicciones (a lo que se le agrega una complejidad no menor, que es la dificultad en poder conseguir la normativa tributaria vigente).*



## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

*Concretamente, en los 100 municipios analizados se llegaron a detectar más de 130 tasas diferentes, con denominaciones también distintas, algunas de las cuales son comunes y generalizadas en todas las jurisdicciones, mientras que existen otras puntuales detectadas solo una o dos veces.*

*Evidentemente que esto no implica que todos los municipios cobren esta cantidad de tasas. En promedio para los municipios de la muestra, cada jurisdicción contempla en su legislación unas 20 tasas, derechos y/o contribuciones sobre los más variados hechos imponibles”.*

De estas 134 tasas, existen algunas que son más comunes, mientras que hay otras más puntuales y específicas para ciertas ciudades. Las dos únicas tasas cobradas en todos los municipios de la muestra son las de servicios generales (comúnmente conocida como tasa inmobiliaria o a la propiedad) y la de seguridad e higiene (que es la que incide sobre la actividad industrial, comercial y de servicios).

### 2) FALTA DE EXPEDICIÓN ADMINISTRATIVA

La Administración debe facilitar el cumplimiento voluntario en dos momentos: uno previo al cumplimiento y el otro en el del cumplimiento propiamente dicho. En ese sentido debemos distinguir las acciones dirigidas a facilitar el conocimiento de la obligación de las acciones tendientes a facilitar el acto mismo de cumplimiento de esa obligación. Las primeras las podemos agrupar bajo el título de información al contribuyente y las segundas en lo que podríamos denominar capacidad de servicio de la administración.

#### **a) Información al contribuyente**

Este tema será desarrollado más adelante en la parte denominada “Factores Críticos”.

#### **b) Capacidad de servicio de la Administración**

La administración debe ser capaz de proporcionar al contribuyente la forma más fácil y cómoda de cumplir la obligación. La comodidad y rapidez con que el contribuyente sea atendido para recibir su pago o información, la rapidez con que se dé respuesta a sus consultas o peticiones y la asistencia que pueda prestársele para asegurar que la determinación de la obligación sea correcta configuran algunos aspectos importantes para que éste cumpla oportuna y correctamente sus obligaciones.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

### 3) LA POSIBILIDAD DE DEJAR DE CUMPLIR EN FORMA MÁS O MENOS IMPUNE.

Lo que se desarrolla bajo este título se ha elaborado a partir de lo dictado en las clases de Administración Tributaria.

El solo hecho de la existencia de una obligación lleva implícita la necesidad de plantearse qué ocurre si quien está obligado a su cumplimiento no lo hace. En el caso de la obligación tributaria, la respuesta será siempre que, quien deje de cumplir, se enfrentará al riesgo de tener que hacerlo forzosamente y sancionado por su incumplimiento.

El riesgo depende de la ocurrencia armónica de tres factores:

- 1) la capacidad de la Administración para conocer y determinar la obligación tributaria;
- 2) la forma de sancionarlo; y
- 3) la posibilidad de forzar el cumplimiento.

Si se observa un medio de elevado cumplimiento, se llegará a la conclusión que el riesgo existe con las características adecuadas a ese medio. En cambio, si se analizan las experiencias realizadas en los países de la región, se puede comprobar que existe una marcada tendencia a pretender estructurar el riesgo con las mismas características que le dan eficacia en medios diferentes, lo cual aunque parezca paradójico, ante la baja posibilidad de ser detectado y determinarse correctamente la obligación tributaria, la falta de sanciones efectivas, lo extenso de los procesos tributarios y judiciales y la siempre latente posibilidad de una ley de blanqueo, entre otras razones, lleva a concluir que el riesgo no existe o que es tan débil que no produce sus efectos, lo cual explica, el deficiente nivel de cumplimiento.

Por ello, el riesgo debe tener los siguientes atributos:

- Debe ser efectivo: es decir debe cumplir sus objetivos, ya sea para forzar el cumplimiento y/o sancionar.
- Debe tener el potencial para conocer las omisiones que se están produciendo.
- Debe ser oportuno: es decir debe existir en el momento justo.
- Debe ser razonable: debe guardar un equilibrio entre la efectividad y la potencialidad.

## **B- FACTORES CRÍTICOS**

A partir de la lectura crítica de diferentes autores, entendemos que los siguientes factores son los determinantes para que la sociedad no cumpla con sus obligaciones tributarias.

### **1- FALTA DE INTEGRACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS**

En Argentina, en lugar de aprovechar las experiencias históricas, se produce una mera yuxtaposición de tributos, un conjunto inarticulado que pertenecen a raíces doctrinarias, a objetivos y coyuntura diferentes. Y lo que es más grave: su incesante modificación que no permite su corrección en el largo plazo. Estamos en presencia, no de un sistema, sino de un mero “régimen tributario” de alta heterogeneidad. Lo que vulgarmente conocemos como “parches” que incorporan tributos con objetivos sólo recaudatorios y horizontes de corto plazo.

Estos antecedentes nos llevan a la conclusión que el debate debería orientarse a una reforma tributaria integral aunque luego se implemente en etapas y de manera paulatina. Sin embargo, observamos que todo el debate tributario es absorbido por la cuestión de la presión fiscal. Y por esa vía nos encaminamos hacia el callejón sin salida de los falsos problemas.

Es que un debate cuyo único eje es el grado presión fiscal arrastra como supuesto que la composición cualitativa del sistema impositivo es el adecuado. Sólo habría que adaptarlo, eliminando algunos impuestos supuestamente “distorsivos” y reducir alícuotas de otros para aliviar la presión fiscal. El debate excluyente de la presión fiscal oculta la verdadera problemática: la composición del sistema impositivo, sus efectos fiscales y extrafiscales y la necesidad de financiar el gasto público.

Deberíamos comenzar por el debate del nivel y composición del gasto público para conocer las necesidades reales de financiamiento y luego la combinación de impuestos que lo hará posible y con objetivos macro y microeconómicos compatibles. A partir de allí podremos comenzar el imprescindible debate, aun no realizado, sobre cómo llegar a un consenso social sobre el equilibrio entre el nivel de presión fiscal, las necesidades sociales y económicas del gasto público, y sus efectos sobre el modelo global.

### **2- POCA DIFUSIÓN DE LOS OBJETIVOS Y DESTINO DE LOS IMPUESTOS**

Al hablar de difusión de los impuestos estamos haciendo referencia al hecho de que hay que darlos a conocer en forma genérica, para que el contribuyente tenga presente su obligación. En base a las entrevistas que han sido realizadas desde que se comenzó este trabajo de investigación se puede

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

afirmar que los ciudadanos (de clase media, supuestamente con un mayor nivel de educación) no conocen los impuestos de nuestro “sistema tributario”.

Para propender a la comprensión del impuesto, debe existir la debida comunicación entre el Estado que los exige y el contribuyente que los paga. Con tal objeto, es necesario que exista una permanente difusión de los impuestos, tanto de su contenido y alcance como de su destino. No deberíamos esperar que el sujeto acepte su obligación si ni siquiera conoce su existencia y principalmente su causa. No basta que el gobierno realice una sana política de gastos sino también que ella sea conocida.

### C- FALTA DE INFORMACIÓN AL CONTRIBUYENTE

La información permanente y sistemática al contribuyente, tanto sobre el contenido y alcance, como sobre la forma en que debe cumplir sus obligaciones, facilitará la obtención del cumplimiento voluntario. El hecho de que el cumplimiento de las formas impositivas modernas dependa -en un grado- muy importante de la iniciativa del sujeto, hace prácticamente imprescindible que éste disponga de la mejor y más completa información sobre sus obligaciones y la forma de cumplirlas.

Es importante destacar que el ordenamiento jurídico de todos los países contiene una norma que expresa que la ignorancia de la ley no sirve de excusa, así como otra que indica que toda ley se considera conocida luego de su promulgación; permitiendo estas normas exigir el cumplimiento de las obligaciones que la ley establece, pero no aseguran de por sí que los obligados a cumplirlas efectivamente las conozcan y en consecuencia estén en condiciones de cumplirlas voluntariamente.

Según Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto (2001) existe el principio de certidumbre o certeza, el cual establece que el impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, etc. deben ser claros y precisos, tanto para el contribuyente como para cualquier persona, ya que la incertidumbre da cabida al abuso y favorece la corrupción.

Entendemos que en esta tarea la Administración Tributaria está teniendo graves deficiencias ya que los contribuyentes muchas veces no conocen los tributos que deberían pagar.

### D-SIMPLICIDAD, CLARIDAD Y PRECISIÓN DEL SISTEMA

Un sistema simple y preciso es más fácil de cumplir por parte de los contribuyentes e igualmente más fácil de controlar por la Administración. Sin embargo, las condiciones de equidad y de simplicidad, si se exageran se hacen incompatibles, porque en la medida que se pretenda extremar la idea de equidad se introducirán complejidades en el sistema, que inevitablemente afectarán su

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

simplicidad. Por su parte, si sólo se busca la simplicidad, es muy posible que la equidad resulte insuficientemente atendida. La solución debería estar en buscar un punto de armonización de ambas condiciones, que determine un sistema globalmente equitativo, que implique un grado de complejidad razonablemente administrable.

Por su parte, la precisión del sistema se dará cuando él mismo esté expresado con claridad y certeza. El sistema no debe dar lugar a dudas sobre la procedencia en la aplicación de tal o cual impuesto. Esta precisión le da al sistema seguridad jurídica.

A esta falta de precisión del sistema contribuyen también los llamados vacíos legales. En nuestra legislación los vacíos son innumerables.

### E-NIVEL DE EDUCACIÓN

La existencia de una conciencia tributaria requiere un nivel mínimo de educación, que entendemos en nuestro país no la tenemos. El impuesto es por naturaleza un concepto elaborado, que no resultará comprensible sino en la medida en que exista ese nivel mínimo que proporcione la receptividad necesaria.

El tributo es una carga y como tal existirá la tendencia natural a rechazarla y sólo la comprensión razonada de la necesidad del impuesto podrá hacer que ella sea admitida.

Para lograr ese nivel mínimo de comprensión el Estado debe ser un actor esencial en la educación de los futuros – y de los actuales- contribuyentes. Se debe inculcar, como lo expresa la AFIP en su página web, los siguientes compromisos:

- De los futuros profesionales para al cumplimiento de las normas impositivas, aduaneras y de la seguridad social para contribuir al sostenimiento de lo público.
- De la sociedad con lo público, lo común, las cosas que son de toda la comunidad.
- De la misma sociedad con el sentido social de los tributos, los controles de la Aduana y las acciones de seguridad social.
- De todos para vincular el correcto cumplimiento de las normas tributarias con la política financiera del Estado y la satisfacción de las necesidades sociales.

Hemos encontrado distintos programas de la AFIP tendientes a – precisamente lo que proponemos en este trabajo- como “Mi factura por favor” o “Los papas de la AFIP van a la escuela”.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

En el primero de ellos los alumnos de escuelas primarias y secundarias juntaban facturas que participaban en distintos sorteos. Su objetivo era tratar de concientizar a los más chicos de la necesidad de pedir facturas. En el segundo los empleados de AFIP y padres de chicos en edad escolar concurrían a los colegios para explicar a los alumnos la importancia de pagar los impuestos.

## Capítulo IV: DESARROLLO DE CONCEPTOS Y CASOS IMPORTANTES

### A- PRESIÓN TRIBUTARIA. EVOLUCIÓN

El término presión tributaria hace referencia al peso que tienen los impuestos sobre la economía. En cuanto a la medición de este indicador, es muy importante diferenciar entre la presión tributaria efectiva y la presión tributaria legal.

La forma más comúnmente utilizada en todos los países para medir la presión tributaria es la efectiva, que resulta de comparar el total de los ingresos efectivamente recaudados por el gobierno con el producto bruto generado por la economía; en otras palabras se mide con el ratio recaudación/PBI.

Sin embargo, esta medición está dejando de lado una cuestión clave, que es la evasión y/o elusión impositiva, puesto que mide sólo lo que se paga efectivamente, pero no lo que se debería pagar según lo establecido por la liquidación. Para ello, un concepto alternativo (y más preciso) es el de presión tributaria legal, que surge de analizar la normativa tributaria y cuantificar lo que verdaderamente debe pagar un contribuyente que cumple con todas sus obligaciones tributarias. Lamentablemente, la construcción de este último indicador resulta una tarea mucho más compleja.

#### 1- PRESIÓN TRIBUTARIA EN ARGENTINA. CONTEXTO.

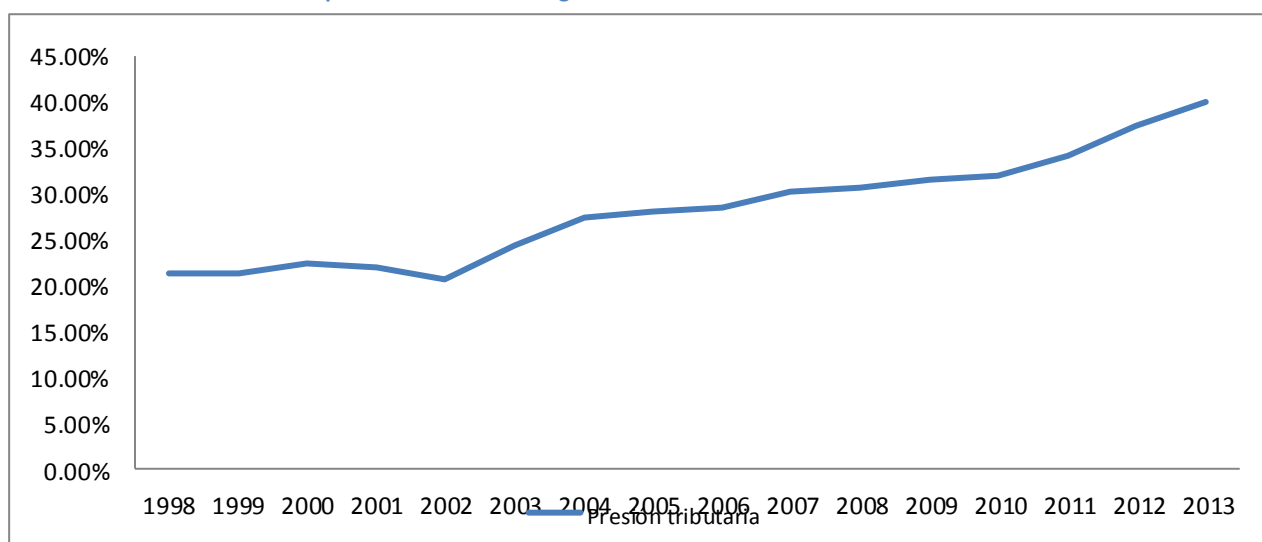
En el siguiente gráfico podemos ver cómo ha ido evolucionando la presión tributaria en nuestro país. Para este análisis se toma como referencia la evolución desde el año 1998 hasta el año 2012 según el Ministerio de Economía. Para el año 2013 se tuvieron en cuenta datos de fuentes privadas ya que el mencionado ministerio a la actualidad todavía no las había publicado.

Rápidamente de este gráfico podemos desprender las siguientes conclusiones:

- desde el año 2002 al año 2014 se incrementó la recaudación en términos del PBI casi en un 50% (en términos reales).
- este aumento permitió mejorar la solvencia del Estado y financiar diferentes programas destinados a mejorar la distribución del ingreso.
- el comportamiento de la recaudación no es indiferente respecto al funcionamiento de la economía en su conjunto.

# “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

Gráfico N° 4: Evolución presión tributaria en Argentina.



Fuente: Elaboración propia según datos del Ministerio de Economía.

Los aumentos de la presión tributaria se deben a los incrementos en la recaudación de los siguientes impuestos (en orden de importancia):

- Derechos de exportación
- Débitos y créditos bancarios
- Ganancias
- Ingresos Brutos
- IVA
- Municipios
- Sellos

## a) Contexto

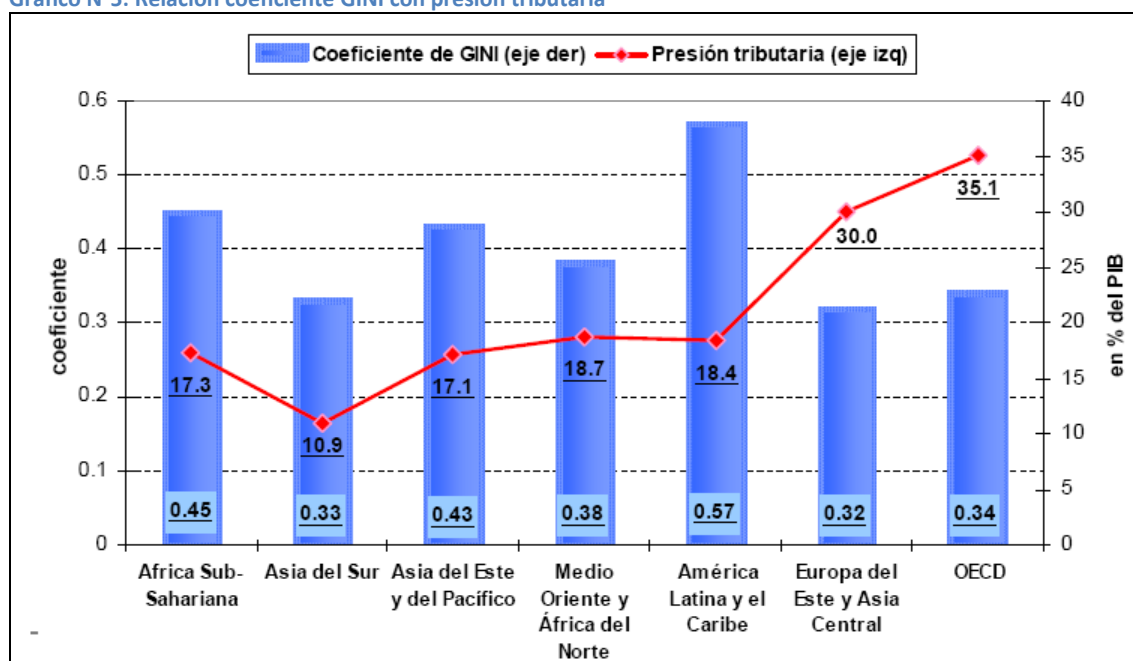
Argentina es uno de los países con mayor presión tributaria del continente. En América Latina, la presión tributaria alcanza el 18.4 %, índice muy inferior a los 40% que se estima (según fuentes privadas) como presión tributaria actual en nuestro país. Sin embargo, vemos que esta presión no condice con la desigualdad al momento de la redistribución de las riquezas ya que el coeficiente Gini es de un 0.57, es decir nuestro continente es el más desigual de todos. Esta relación la podemos observar en el gráfico N° 5.

Según un estudio realizado por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF) publicado en el Diario Clarín a la fecha La Argentina tiene **la 8° presión tributaria más alta del mundo** por debajo de Dinamarca (48%), Francia (44%), Suecia (44%), Italia (43%), Finlandia (43%), Noruega (43%) y Alemania (37%).



# “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

Gráfico N°5: Relación coeficiente GINI con presión tributaria



Fuente: CEPAL

## b) Mendoza

Gabriela Balls (2014) nos muestra un informe elaborado por el Consejo Empresario Mendocino (CEM) (2013) donde vemos como Mendoza pierde competitividad por la incidencia de Ingresos Brutos en nuestra economía.

Podemos observar que dicho tributo “es la primera fuente de recursos de origen provincial, superando a los impuestos patrimoniales y a las regalías” (provenientes del sector hidrocarburífero) y “es la segunda, en magnitud, del Presupuesto provincial, por detrás de la coparticipación federal”.

El informe indica que en los últimos años, en especial entre 2012-2013, la Provincia ha ido incrementando sus alícuotas de Ingresos Brutos.

Otro dato no menor es que Mendoza es la provincia con una alícuota “más alta entre las de Cuyo”, pero también se ubica por encima de Córdoba y Buenos Aires.

Otro punto que destaca el informe es que además de subir las alícuotas, se eliminarán las exenciones en varios sectores productivos, las que fueron reemplazadas por alícuotas reducidas en casi todos los rubros que contaban con dicho “beneficio anteriormente, con excepción del agro, que aún mantiene la tasa cero”.

En cuanto a la recaudación, el principal aporte de recursos es el Impuesto a los Ingresos Brutos, que generaría un 75% de los ingresos (promedio de todas las provincias). Luego tenemos el impuesto de Sellos, Inmobiliario y Automotor, cada uno de ellos con un porcentaje menor al 10%.

A nivel municipal, no existe información actualizada ni uniforme en todo el país, pero se estima que los principales tributos son los de la propiedad y los que gravan a la actividad económica.

## 2- ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS MÁS IMPORTANTES

Para el siguiente análisis los años 2013 y 2014 no han sido considerados ya que los datos correspondientes no han sido publicados por el Ministerio de Economía.

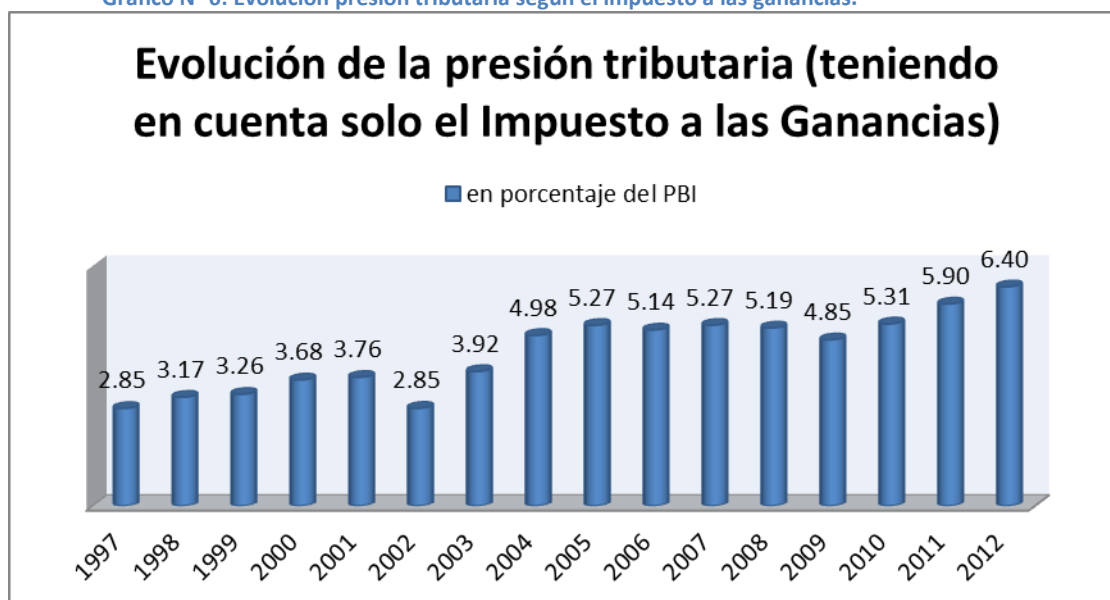
### a) Impuesto a las ganancias

El Impuesto a las Ganancias es el tributo de mayor peso entre aquellos gravámenes que componen la tributación directa. En cuanto a su progresividad su análisis se efectuará en el punto 5 de este capítulo.

La recaudación de este impuesto en términos del PBI se duplicó entre 1997 y 2012, llegando a representar 6.4 puntos porcentuales en este último año. (En 1997 era de 2.8%).

Antes de comenzar nuestro análisis acerca de la presión tributaria con respecto a este impuesto, debemos afirmar que el nivel de recaudación del mismo se encuentra atado inexorablemente a los cambios en el nivel de actividad económica.

Gráfico N° 6: Evolución presión tributaria según el impuesto a las ganancias.



Fuente: elaboración propia en base a datos publicados por el Ministerio de Economía.

Otras causas de dicho incremento podemos mencionar los cambios en la composición de la estructura tributaria y en la legislación.

Entre el año 1997 y 2001 el desempeño de la recaudación de este impuesto puede atribuirse a la Reforma Tributaria implementada en 1998 mediante la ley 25063 y a la introducción de un esquema de reducción de las deducciones personales en el ingreso gravado aplicado desde el año 2000. Entre los aspectos más destacados de la reforma, se encuentra la incorporación de un nuevo tramo de ingresos gravados para las personas físicas, a las que se les fijó una alícuota del 35% y el incremento del 33% al 35% de la alícuota aplicada a las sociedades. Ambos hechos colaboraron a que la

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

recaudación del impuesto a las ganancias se incrementa por encima de las variaciones experimentadas por el PBI nominal, puesto que favorecieron la ampliación de la base imponible del tributo.

Debido a que los importes que se ingresan por el impuesto a las ganancias en cada año responden a los resultados obtenidos durante el año anterior, los ingresos esperados durante 2002 reflejaron las consecuencias de la crisis económica desatada en 2001. Esta situación comienza a revertirse a partir del 2003 cuando se inicia un aumento sostenido en la recaudación del tributo, el cual se explica principalmente por la mejora en el nivel de actividad.

Para el caso de las personas físicas, debemos destacar que se produjeron sucesivos aumentos salariales con lo cual la recaudación se vio favorecida.

En los años 2006, 2007 y 2008 se produjeron diferentes incrementos en el mínimo no imponible acorde al nuevo contexto económico.

En el año 2008 con la crisis internacional se vio afectado el ritmo de crecimiento. Sin embargo, los efectos no son tan fuertes debido, quizás, a la eliminación del esquema de reducción de las deducciones personales aprobado en Diciembre 2008 y con vigencia para el próximo ejercicio.

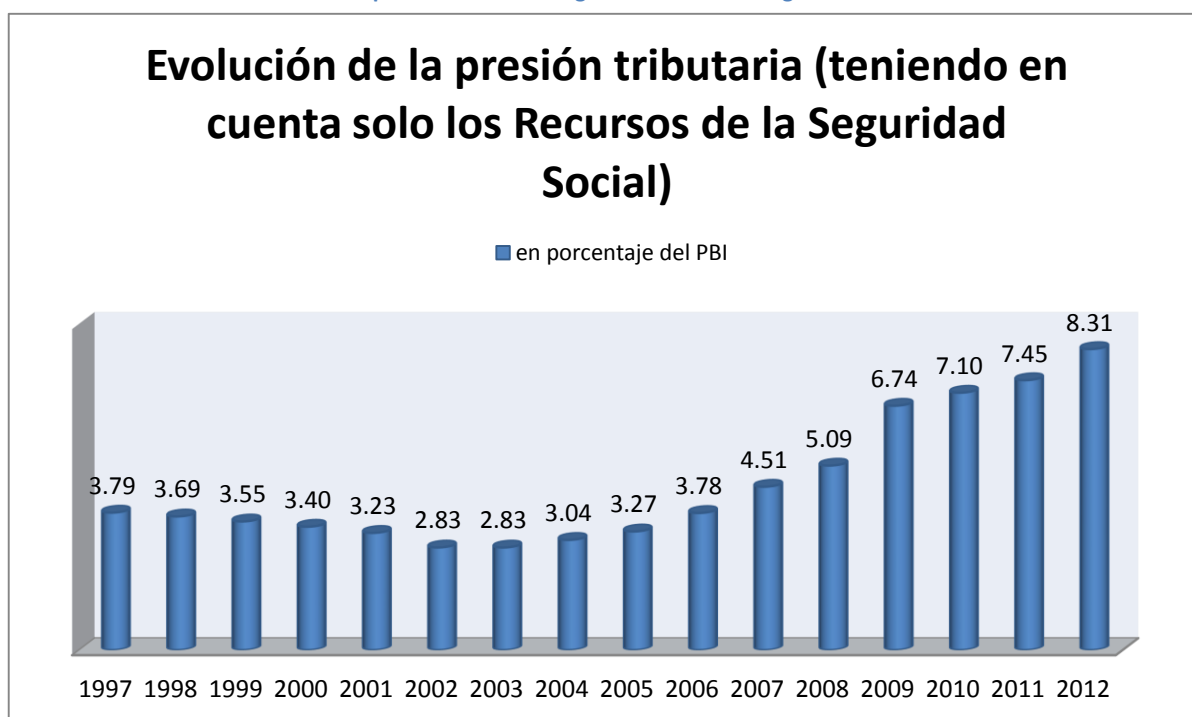
Una vez “superada” la crisis mundial, se puede ver como mejora la recaudación nuevamente. Esto permite introducir nuevos incrementos en las deducciones personales para las personas físicas en 2010 y 2011.

### **b) Contribuciones a la Seguridad Social**

Cuando nos referimos a las contribuciones a la Seguridad Social se incluye en el concepto los ingresos percibidos por el aporte previsional del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

A partir del año 2003 se observa un rendimiento creciente y sostenido debido a la recuperación económica y a las mejoras en el mercado de trabajo (aumento del empleo formal). Entre los cambios más destacados podemos señalar la estatización de las AFJP y la creación del SIPA (Sistema Integrado Previsional Argentino) a través del cual se eliminó el sistema de capitalización. Esto permitió mejorar la solvencia del sistema previsional, implicando mejoras sustanciales en las prestaciones jubilatorias.

Gráfico N°7: Evolución de la presión tributaria según recursos de la seguridad social



Fuente: elaboración propia en base a datos publicados por el Ministerio de Economía.

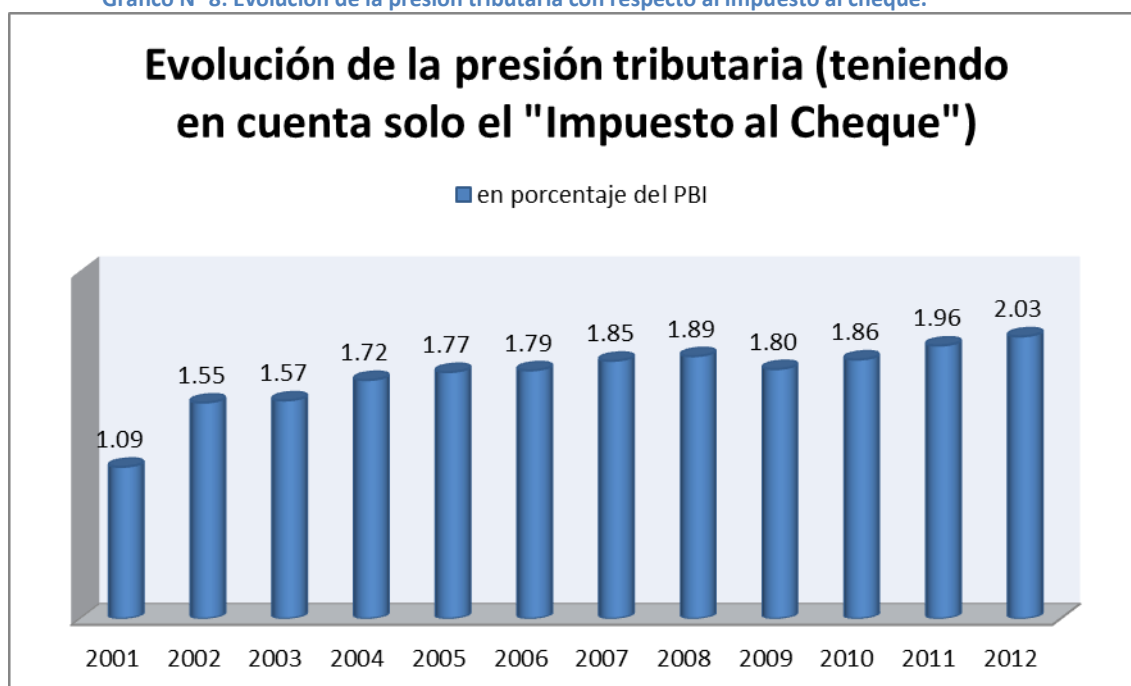
### c) Impuesto a los Débitos y Créditos

También conocido como “impuesto al cheque”. Se creó en el año 2001 con el objetivo de hacer frente a la crisis.

La evolución del mismo con respecto al PBI es representada en el gráfico N°8.

La base imponible de este impuesto está directamente relacionada con el nivel de actividad por lo que la recaudación del mismo ha mostrado un aumento casi desde su existencia. Además en agosto del 2011 aumentó su alícuota del 4 por mil al 6 por mil.

Gráfico N° 8: Evolución de la presión tributaria con respecto al impuesto al cheque.



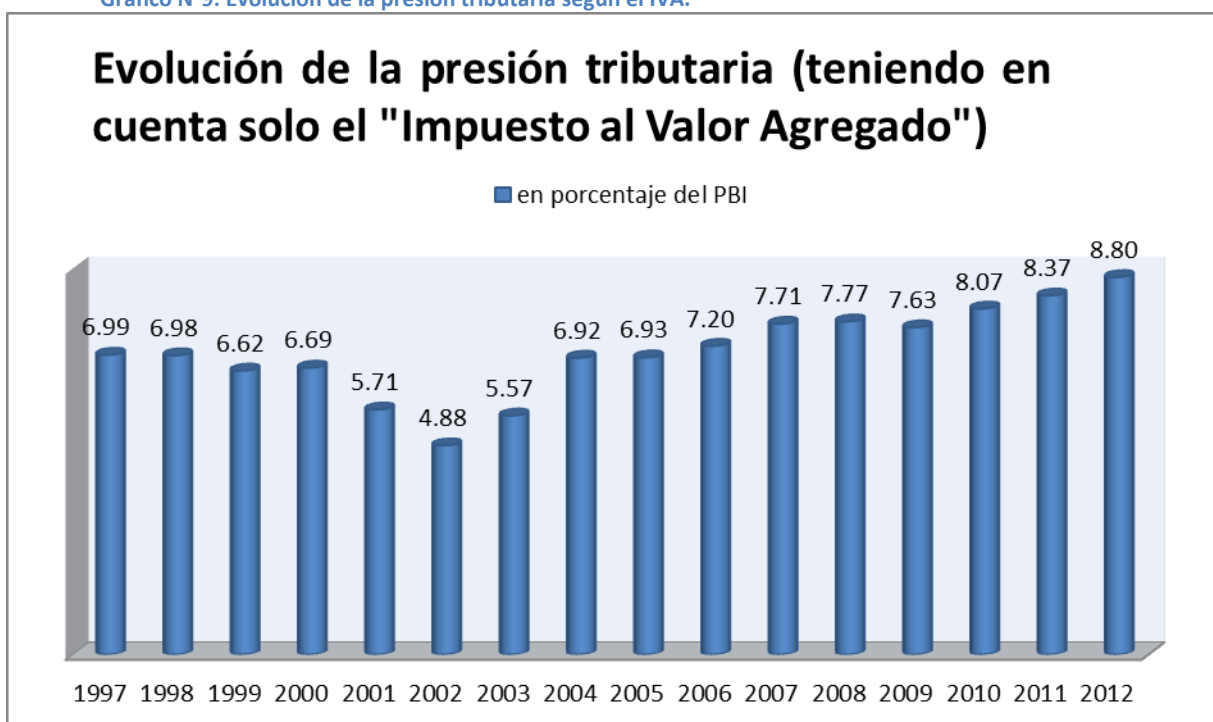
Fuente: elaboración propia en base a datos publicados por el Ministerio de Economía.

#### d) Impuesto al Valor Agregado

Con el paso del tiempo el IVA ha ido perdiendo su importancia en la recaudación total, esto se debe a los cambios que se han ido produciendo en la estructura tributaria, ganando mayor participación los impuestos sobre el comercio exterior, las contribuciones a la seguridad social y los impuestos sobre las utilidades y las ganancias de las sociedades de capital.

Sin embargo, su recaudación con respecto al PBI ha ido aumentando a partir del 2002 como todos los impuestos anteriormente analizados. No obstante, existen factores que disminuyen su recaudación como los reintegros por diferentes conceptos y, principalmente, las devoluciones a exportadores, consecuencia lógica de la política de aumentar las exportaciones aumentando el tipo de cambio.

Gráfico N°9: Evolución de la presión tributaria según el IVA.



Fuente: elaboración propia en base a datos publicados por el Ministerio de Economía.

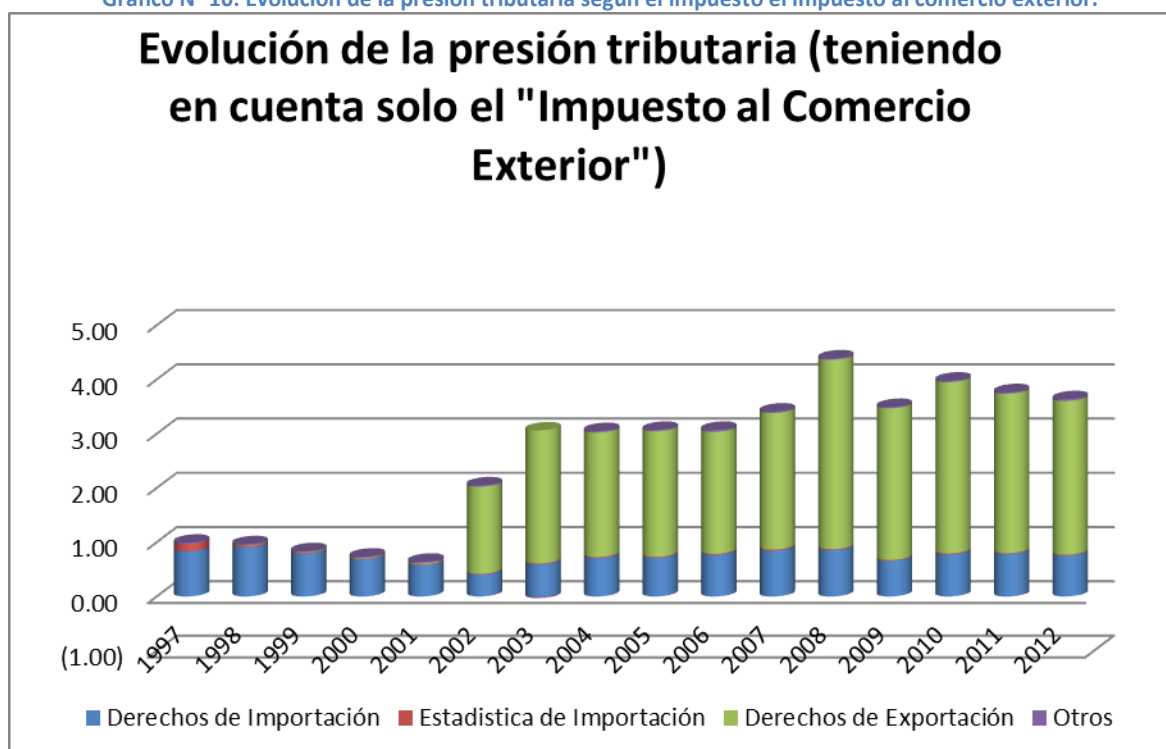
## e) Derechos de Exportación

En el 2002 se redefinieron los derechos de exportación. Antes de ese año la recaudación por este rubro era casi inexistente. Este ítem fue el que más repercutió en el gran aumento de la recaudación.

La explicación del incremento que podemos observar en el gráfico N°10 se debe, en una mayor medida por las modificaciones en el tipo de cambio y en los aranceles.

Desde el año 1991 y durante 11 años en nuestro país estuvo vigente la ley de convertibilidad con lo que a los exportadores no les convenía exportar ya que no eran competitivos mundialmente. A partir del año 2002, con las sucesivas devaluaciones se hizo mucho más interesante exportar ya que los ingresos para los productores eran mucho mayores. A su vez, el Estado aumentó los aranceles en “perjuicio de este sector”. En el año 2008, la discusión llegó a su máxima expresión con la “crisis del campo”.

Gráfico N° 10: Evolución de la presión tributaria según el impuesto el impuesto al comercio exterior.



Fuente: elaboración propia en base a datos publicados por el Ministerio de Economía.

### 3-SÍNTESIS

A pesar de mi reciente análisis la discusión no debería pasar únicamente por la **presión tributaria**. Es que un debate cuyo único eje es el grado de presión fiscal arrastra como supuesto que la composición cualitativa del sistema impositivo es el adecuado. Sólo habría que adaptarlo, eliminando algunos impuestos supuestamente “distorsivos” y reducir alícuotas de otros para aliviar la presión fiscal. El debate excluyente de la presión fiscal oculta la verdadera problemática: la composición del sistema impositivo, sus efectos fiscales y extra-fiscales y la necesidad de financiar el gasto público.

Deberíamos comenzar por el debate del nivel y composición del **gasto público** para conocer las necesidades reales de financiamiento y luego la combinación de impuestos que lo hará posible y con objetivos macro y microeconómicos compatibles. A partir de allí podremos comenzar el imprescindible debate, aun no realizado, sobre cómo llegar a un **consenso social** sobre el equilibrio entre el nivel de presión fiscal, las necesidades sociales y económicas del gasto público, y sus efectos sobre el modelo global.

## **B- AUTODETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN**

El principio general, en la mayoría de los impuestos nacionales de nuestro país, es el de la autodeterminación de la obligación tributaria.

La tendencia moderna del derecho tributario habla de “autodeterminación de la obligación”, en alusión a la necesidad de radicar en el sujeto de la obligación “el deber de iniciativa”, para señalar que es al propio sujeto a quién corresponde satisfacer espontáneamente todas las exigencias establecidas para el cumplimiento de la prestación debida.

Por otra parte, en algunos casos, es la propia Administración Tributaria la que determina el tributo a ingresar, utilizando para ello datos que la misma posee. Ejemplos típicos son el Impuesto Inmobiliario y el Impuesto al Automotor que recaudan las provincias. No hay, para estos tributos, “deber de iniciativa” sino que cabe al contribuyente ingresar lo liquidado por la propia Administración.

Estos conceptos se encuentran también en la ley 11683 de Procedimiento Tributario que dice en su artículo 11: *“La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.*

*El PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.*

*La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posee”.*

### **1- EFECTOS**

La autodeterminación de la obligación se hace por medio de una Declaración Jurada que tiene dos efectos:

- Para el contribuyente: queda firme desde el momento de su presentación, por lo que no es posible luego modificarla en más, sin ser alcanzado por algún tipo de sanción. En el supuesto



## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

que, con posterioridad a su presentación, el contribuyente advierta que tributó más impuesto de lo que le correspondía puede solicitar su devolución a través de un recurso llamada repetición.

- Para el fisco: la DDJJ está sujeta a la verificación administrativa, por lo que el Estado se reserva la facultad de verificarla.

### 2- OBJETO

La autodeterminación tiene por objeto racionalizar la acción de control de la Administración, siendo imposible la verificación de todos y cada uno de los obligados permitiendo y exigiendo que cada sujeto cumpla espontáneamente con su obligación. La Administración se reserva la facultad de verificar posteriormente el correcto cumplimiento.

La referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

### 3- IMPACTO SOCIAL

La autodeterminación de los tributos parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ese principio de buena fe proviene de la vida en sociedad. Según el Dr. Parellada (2008) buena fe en este caso se refiere a la interpretación del acto. *“Esto significa que los hombres deben creer y confiar en que una declaración de voluntad surtirá en un caso concreto sus efectos usuales, los mismos efectos que ordinaria y normalmente ha producido en casos iguales”*.

### 4- DETERMINACIÓN DE OFICIO

Ahora bien, cuando el contribuyente omite presentar su declaración jurada, o bien a partir de una fiscalización realizada por la Administración, en cumplimiento de su obligación de contralor, la declaración jurada autodeterminada por el propio contribuyente no se ajusta a la realidad, corresponde llevar adelante un procedimiento denominado Determinación de Oficio.

Según Teresa Gómez y Carlos M. Folco (1998), *“la determinación de oficio es un procedimiento administrativo determinativo de la materia imponible, o del quebranto impositivo, en su caso, y liquidatorio del tributo correspondiente, realizado de oficio por el ente de fiscalización. Generalmente es subsidiaria de la declaración jurada que debe presentar el responsable, habida cuenta que procederá sólo ante la ausencia o impugnación de la aludida declaración”*.

El artículo 16 de la ley de procedimiento fiscal nos dice que: *“Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto*

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

*impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla”.*

### **C- EVASIÓN**

Según el profesor Marcelo Fernández la evasión es una brecha entre la realidad y la declaración de esa realidad por el contribuyente. Miguel Ángel Aquino (2008) cita a Carlos Tacchi quien dijo que *“Es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado fluir de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos, que por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél”.*

Parafraseando a dicho autor la evasión es un síntoma de la grave crisis social que aqueja a nuestro país, poniendo de manifiesto la actitud que toman los individuos frente a sus obligaciones para/con su sociedad, mostrando una falta de solidaridad alarmante.

La evasión es un fenómeno complejo que se encuentra enraizado en la cultura de algunos países como el nuestro. Existió siempre ya que desde los comienzos de la historia el tributo al ser aplicado en forma arbitraria trajo como consecuencia que fuera repudiado.

Existen infinitos factores que propician la evasión como por ejemplo: la inflación, el nivel de actividad, las crisis sociales y/o políticas, la alta presión tributaria, la existencia de actividades ilícitas, el tipo de cambio, las políticas de Estado, la deshonestidad, la corrupción, etc.

Sin embargo, prevalece como determinante la falta de educación, como lo hemos ido desarrollando a lo largo de mi trabajo. Es decir, la evasión depende en gran parte de la poca conciencia tributaria. Las personas no entienden, no comprenden el verdadero fin de la recaudación de tributos, no existe una conciencia social y vemos que el individualismo es el valor que prevalece al momento de pagar un impuesto.

Un factor que consideramos muy importante (aunque podría ser un sub-factor de la falta de educación) es el conocimiento por parte del contribuyente de que otros evaden, lo que trae como consecuencia que se vea como normal el mencionado comportamiento y que va deteriorando de a poco la conducta del contribuyente que cumple en tiempo y forma.

#### **1- IMPACTO SOCIAL**

La evasión tiene un gran impacto en la sociedad, ya que hace pagar “justos por pecadores”. Es una forma de competencia desleal ya que el evasor se encuentra en una posición más favorable con respecto a los que cumplen en forma voluntaria y leal.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Si se redujera la evasión habría mayores ingresos a las arcas del Estado y se podría destinar más dinero a satisfacer necesidades públicas. Considero que el Estado debería hacer mayor hincapié en detectar a los evasores (en los últimos años se ha vuelto un objetivo del gobierno K) y no seguir aumentando la presión tributaria. Esta sería una mejor forma de recaudar más, para luego si poder disminuir las tasas vigentes.

Por su parte la sociedad, en vez de discutir de sobremanera las “altas” tasas de presión tributaria, debería repudiar el comportamiento de los evasores.

### 2- CARENANCIA DE UNA CONCIENCIA TRIBUTARIA

Cuando se habla de la poca consciencia tributaria se refiere a que la sociedad no ha desarrollado un sentido de pertenencia y cooperación. Miguel Ángel Aquino nos dice *“no se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.*

*Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc. pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia”.*

### 3- DIFERENCIA ENTRE EVASIÓN, ELUSIÓN Y PLANEAMIENTO FISCAL

Los tres conceptos tienen el mismo efecto, menos ingresos recaudados por el fisco. Por su parte, la evasión es una figura delictiva. La elusión es aprovechar los recursos legales para pagar lo mínimo posible o para diferir el pago. Por último la planificación fiscal se refiere a prácticas realizadas por profesionales que analizan las diferentes alternativas para tener el mínimo costo fiscal posible.

## D- PLANIFICACIÓN FISCAL

### 1- INTRODUCCIÓN DE CONCEPTOS

Antes de comenzar con este tema es pertinente conceptualizar lo que es ganancia, ya que es el tributo en que se advierte con mayor énfasis esta práctica. Debemos entender como las empresas buscan cambiar, distorsionar, o simplemente analizar donde tributarían sus impuestos.

En primer lugar, debemos diferenciar según se trate de una persona física o jurídica.

Siguiendo a la profesora Isabel Roccaro (2008) si se trata de una persona física la Ley de Impuestos a las Ganancias nos dice que son ganancias los rendimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente y su habilitación.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Si se trata de una persona jurídica, no es necesario el requisito de la periodicidad, son ganancias todos los rendimientos obtenidos por sociedades y/o empresas. La ley agrega también la actividad profesional cuando es complementada con una actividad comercial, por ejemplo médico trabajando en una clínica.

Las rentas a las que nos referimos en este tema son las de las sociedades.

Otro aspecto a definir en las ganancias es el ámbito espacial.

Existen dos criterios:

- Domicilio: se gravan las rentas teniendo en cuenta el domicilio del sujeto pasivo, sin interesar donde se ubica la fuente productora de la renta.
- De la ubicación: no le interesa el domicilio del sujeto pasivo.

Según el artículo 1 de la Ley de Impuestos a las Ganancias: *“Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.*

*Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.*

*Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V.*

*Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 33”.*

En conclusión, los residentes tributan sobre las ganancias obtenidas en el país y en el exterior, es decir se sigue la teoría del domicilio, la ley establece que el sujeto pasivo resida en nuestro país.

Con respecto a los no residentes, hay que ver que entiende la ley argentina por *“ganancias de fuente argentina”*. Esto lo desarrolla en el artículo 5:

**Art. 5º** - *“En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite*

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

*de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.*

En conclusión, para los no residentes, tiene en cuenta donde se ubican los bienes o donde se producen los efectos de un acto. Se sigue la teoría de la ubicación.

### 2- DESARROLLO

Un tema relativamente nuevo pero que tiene una gran repercusión en la sociedad es lo que se denomina “Planificación Fiscal”.

La globalización de la economía permite y alienta a las empresas multinacionales a realizar esta práctica que tiene como objetivo minimizar la carga tributaria del grupo económico.

Según Alberto R. López (1996), *“la aparición de estrategias de inversión off-shore, algunas en paraísos fiscales, aunado al bajo costo de las comunicaciones internacionales, vía facsímil, hace del planeamiento impositivo una actividad altamente especializada, bien aprovechada por personas o empresas a fin de disminuir su carga tributaria aprovechando huecos legislativos, tratados para evitar la doble imposición... u otros procedimientos, que las administraciones fiscales tratan de encuadrar en límites razonables”.*

Por lo general, la planificación fiscal se realiza mediante el estudio de las legislaciones de diferentes países viendo como arribar a la alternativa que minimice el costo fiscal al momento de hacer una inversión.

Es importante diferenciar lo que es la planificación fiscal de lo que es la evasión. En la primera se persigue alcanzar el mínimo costo tributario dentro de un marco legal, en cambio en la segunda se busca no pagar impuestos mediante maniobras ilegales.

Al momento de realizar una planificación fiscal, las empresas tienen en cuenta:

- Forma jurídica de la inversión
- Estructura de financiamiento
- El país de destino de la inversión, donde se producirán los efectos y/o rendimientos.
- Análisis de la legislación
- Formas societarias
- Mecanismos para minimizar el costo fiscal.

### 3- IMPACTO SOCIAL

Esta maniobra afecta en mayor medida las arcas de los países en vías de desarrollo como el nuestro.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

Es función del Estado adoptar las disposiciones correspondientes para frenar el uso abusivo de estas prácticas, adoptando medidas para, fomentar la transparencia fiscal internacional, armar listados de paraísos fiscales, limitar los gastos deducibles provenientes de países de baja tributación, establecer cláusulas contra el aprovechamiento de convenios de doble imposición, control de cambios, etc.

Siguiendo con nuestro enfoque social voy a citar dos frases de nuestro Papa actual y de un ex Papa haciendo referencia al comportamiento que deberían tener los actores privados.

Juan Pablo II(2000) dijo: *“Invito a los economistas y líderes profesionales financieros, así como a los líderes profesionales financieros, así como a los líderes políticos a reconocer la urgencia de asegurar que las prácticas económicas y que las políticas vinculadas tengan como meta el bien de cada persona y de la persona en su totalidad”*.

Por su parte, el Papa Francisco dijo que *“los que han demostrado la capacidad para innovar y mejorar la vida de muchas personas a través de su creatividad y experiencia profesional, pueden ofrecer una contribución adicional poniendo sus capacidades al servicio de los que aún viven en medio de una terrible pobreza. Hace falta, por lo tanto, un renovado, profundo y amplio sentido de responsabilidad por parte de todos. La vocación de un empresario es una noble tarea, siempre que se deje interpelar por un sentido más amplio de la vida. De este modo, los hombres y las mujeres pueden servir más eficazmente al bien común y hacer que los bienes del mundo sean más accesibles para todos. Sin embargo, el crecimiento de la igualdad requiere algo más que el crecimiento económico, aunque si lo presupone. Se requiere, en primer lugar, una visión trascendente de la persona”*

### E- PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA

La progresividad del sistema es un tema muy común por estos días. Actualmente se discute la progresividad (o ¿regresividad?) de un impuesto en particular como lo es el Impuesto a las Ganancias.

La progresividad del sistema se refiere a la forma en que el Estado determina sus obligaciones tributarias. Cuando las personas tienen mayores riquezas o tienen una mayor capacidad para generarla,

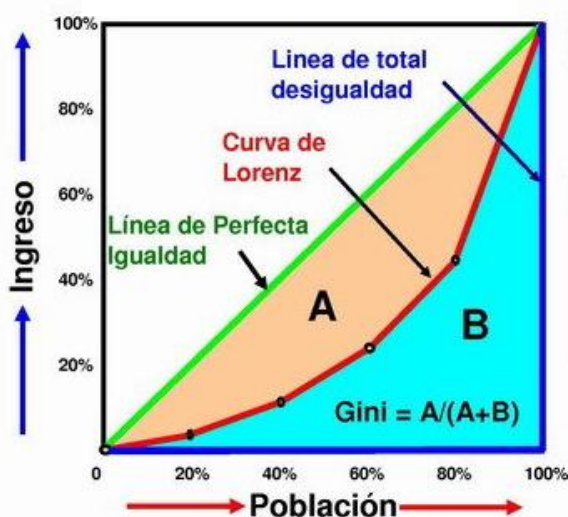
el Estado les exige que paguen importes mayores y se dice que

el sistema es progresivo. Esta forma de recaudar tiene sin dudas un fin social muy importante, dicho fin es el de disminuir la desigualdad.

Un sistema tributario que se apoya en la recaudación de impuestos directos tiende a ser más progresivo, ya que la base imponible depende de la riqueza o de la capacidad para generarla.

Uno de los factores que inciden en la desigualdad es la distribución de ingresos, la cual está directamente

Gráfico 11: Coeficiente GINI



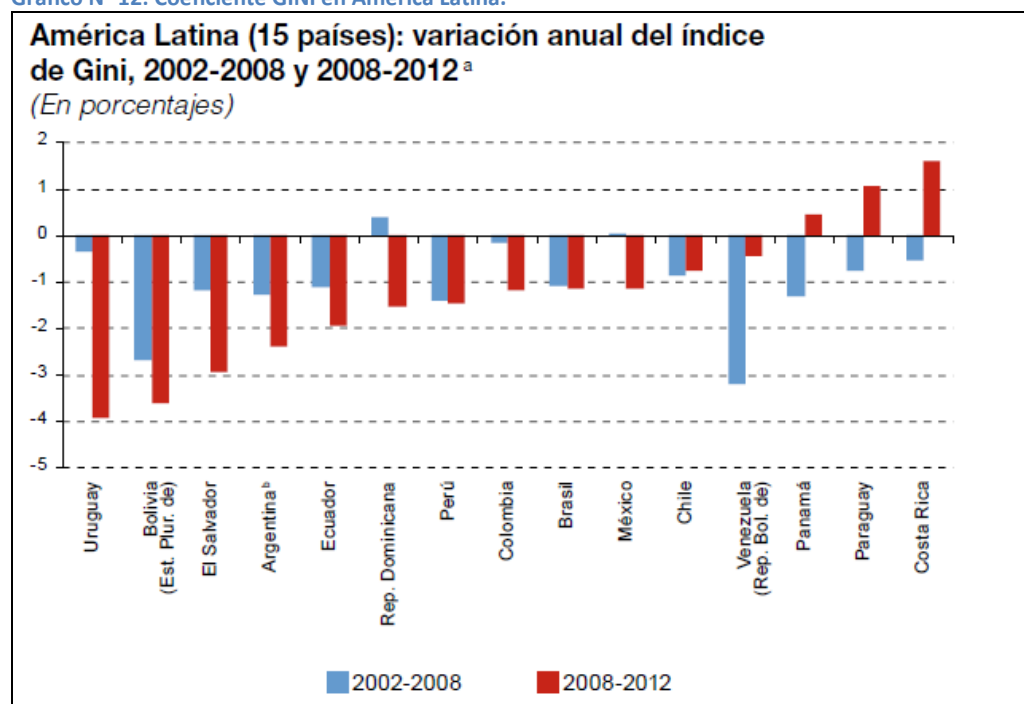
## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

relacionada con la progresividad del sistema. Para medir la desigualdad utilizaremos el coeficiente Gini<sup>3</sup>.

La curva de Lorenz es una representación gráfica de una función de distribución acumulada, y se define matemáticamente como la proporción acumulada de los ingresos totales (eje Y), que obtienen las proporciones acumuladas de la población (eje X). La diagonal representa la igualdad perfecta de los ingresos: todos reciben la misma renta (el 20% de la población recibe el 20% de los ingresos, el 40% de la población recibe el 40% de los ingresos y así sucesivamente). En la situación de máxima igualdad, el coeficiente Gini es igual a 0, a medida que aumenta la desigualdad el coeficiente se acerca al 1 (línea azul del gráfico). El coeficiente es la proporción entre la zona que se ubica entre la línea perfecta y la curva de Lorenz.

En el siguiente gráfico demostramos como la desigualdad ha ido disminuyendo (en porcentajes) en la Argentina y en los diferentes países de Latinoamérica.

Gráfico N° 12: Coeficiente GINI en América Latina.



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), órgano dependiente de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

En la siguiente tabla vemos cómo ha ido mejorando la distribución del ingreso en Argentina, uno de los objetivos de la **Política Tributaria**.

<sup>3</sup> Ideólogo y estadístico italiano. Desarrolló en 1912 un método para medir la desigualdad que lleva su nombre.



# “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

Tabla N° 1: Distribución de ingreso en Argentina.

América Latina (18 países): distribución del ingreso de los hogares, por quintiles extremos, alrededor de 2002 y de 2012 (En porcentajes)								
País	Año	Alrededor de 2002			Alrededor de 2012			
		Participación en el ingreso total (en porcentajes)	Relación del ingreso medio per cápita	QV / QI	Participación en el ingreso total (en porcentajes)	Relación del ingreso medio per cápita	QV / QI	
		Quintil más pobre (QI)	Quintil más rico (QV)		Quintil más pobre (QI)	Quintil más rico (QV)		
Argentina <sup>a</sup>	2002	5,1	55,0	20,6	2012	6,9	43,6	13,2
Bolivia (Estado Plurinacional de)	2002	2,2	57,7	44,2	2011	4,4	42,6	15,9
Brasil	2002	3,4	62,3	34,4	2012	4,5	55,1	22,5
Chile	2003	4,9	55,1	18,4	2011	5,5	52,5	15,0
Colombia	2002	4,2	53,3	24,1	2012	4,6	49,8	19,8
Costa Rica	2002	4,2	47,3	17,0	2012	4,7	49,3	16,5
Ecuador <sup>a</sup>	2002	5,1	48,8	16,8	2012	6,4	43,0	10,9
El Salvador	2001	4,1	49,6	20,2	2012	6,9	41,9	10,3
Guatemala	2002	4,8	51,8	19,3	2006	4,3	54,7	23,9
Honduras	2002	3,8	55,2	26,3	2010	3,5	53,7	25,2
México	2002	5,9	49,1	15,5	2012	6,6	46,2	14,0
Nicaragua	2001	3,7	55,5	27,3	2009	5,6	46,0	14,5
Panamá	2002	3,6	52,2	25,8	2011	4,4	48,3	20,3
Paraguay	2001	4,2	51,8	23,2	2011	3,8	52,7	21,3
Perú	2001	4,5	49,6	19,3	2012	5,0	43,7	12,7
República Dominicana	2002	3,9	53,4	20,7	2012	3,9	50,8	19,4
Uruguay <sup>a</sup>	2002	8,8	41,8	10,2	2012	10,0	34,8	7,3
Venezuela (República Bolivariana de)	2002	4,3	48,2	18,1	2012	6,8	39,0	9,4

**Fuente:** Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de tabulaciones especiales de las encuestas de hogares de los respectivos países.  
\* Áreas urbanas.

Fuente: curso de Gerenciamiento Social. Clase del Programa Amartya Sen.

## 1- HISTORIA

Este concepto data desde la Revolución Francesa, ya que al consagrarse los principios de igualdad, libertad, justicia, división de poderes, etc. iban a tener una repercusión en lo tributario.

Un siglo más tarde estos principios se vieron reflejados en la creación del impuesto sobre la renta y las cargas sobre los patrimonios y las herencias.

En Argentina, el Impuesto a los Réditos se creó en 1937, es decir después de la crisis de 1930. En un principio la recaudación se destinó para cambiar el modelo hacia una Sustitución de Importaciones (tema ya desarrollado), y para hacer frente a la deuda externa.

Luego de una década dicho impuesto se comenzó a utilizar para iniciar un proceso de redistribución de las riquezas. Se destino fue especialmente a gastos en salud, educación y a la creación del sistema de seguridad social.

## 2- CASO IMPUESTO A LAS GANANCIAS (¿progresivo o regresivo?)

Como se dijo supra, el Impuesto a las Ganancias es un impuesto directo y permite, en consecuencia, aplicar mayores alícuotas de impuesto a quienes más ganan. He aquí la progresividad del tributo. No todos pagan la misma alícuota. A diferencia de los impuestos al consumo, donde la carga tributaria se soporta proporcionalmente, en el Impuesto a las Ganancias quienes más ganan tributan a una alícuota más alta.



## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

Cabe destacar que este concepto es para las personas físicas. Las sociedades tributan siempre a la alícuota mayor (35 %).

Ahora bien, analicemos brevemente la escala del artículo 90 de la ley.

Tabla N° 2: Escala para determinar el importe a tributar según impuesto a las ganancias.

<b>TASA DEL IMPUESTO PARA LAS PERSONAS FÍSICAS</b>				
Artículo 90 - Ley de Impuesto a las Ganancias				
<b>Ganancia Neta</b>		<b>Pagarán</b>		
Mas de \$	A \$	\$	Mas el %	Sobre el excedente de \$
0	10.000	0	9%	0
10.000	20.000	900	14%	10.000
20.000	30.000	2.300	19%	20.000
30.000	60.000	4.200	23%	30.000
60.000	90.000	11.100	27%	60.000
90.000	120.000	19.200	31%	90.000
120.000	en adelante	28.500	35%	120.000

Fuente: Ley de Impuesto a las Ganancias

La escala transcripta, está vigente desde el período fiscal 1998. Es fácil observar que los valores expuestos (luego de 15 años!!!) han quedado totalmente desfasados con la realidad.

Si bien es cierto que el Impuesto a las Ganancias se tributa sobre la ganancia neta percibida (para los trabajadores) y que la ley permite una serie de deducciones, elevadas últimamente por la presión social para que menos trabajadores queden alcanzados por el gravamen y por ende incluidos en la escala, no debe dejar de advertirse que si no modifica ésta, no sólo los que perciben altísimos ingresos tributan a la alícuota máxima, sino empleados en relación de dependencia con ingresos “medios”.

Es decir que muchos trabajadores en relación de dependencia alcanzan, una vez consideradas las deducciones permitas, el tramo mayor de la escala y terminan tributando a la alícuota máxima, es decir la misma que las sociedades comerciales.

### 3- SÍNTESIS

Lo expuesto nos lleva a concluir que la **progresividad del sistema** ha quedado como una mera definición teórica del impuesto pero que, en la práctica el mentado Impuesto a las Ganancias llega a ser proporcional.

La solución a este problema es que no se debe tratar de remandar con “parches”, como aumentar deducciones o excluir a determinados sectores o determinadas rentas, sino una revisión seria y concienzuda de la escala es lo que llevará a que este tributo recobre su característica de progresivo con el que fue pensado por el legislador.

Por último aclaro que no veo mal que los asalariados paguen impuesto a las ganancias y no coincido con quienes sostienen que el “salario no es ganancia”. He analizado el tratamiento dado a las ganancias de los trabajadores en distintos países y no se excluye a los trabajadores a aportar, también, para el sostenimiento del Estado. Lo que sostengo, reitero, es que la no modificación de las escalas hace que los contribuyentes tributen en demasía y no en forma proporcional a sus ganancias.

## CONCLUSIONES

A lo largo del trabajo fuimos respondiendo algunas preguntas de interés general como las siguientes:

¿Por qué pagamos impuestos? Porque es una **necesidad del estado**, es una de las más importantes fuentes de recursos a lo largo de la historia mundial. El contribuyente cede parte de su ingreso para atender necesidades públicas. La importancia de los mismos va a estar influenciada por el modelo que siga cada país.

¿Pagamos tanto? Consignamos que la **presión tributaria** en la Argentina es la 8° en el mundo en función de su PBI. Desde ese punto de vista, destinamos una significativa porción de nuestros ingresos a pagar tributos. No obstante, como dijimos, la discusión no debería atarse sólo a la presión tributaria. En primer lugar se está dejando de lado una cuestión clave, que es la evasión. En la medida que seamos capaces de combatirla, tanto desde el mejoramiento, en primer lugar, de las Administraciones Tributarias, pero –principalmente- desde la educación, enseñando y concientizando porqué pagamos impuestos, seguramente habremos dado un gran paso para que la presión tributaria disminuya. En segundo lugar, si controlamos lo que gastan nuestros gobernantes y, en consecuencia, lo que se recauda se destina a cumplir el rol del Estado y a efectivas políticas sociales, ya no sólo daremos otro gran paso, sino que ahora, nuestra respuesta sería “no pagamos tanto, pago lo necesario para que el Estado me brinde salud, seguridad y justicia y para que ayude a los que menos tienen”.

¿A dónde se destinan estos ingresos? Entre los principios de la tributación, uno de los ellos dice que no es conveniente que los impuestos se afecten a determinados gastos. Sin embargo, ello no obsta que la ciudadanía se interese y controle cómo se gasta lo que aportamos. Debemos aprender y a su vez enseñar que, en la medida que sea más transparente el destino de los tributos menos resistencia habrá por parte de la sociedad a tributar y, como consecuencia lógica disminuirá la evasión y, a su vez, la presión tributaria. Vale recordar, como ya citamos, lo que dijo nuestro más Alto Tribunal en cuanto al derecho de las personas a saber cómo gasta el Gobierno los fondos públicos.

La **política tributaria**, aunque muchos no lo quieran y otros no lo sepan, debe distribuir las cargas impositivas en la sociedad y determinar los **efectos** que producirán en la **economía** la aplicación de los diferentes tributos.

En la parte central de este trabajo desarrollamos 5 conceptos importantes porque se encuentran “en boca de todos”. El fin de dicho análisis es el de **educar** y ver como siempre existe un **impacto en la sociedad**.

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Concluyendo este trabajo es necesario dejar planteado un modelo a seguir, lo que el profesor Marcelo Fernández, denomina el **modelo “contribuyente-socio”** como una forma de gestión del ingreso público con control social del gasto. Es un camino de doble vía. “**TODOS SEAMOS RESPONSABLES DE RECAUDAR LO DE TODOS Y LUEGO, SEAMOS CUIDADOSOS A LA HORA DE GASTAR LO NUESTRO**”

Uno de los objetivos de la Política Tributaria es lograr una mejora sustentable en el **cumplimiento tributario** argentino para lo cual, deberíamos ir más allá del concepto actual de Administración Tributaria para empezar a hablar de un nuevo modelo conceptual como lo es la Administración Fiscal con control social. Este concepto abarca diferentes aspectos (jurídicos, políticos, **sociales**, económicos y técnicos) y propone un tratamiento interdisciplinario de los problemas.

Este modelo surge después de lo que ha ocurrido en la **historia Argentina** (como lo desarrollamos en diferentes capítulos) donde las políticas tributarias (dentro de un contexto más amplio) fueron diseñadas como respuesta a la **coyuntura política, social, cultural y económica** por las que atravesó el país y no como una concepción integradora.

Para avanzar en estas ideas es necesaria la labor en la comunicación de estas reflexiones por parte de los diferentes actores del sistema educativo: docentes, investigadores, autoridades de los diferentes establecimientos, alumnos (del nivel secundario, universitario) y todos los formadores de opinión. Se podría realizar un trabajo integrativo con otros organismos públicos, privados, mixtos, organizaciones no gubernamentales, etc. La **educación** es el sostén donde se apoya el modelo.

Por último, para gestionar la Administración Tributaria es necesario realizar una **gestión integrativa**. Dicho órgano debe estar comprometido con los objetivos que le asigne la Política Tributaria y con la política general del Estado. Debemos ser capaces de pasar desde la lógica del control a la lógica del servicio, considerando tanto los procesos económicos (cumplir los fines), los sociales (la actitud cooperativista) y también los políticos.

Con este trabajo esperamos haber atendido las **expectativas de los lectores**, que hayan comprendido con exactitud los temas desarrollados y hayan despertado desde su interior la tan mencionada **conciencia tributaria**.

## Referencias

- AQUINO, M. (2008). *La Evasión Fiscal: origen y medidas de acción para combatirla*. Doc. N° 13/08. Instituto de Estudios Fiscales.
- Argentina, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Secretaría de Hacienda, Subsecretaría de Ingresos Públicos, Recaudación y Normas, Presión Tributaria, Por Principales Impuestos, *Informe Presión Tributaria desde 1980*.
- BALLS, G. (2014, Enero 12). *Presión Impositiva en la mira*. Suplemento Economía, *Diario Los Andes*.
- CANOSA, T. (2014, 8 de enero). *Diario Clarín On line, Economía. Presión record: se pagan más impuestos que en EEUU, Brasil y el Reino Unido*. Recuperado de [http://www.ieco.clarin.com/economia/Presion-EEUU-Brasil-Reino-Unido\\_0\\_1062493751.html](http://www.ieco.clarin.com/economia/Presion-EEUU-Brasil-Reino-Unido_0_1062493751.html)
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Buenos Aires. *Los Impuestos en la Historia Económica Argentina*. Recuperado del Diario On line La Noticia (abril, 2010).
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto (2001). *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Limusa, México.
- Diario Los Andes, nota Cuentas Públicas. *La Corte ordenó que se difundan datos sobre los planes sociales*. (2014, 27 de Marzo)
- Diccionario Tributario (2009). Colección Televa Salvat.
- GARCÍA- PELAYO y Gross, R. (1993). *Diccionario Enciclopédico Ilustrado*. Sexta Edición. Tomo II. Ediciones Larousse.
- GÓMEZ VELÁZQUES, G. y otros (2010). *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en Participación*. Capítulo I. Generalidades. Historia de los Impuestos. Recuperado de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/Historia%20de%20los%20impuestos.htm>
- GOMEZ, T. y Folco C. (1998). *Determinación de Oficio*. Cuadernos de Procedimiento Tributario. 2° Edición. Errepar.
- Instituto Argentino de Análisis Fiscal. Informe Económico N° 153. *Una “constelación” de tasas municipales en Argentina: Existen más de 130 tipos de tasas diferentes*. (2012, Marzo 28). Recuperado de <http://www.iaraf.org/informeszona.asp?busq=&buscar=&f=&o=&p=3&r=10&zona=CT>
- LENDOIRO, F. (2014, Mayo 10). *¿Resisten? Reservas internacionales bajo la era kirchnerista*. Diario *Ámbito Financiero*.
- Ley de Procedimiento Fiscal. Número 11683. Título I, Capítulo III, Determinación y Percepción de Impuestos. Declaración Jurada y Liquidación Administrativa del Tributo (1978).
- Ley de Procedimiento Fiscal. Número 11683. Título I, Capítulo II, Sujetos de los deberes impositivos, Artículos 5 y 6 (1978)

## “La Política Tributaria y su Impacto en la Sociedad”

---

Ley de Impuesto a las Ganancias

LOPEZ, A. (1996). *Imposición en base al criterio de Renta Mundial*. Cuarto Congreso Tributario.

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal, Mendoza.

PARELLADA, C. (2008). Clase de la cátedra Derecho de las Obligaciones. Facultad de Ciencias

Jurídicas y Sociales. Abogacía- Escribanía. Universidad de Mendoza.

THURANYI, V: (1996). *Tax Law Design and Drafting*. International Monetary Fund. Social Security.

## Bibliografía consultada

- Argentina, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Subsecretaría de Política Económica, Subsecretaría de Programación Económica, Dirección Nacional de Programación Macroeconómica. Nota Técnica N° 35. *Sector Externo: Descomposición de la Cuenta Corriente* (2010).
- CETRÁNGOLO Oscar y Gómez- Sabaini, Juan Carlos (2007). *La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*. División de Desarrollo Económico. CEPAL, Naciones Unidas. Santiago de Chile.
- FERNÁNDEZ, Luis Omar (2000/01). Fiscalidad en un Mundo Globalizado. Módulo II: Economía de la Tributación y Principios de la Administración Tributaria. Carrera de Posgrado: Especialización en Tributación. Universidad Nacional de Cuyo.
- FERNÁNDEZ, Marcelo (2008), cátedra Administración Tributaria, carrera de la Licenciatura en Administración, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo.
- GIULIANI FONROUGE, C. (1997). *Manual de Derecho Financiero*. Volumen I. Sexta Edición.
- JARACH, Dino (1982). *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo- Perrot.
- MERCAU, Raúl (2012), Conferencia sobre Desarrollo Económico, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo.
- Modelo de Código Tributario para América Latina. Artículo 15. Elaborado por la OEA y el BID. Programa Amartya Sen. Universidad Nacional de Cuyo. (2014).
- ROCCARO, Isabel (2008), cátedra Régimen Impositivo, carrera de la Licenciatura en Administración, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo.
- RODRÍGUEZ, D. (2011). Políticas Monetarias del BCRA. Tesis no publicada. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo.

### Páginas Web consultadas

<http://www.infoleg.gov.ar/>

<http://www.afip.gov.ar/home/index.html>

<http://gestar.org.ar/>

[www.bkra.gov.ar](http://www.bkra.gov.ar)

[www.bancocentraleduca.bkra.gov.ar](http://www.bancocentraleduca.bkra.gov.ar)

<http://www.iaraf.org/informes.asp>

**Declaración Jurada Resolución 212/99-CD**

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”

Mendoza, 13 de Junio de 2014

Apellido y Nombre	Nº Registro	Firma
CASARES MARIO ANDRÉS	24730	