



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA

ESCUELA DE POSGRADO

DOCTORADO EN CIENCIAS ECONÓMICAS

La política fiscal y su impacto en la economía social

**Tesis presentada para obtener el título de
Doctorado en Ciencias Económicas**

**Mención en
Finanzas Públicas**

Director de Tesis: Dr. Juan Carlos Latrichano

Autor: Alberto Longo

San Justo, Octubre 2014

Índice

Índice de tablas.....	VII
Índice de Gráficos	VII
Resumen	¡Error! Marcador no definido.
CAPITULO 1 HISTORIA DE LA TRIBUTACION.....	11
Introducción	11
Egipto	12
Jesús y la tributación	14
Roma y Grecia.....	15
Edad antigua (hasta 476 d.C.)	18
Edad media (476 d.C. – 1453 d.C.).....	19
Edad Moderna (1453 – 1789).....	23
Edad Contemporánea (Desde 1789).....	25
Historia de la tributación en Argentina	25
Tributación hasta 1810	25
Tributación hasta 1810 - 1820.....	27
Tributación hasta 1820 - 1852.....	28
Tributación 1853 - 1934.....	29
Tributación hasta 1932 - 1973.....	32
Tributación – reforma tributaria de 1973 – período 1973 - 1994.....	35
Tributación – reforma tributaria 1994 – período 1994 - 2001	38
Tributación 2002 – hasta 2014	39
Normas Impositivas del comercio exterior a lo largo de la historia de nuestro país.....	39
Etapas del comercio exterior en nuestro país	41
Política librecambista 1810-1835.....	41

Política proteccionista 1836-1852.....	42
Política LibreCambista (período 1853- 1880).....	43
Período 1881-1890	44
Período 1891-1907	44
Período 1908 – 1942	44
Período 1943- 1955	46
Período 1956-1972	47
Etapa 1973-1975	48
Etapa 1976-1983	49
Etapa 1984-1989	49
Etapa 1990- 2002	49
Etapa 2003-2012	49
Pruebas empíricas (periodo 1935 a 2014)	51
Hipótesis.....	62
Conclusiones del capítulo.....	63
CAPITULO 2 LAS FINANZAS PÚBLICAS	67
Clasificación genérica de las finanzas públicas, la naturaleza de los mismos en impuestos, tasas y contribuciones.....	73
Imposición en Argentina	74
Imposición regresiva en Argentina	75
Análisis de cada impuesto en distintos períodos	78
Conclusiones de la regresividad en general	79
Conclusiones de la regresividad en el IVA en particular	80
El Impuesto a los Ingresos y el Impuesto a los Consumos	81
Principio de equidad tributaria	81
Impuesto a los ingresos	82

Impuesto a los consumos.....	83
Conclusión de la equidad	84
Principio de proporcionalidad tributaria	85
Impuesto a los ingresos	85
Impuesto a los consumos.....	85
Conclusión de la proporcionalidad.....	86
Principio de igualdad tributaria	86
Impuesto a los ingresos	86
Impuesto a los consumos.....	87
Principio de no confiscatoriedad tributaria	87
Impuesto a los ingresos	88
Impuesto a los consumos.....	88
Conclusión de la no confiscatoriedad.....	88
Traslación tributaria	88
Impuesto a los ingresos	89
Impuesto a los consumos.....	89
Conclusión de la traslación	89
Principio de irretroactividad tributaria	89
Impuesto a los ingresos	90
Impuesto a los consumos.....	90
Conclusión de la irretroactividad	91
Principio de Territorialidad	91
Impuesto a los ingresos	91
Impuesto a los consumos.....	92
Conclusión de la territorialidad	93
Impuesto Personal	93

Conclusión final	94
CAPITULO 3 PROPUESTA DE UN SISTEMA TRIBUTARIO PROGRESIVO Y EQUITATIVO	97
Diseño de un sistema impositivo óptimo	97
Impuesto único	100
Propuesta para mejorar el sistema tributario	109
Principios para reformular el sistema tributario argentino.....	113
CONCLUSIONES	123
Conclusiones Generales	132
Bibliografía.....	135

Índice de tablas

TABLA 1 LOS NÚMEROS DE LAS ETAPAS ANALIZADAS DE 1810 A 1880	43
TABLA 2 EVOLUCIÓN DEL PBI POR HABITANTE, TÉRMINOS DE INTERCAMBIO, TIPO DE CAMBIO Y EVOLUCIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA CORRIENTE PERÍODO 1881 A 1942	45
TABLA 3 EVOLUCIÓN DEL PBI POR HABITANTE, TÉRMINOS DE INTERCAMBIO, TIPO DE CAMBIO Y EVOLUCIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA CORRIENTE PERÍODO 1943/1972	47
TABLA 4 EVOLUCIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA CORRIENTE PERÍODO 1973/2013	50
TABLA 5 RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS COMO % DEL PBI	51
TABLA 6 EVOLUCIÓN IVA / VENTAS	52
TABLA 7 EVOLUCIÓN IMPUESTO A LAS GANANCIAS	53
TABLA 8 EVOLUCIÓN DE OTROS IMPUESTOS	55
TABLA 9 EVOLUCIÓN DE IMPUESTOS INTERNOS	56
TABLA 10 EVOLUCIÓN DE IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR	58
TABLA 11 EVOLUCIÓN DE LA RELACIÓN IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR RESPECTO AL SECTOR EXTERNO	61
TABLA 12 ANÁLISIS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA	79
TABLA 13 CUADRO RESUMEN DE IMPUESTO ÚNICO	103
TABLA 14 EVOLUCIÓN TASA DE DESEMPLEO 2003/PRIMER TRIMESTRE 2014	127
TABLA 15 BRECHA DE INGRESOS	129
TABLA 16 COEFICIENTE DE GINI	130

Índice de Gráficos

GRÁFICO 1 EVOLUCIÓN IVA / VENTAS EN %	52
GRÁFICO 2 EVOLUCIÓN IMPUESTO A LAS GANANCIAS	54
GRÁFICO 3 EVOLUCIÓN DE OTROS IMPUESTOS	55
GRÁFICO 4 EVOLUCIÓN DE IMPUESTOS INTERNOS	57
5 PRESIÓN TRIBUTARIA (RECAUDACIÓN/PBI) EN PORCENTAJEO A LAS RENTAS SE MANTIENE EN TORNO AL 5% DEL PBI.....	124
GRÁFICO 6 PARTICIPACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS SOBRE LA RECAUDACIÓN TOTAL.....	124
GRÁFICO 7 COEFICIENTE DE GINI DE DESIGUALDAD DEL INGRESO	125

Agradecimientos

A mis padres, Domingo y Berta; a mi esposa y compañera Blanca, a mis hijas María Belén de las Mercedes y María Celeste; a Nadia Geraldine y Melanie Ángeles; al Sr. Rector de la Universidad Nacional de la Matanza, Dr. Daniel Martínez, por darme la oportunidad y concederme el honor de conducir desde 2008 el Departamento de Ciencias Económicas; por su colaboración en la presente tesis a Juan Carlos Latrichano, Marcelo Perissé, Damián Perinola, Fabián Echeverría, Paola Resnicosky, Eric Posidente, Ingrid Colman, Jorge Quiroga. Gracias; a mis hermanos de la vida por su amistad permanente, Carlos Antonio Lapelosa y Jorge Eduardo Devesa; en este momento particular a Sergio Vacotto; y en general por haberme acompañado durante los distintos tramos de mi vida a mis amigos y compañeros, a quienes no puedo mencionar en forma individual por temor de cometer la injusticia de olvidarme de alguno.-

Todos han influido en mi forma de ser, con defectos y virtudes, compartiendo pensamientos o en disenso, pero siempre respetándonos mutuamente.-

A todos Gracias

CAPITULO 1 HISTORIA DE LA TRIBUTACION

Introducción

Tributo deriva del latín TRIBUTUM, que significa la carga (ya sea en dinero o en especie) que debe entregar continuamente el vasallo al señor en reconocimiento de su señorío o el súbdito al Estado para hacer frente a las cargas públicas; y por su parte Impuesto proviene del latín IMPOSITUS, que significa imponer carga o tributo

La antigüedad de historia de los impuestos es similar a la historia del hombre.

El hombre al vivir en sociedad tiene necesidades imposibles de ser atendidas individualmente, como ser salud, educación, seguridad, etc.; de esta manera se crean necesidades de orden público, reconocidas y respetadas por el Estado, que es quien regula la conducta de los individuos en sociedad, buscando el bienestar general. Para que los gobernantes puedan lograrlo deben tener recursos financieros, los cuales obtienen a través de tributos.

El origen de los tributos data de la era primitiva, donde se otorgaban ofrendas, a cambio de determinados beneficios, a los dioses.

En la era primitiva los seres humanos se alimentaban de los animales que cazaban, los peces que pescaban y las plantas que recogían. Cuando éstas se acababan se dirigían a otros lugares en los que haya alimentos, hasta que descubrieron que podían cultivar plantas y criar animales sin tener que buscarlos en otros lugares, dejando de ser nómades, convirtiéndose de esta manera en agricultores y ganaderos, dando lugar a poblaciones, con necesidades tales como protección (por medio de soldados o la construcción de murallas), de servicios (tales como agua, seguridad); para cumplir con estas necesidades el gobernante prestaba servicios, recaudando dinero para mantener dichos servicios.

Al principio el pago era a través del intercambio de lo que cada uno producía; pero podía existir situaciones en las que los bienes que necesitaba una persona no eran los que otra ofrecía, por tal razón se inventó el dinero, con el mismo se puede adquirir cualquier producto y puede cambiarlo por cualquier cosa; de esta manera inició el comercio.

Los tributos, tienen su origen en la necesidad financiar los gastos del estado, para hacer frente a necesidades públicas, los primeros impuestos fueron aquellos que el Estado obtuvo

ejerciendo su poder leyes. 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. Las primeras leyes tributarias aparecen en Mesopotamia, Egipto y China. Ya que el control directo que de la recaudación era ejercido por sacerdotes y soberanos, era poco frecuente la defraudación de impuestos.

Los impuestos más antiguos, datan de la antigua cultura Mesopotámica, mediante el “Código de Hammurabi”, año 1692 AC. Allí se regulaban los asuntos de la vida cotidiana y leyes que castigan los delitos, además se otorgaban privilegios a los recaudadores de impuestos.

En la civilización Egipcia el pago de una tasa estuvo ligado al tributo a una divinidad; se rendía culto al sol, Dios Rha, En los templos se vigilaban los tributos, que llegaban puntualmente a las arcas destinados al culto del Dios principal de los egipcios. A través del censo de "oro y de los campos" se registraba a la población, determinando el porcentaje correspondiente a cada contribuyente.

Egipto

A través de las órdenes del faraón se determinaba la división social, dando lugar a un sistema de tributación y contabilidad pública para registrar, vigilar y controlar el recaudo entre las clases que no eran autónomas y podían ser objeto de tributación.

Los recaudadores de impuestos eran conocidos como escribas, éstos en un período impusieron un impuesto en el aceite de cocina, controlando las cantidades de aceite de cocina que eran consumidas, y que los ciudadanos no estaban usando residuos generados por otros procesos de cocina como sustitutos para el aceite gravado, para asegurarse de esta manera, que los ciudadanos no esten burlando el impuesto.

En Egipto, una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), teniendo el caso de la construcción (en la que participaron alrededor de 100.000 personas que acarreaban materiales desde Etiopia) de la pirámide del rey Keops en el año 2,500 a.C., que duro veinte años. También en los años 2.300 a.C. se encuentra en una inscripción de una tumba de Sakkara, la que trata de una declaración de impuestos sobre animales, frutos del campo y similares. Por otra parte, en este mismo reino el pueblo en una situación degradante: debía arrodillarse ante los cobradores de impuestos del faraón, quienes además de presentar su declaración, tenían que pedir gracias.

En la isla de Creta, en los años 2.000 a. C. el rey Minos recibía como tributos hasta seres humanos.

Los reyes de Egipto necesitaban funcionarios especiales, cobradores de impuestos bien remunerados para que no se queden con lo recaudado. La oligarquía no abonaba impuestos, cobrando a pequeños agricultores y ganaderos, vivían a costa de ellos. Los sacerdotes (que eran remunerados por el faraón con haciendas), tenían como función mantener esta situación mediante una ideología religiosa; cualquier tentativa de cambio se interpretaba como desobediencia a los dioses.

El pueblo de Egipto fue cayendo, a través de los impuestos, en dependencia total de su faraón. El gobierno había acumulado importantes reservas de trigo, que primeramente vendió a sus habitantes; pero cuando éstos ya no tenían dinero, lo cambiaron por su ganado; cuando ya no tenían más ganado, le ofrecían sus tierras, con la condición de que deberían entregar al Estado cada año un 20% de toda la cosecha. De esta manera el faraón se hizo propietario de Egipto, justamente: *faraón* quiere decir *casa grande*.

Pasando los años, los habitantes ya no tenían tierras que ofrecer, ofreciendo al faraón sus “cuerpos”. Esta situación es revelada por la Biblia que manifiesta que es una mentalidad esclavista. Los hebreos en Egipto, desenmascararon el engaño faraónico y al sufrir las consecuencias salieron a toda conciencia de este sistema.

Israel, al liberarse de aquel sistema tributario, intentó generar una alternativa. Se organizaron con estructuras que evitaron reproducir los sistemas de dominación y explotación. Crearon prácticas extrañas para asegurar la igualdad y justicia que garantizaban el acceso de todos a los bienes económicos como tierra y ganado. Comenzaron con una economía de autoconsumo y trueque. No había necesidad de acumulación individual; al contrario, esta actitud fue rechazada. Cada habitante destinaba sus excedentes a los más débiles como viudas y huérfanos.

Se logró la unión desde la diversidad cultural de cada tribu que posibilitaba la convivencia en una estructura política descentralizada a través de la fe común del nuevo pueblo en un Dios Liberador y Protector de los pequeños y pobres. Las decisiones surgían de asambleas consentidas en unidades menores como familia, tribu. Había jueces que coordinaron la sociedad igualitaria y sin clases, su función era encaminar al pueblo hacia la plenitud de convivencia, compartiendo todos la misma misión de servir al pueblo. Era la excelencia de su servicio a Dios.

Esta clase de convivencia sin impuestos necesitaba mucha mística en vivir el servicio al pueblo como servicio a Dios. Implicaba una renovación permanente en vivir solamente de lo necesario. La Confederación de Tribus se corrompió, iniciándose enfrentamientos entre tribus que marcan el debilitamiento de la fe en su proyecto.

A través de la Biblia se muestra el proceso del cambio de aquel pueblo alternativo hacia un Estado tributario en Medio Oriente. Salomón impulsó la imposición tributaria junto con el trabajo forzado, empobreciendo a los pobladores del interior. Instituyó a doce gobernadores en doce provincias y un gobernador central en Jerusalén, debiendo cada provincia pagar tributo durante un mes para la el rey y todos los funcionarios de la capital, cada provincia debía aportar todos los días del mes harina y ganado. Por tal motivo el pueblo nunca podía recuperar su autonomía política y su proyecto histórico alternativo.

“La fábula de Jotam sobre los árboles (Jue 9,8-15) sintetiza bien el conflicto de impuestos. Mientras que haya sentido comunitario para producir y redistribuir los productos a todo el pueblo, así como lo demuestran la higuera, la vid y el olivo, no hay necesidad de impuestos. Pero cuando entran la ambición de acumular, el individualismo, la propia improductividad, etc., entonces se abusa con engaño y dominación al pueblo para conseguir impuestos: la zarza convoca a su sombra y tiene solamente espinas, no produce nada y encima amenaza con devorar con fuego a los que no se someten a ella. Es la crítica literaria más fuerte al sistema monárquico-tributario”.

Jesús y la tributación

En la época de Jesús el pueblo tenía que pagar impuestos por un lado a los romanos el 25% de sus ingresos, y cada siete años el 100% de los ingresos anuales al templo de Jerusalén.

En la Biblia se menciona sobre el tema:

* En el nuevo testamento, aparece la figura de recaudador de impuestos en la persona de Mateo, siendo este puesto algo aborrecible y poco santo como lo manifestaban los primeros discípulos de Jesús.

* Zaqueo colaboraba con el sistema económico de los romanos, enriqueciéndose con los impuestos públicos sobre la circulación de la mercadería. Un día, Jesús va a su casa y come con él; esto hace que Zaqueo se arrepienta una conversión: “Voy a dar la mitad de mis bienes a los pobres, y restituiré cuatro veces lo que robé”. De, manifestando que va a dar la mitad de sus bienes a los pobres.

* Jesús aconsejó pagar los impuestos, en Mateo 22:17-21, "Dinos, pues, qué te parece: ¿Es lícito dar tributo a César, o no? Pero Jesús conociendo la malicia de ellos, les dijo: ¿Por qué me tentáis, hipócritas? Mostradme la moneda del tributo, y ellos le presentaron un denario. Entonces les dijo: ¿De quién es esta imagen, y la inscripción? Le dijeron: De César. Y les dijo: Dad, pues, a César lo que es de César, y a Dios lo que es de Dios". El pasaje ha dado lugar a muchas de interpretaciones, tanto políticas, como morales y religiosas. La pregunta que con malicia le hacen, a Jesús, los fariseos y los simpatizantes de Herodes, sobre si se debe pagar tributo al César o no, es de gran importancia y inmensamente comprometedor. Pero Jesús no apunta a ninguna cuestión política, ni social, ni económica, solamente manifiesta que los ciudadanos tienen obligaciones como miembros de una sociedad y como hombres pertenecen a Dios, sea cual fuere su condición y situación como ciudadanos. De esta manera, pretendiendo ser modelos de pureza, los maestros que formularon la pregunta no deberían llevar consigo moneda de un Imperio que explota a su propio pueblo con impuestos

* Otro texto demuestra que Jesús y su comunidad pagaron impuestos al templo: Jesús pregunta a Pedro quiénes son los que pagan impuestos: los hijos o los extraños. Al contestar Pedro que los extraños, Jesús le afirma que los hijos no deben pagar. Sin embargo, le manda a pescar y sacar del primer pez una moneda para pagar los impuestos de Pedro y Jesús. Con eso quiere decir que el templo debe ser gratuito como el pez: "Sin embargo, para no ofenderles, ve al mar, y echa el anzuelo, y el primer pez que saques, tómallo, y al abrirle la boca, hallarás una moneda; tómala, y dáselo por mí y por ti".

* Los cristianos deben pagar los impuestos de una forma voluntaria, está en la Biblia, Romanos 13:5-7 de la Biblia manifiesta: "Por lo cual es necesario estarle sujetos, no solamente por razón del castigo, sino también por causa de la conciencia. Pues por esto pagáis también los tributos, porque son servidores de Dios que atienden continuamente a esto mismo. Pagad a todos lo que debéis: al que tributo, tributo; al que impuesto, impuesto; al que respeto, respeto; al que honra, honra.

Roma y Grecia

Los orígenes de la tributación moderna pueden rastrearse en la costumbre de los súbditos ricos que entregaban dinero a su rey para no prestar el servicio militar, ya que los ciudadanos

griegos y romanos podían ser convocados para el servicio militar, al que debían presentarse ya armados; ése era el precio de su ciudadanía.

Grecia estaba organizada al principio como múltiples Estados en un territorio disperso. En la época de las monarquías hereditarias, había una nobleza poderosa, porque poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales.

Los gastos corrientes del Estado se cubrían con los productos del patrimonio real y sólo en ocasiones excepcionales se concurría a las contribuciones.

Los griegos intercambiaban lo que les sobraba por aquello de que carecían. Y estos intercambios entre las distintas ciudades griegas favorecían una fuente de ingresos: las aduanas.

Con el paso del tiempo los ciudadanos griegos notaron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos. Acudiendo a los impuestos indirectos, a los que gravan los gastos y consumos familiares. La relación entre ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad.

En tiempos de Guerra contra los persas los atenienses creaban un impuesto que era usado para pagar gastos especiales de guerra, conocido como eisfora. Nadie estaba exento del impuesto, pero cuando la guerra culminaba, los griegos no cobraban el impuesto y si como resultado de la guerra se obtenían ingresos adicionales, los recursos eran utilizados para devolver el impuesto.

Atenas imponía un impuesto mensual de censo a los extranjeros (gente que no tenían madre y padre atenienses) de un dracma para hombres y medio dracma para mujeres. El impuesto era llamado metoikion.

En la contabilidad pública de Grecia se designó contadores fiscales, que registraban y controlaban el pago de los tributos y ejercían un seguimiento de las cuentas públicas. Atenas encabeza la liga de Estados, que le pagan una cuota anual para la construcción de navíos y poder equipar a los soldados. Conduce los destinos de Grecia: Pericles que llevó Grecia, a la edad de oro, decidió el destino de los impuestos no sólo para fines militares, sino también para la construcción de edificios públicos, por ejemplo El Partenón, junto con los Propileos y el Erecteión.

Las tierras recién conquistadas se reparten entre los campesinos asalariados y se dictan disposiciones para remediar la pobreza de sectores de la población.

El Tesoro Público fue para distribuir bienes entre el pueblo.

Estas distribuciones y las construcciones de los partenones que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad, por tales motivos debieron establecer impuestos directos, sobre el dinero y los bienes de los ciudadanos (renta y patrimonio)

La democracia ateniense no entendía que los impuestos directos eran los únicos equitativos, recaudando en momentos de paz impuestos indirectos sobre el mercado y sobre las compras de bienes por las personas (consumo). Los derechos de aduanas nunca superaron el 2,5 %.

Ningún ciudadano debía pasar hambre o miseria y el Estado pagaba médicos y profesores.

Se asignó un sueldo a los que ejercían funciones públicas.

Luego llegaron los romanos, un pueblo conquistador que se destacó por la construcción de importantes obras públicas (por ejemplo acueductos).

Cuando los romanos conquistaron a los griegos, pero respetaron su cultura e incluso copiaron muchas cosas de ellos.

El gran Imperio Romano, constituyó un inmenso bloque económico y comercial, pues los botines de guerras y tributos de las colonias y provincias generaban dinero y productos que se destinaban a Roma para llevar riqueza y lujo a la ciudad capital.

Roma acrecentaba su riqueza por el arrendamiento de las tierras que iba conquistando, además. No menos suculentos para las arcas del Estado era el dinero y los bienes que quitaba a los pueblos vencidos y los tributos que estos debían pagar a Roma.

Durante la etapa republicana, por lo general, el ciudadano romano no pagaba impuestos directos. Pero con ocasión de guerras había de realizar determinadas prestaciones monetarias que tenían el carácter de préstamos forzosos, pues eran reembolsadas con las ganancias de las propias guerras.

A lo largo del tiempo, fueron muchos los tributos que estableció Roma. Las Provincias conquistadas tenían que pagar un impuesto directo sobre la tierra y el suelo (estipendium o tributum), un impuesto territorial que se repartía en proporción al valor de los bienes

inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los diezmos o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio.

También se estableció un impuesto directamente sobre las personas (*tributum capitis*), que se exigía a todos por igual, es decir, que todos pagaran la misma cantidad, sin importar si eran más ricos o más pobres.

En las vías romanas se cobraban portazgos – que eran cantidades que había que pagar para entrar en las ciudades- y pontazgos –derechos para pasar por los puentes-. Se exigió un gravamen sobre las herencias entre parientes lejanos. Se cobraron tasas sobre el precio de venta de los esclavos y por darles la libertad. Impuestos sobre las ropas de las elegantes romanas y sobre objetos de lujo.

Los primeros tributos fueron los derechos de aduana de importación y exportación denominados portoria.

César Augusto, un gran estratega fiscal del Imperio Romano, otorgó a las ciudades la responsabilidad de recaudar impuestos (antes lo hacían los publicanos) y creó un impuesto sobre la herencia a fin de entregar fondos de retiro para los militares. El impuesto era de 5% para todas las herencias.

Durante el tiempo de Julio César se impuso un impuesto de un 1% sobre las ventas. Durante el tiempo de César Augusto el impuesto sobre las ventas era de un 4% y de un 1% para todo lo demás.

Edad antigua (hasta 476 d.C.)

PUEBLO HEBREO, EDAD ANTIGUA (Hasta año 476 d.C.) durante la ocupación romana al territorio hebreo, se aumentan tanto las bases de tributación como el abuso en el recaudo y como respuesta a la resistencia judía en materia de religión y aceptación de la dominación romana.

En el año 60 d.C. la reina de la Inglaterra Oriental Boadicea, comandó una revolución, como respuesta a los corruptos recaudadores de impuestos en las islas británicas. La misma provocó la muerte de todos los soldados romanos en cien kilómetros a la redonda, ocupó Londres y causó más de 80,000 muertos. La revuelta fue aplastada por el Emperador Nerón, que nombró nuevos administradores para las Islas Británicas.

Edad media (476 d.C. – 1453 d.C.)

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos actuales los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que (con modificaciones) subsistieron hasta la actualidad. Un gran número de los tributos actuales tienen su origen en las prestaciones que exigían los señores feudales.

Por la caída del Imperio Romano y la invasión de los pueblos germánicos comienza la Edad Media. Al principio en España gobernaron los visigodos, que mantuvieron similar la Hacienda pública que habían creado los romanos. Pero luego se implantó en Europa el feudalismo, resultado de la división del imperio romano en muchas porciones de tierra, denominadas feudos, siendo sus habitantes sometidos al dominio de un gran señor (señor feudal) teóricamente ligado al rey, pero en realidad actuando con independencia de él y aun enfrentándosele. Los campesinos del feudo pagaban tributos al señor feudal (dinero, especie - frutos, trabajo-, servicio militar) a cambio de seguridad. Los señores feudales pagaban tributo a un rey reconocido por ellos.

Esta época era de guerras, los campesinos necesitaban protección, por tal motivo se dirigían a los señores feudales y a cambio de esa protección, le pagaban tributos, a través cosechas, vino, aceite y animales, debido a que el dinero (las monedas que circulaban) escaseaba., en algunas situaciones llegaban a pagar el tributo mediante el servicio militar: que consistía en acompañar a guerras contra belicosos vecinos al señor feudal, dicha obligación se fue reduciendo con el paso del tiempo hasta que en el siglo XIII era necesario acompañarlo hasta los límites de determinada región y sólo por cuarenta días.

El poder político estaba vinculado a las propiedades y al número y fidelidad de los vasallos que poseía cada señor, con lo que podía ocurrir, que muchos señores feudales eran más poderosos que el rey.

El vasallo tenía para con su señor obligaciones: las relativas a prestaciones económicas (ayudas en dinero: equipar al señor cuando para las cruzadas, cuando se casaba su hija) y las relativas a la prestación de servicios personales, los vasallos debían prestar guardia en el castillo del señor feudal y alojar en su casa a los visitantes del mismo. Con el tiempo la obligación era de recibir sólo un número de visitantes durante un tiempo determinado. Además los vasallos debían asesorar al señor en sus negocios.

Cuando fallecía un vasallo, debía pagarse al señor un rescate o indemnización; la hija del vasallo debía casarse con la persona designada por el señor y, para no hacerlo, se debía pagar un elevado rescate.

Si el vasallo vendía su feudo debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto, que, a veces, era de tres años de renta.

El formariage o servidumbre matrimonial, era un tributo muy elevado que pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo.

El poder de estos señores feudales sobre los bienes e incluso la vida de la gente era muy fuerte. Para dedicarse al comercio o un oficio era necesaria su autorización, este permiso llevaba consigo el pago de una cantidad: se trata de las regalías, que se amparan en las prerrogativas de la Corona respecto de sus súbditos.

La gente más pobre eran los siervos, que eran obligados a cultivar la tierra sin derecho a nada, como si fueran esclavos.

Los obligados a pagar tributo pagaban tasas de rescate, que consistían en el pago de determinadas cantidades en reemplazo servicios personales o en especie. Con el paso del tiempo se fueron sustituyendo los servicios personales por prestaciones en dinero, con lo que nacieron los diferentes tipos de tributos.

Un impuesto bastante común fue el de la talla o pecho, pagado por cada familia de campesinos en forma de dinero o especie; se denominaba de esa manera, ya que cuando se pagaba se realizaba una talla con cuchillo en un pedazo de madera, era impuesta una o varias veces al año. Lo recaudado se destinaba entre otras cosas a: el casamiento de la hija del señor feudal, pagar el rescate del señor, adquirir equipo para las cruzadas, etc.

Otro impuesto era el de la mano muerta: era el derecho que tenía el señor feudal de apoderarse de la herencia de sus siervos difuntos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados. El señor feudal también se quedaba de los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio.

También estaba un impuesto que gravaba la propiedad territorial, el tributo gravaba solamente el inmueble sin importar la situación económica del propietario.

En este periodo, la Iglesia tenía un importante poder, teniendo sus propias instituciones tributarias para financiar y organizar las “cruzadas”. El clero recibía un impuesto en especie en forma de vino.

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 diezmo ya estaba en el Antiguo Testamento de tres maneras: el 10% para los sacerdotes, el 10% para mantener los templos y el 10% para pobres, viudas y huérfanos (cada tres años).

Había un pago por el derecho del que pagaban los siervos y los villanos cuando comparecían ante los tribunales para solicitar justicia.

El señor tenía el derecho de confiscar los bienes de aquellos vasallos que faltaban a la fe jurada, y el llamado derecho de naufragio, que consistía en que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas, pertenecían al señor.

Los señores gravaban también el tránsito de mercaderías por determinados caminos (impuesto de peaje), y varias veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie hasta que pagara. Se cobraban derechos sobre los puentes (se denominaba pontazgo) y ríos, de circulación por las carreteras, de tránsito, teniendo cada mercadería una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose en dinero y en especie.

Derecho de Pernada, consistía en el derecho que tenía el señor feudal sobre la virginidad de la mujer antes de contraer matrimonio.

Los castigos que se establecieron por la omisión del pago de los impuestos, era encarcelar a los infractores en la torre del castillo, en un calabozo húmedo, sucio, con animales e insectos; también utilizaban cámaras de tormento; también podían forzarlos a trabajar en las galeras. Las personas que no podían o se negaban a pagar el diezmo también eran encerradas en la torre.

Los pueblos musulmanes llegados de África en el siglo VIII estuvieron varios siglos en gran parte de España. Su Hacienda llegó a ser muy rica, pues además de las rentas propias de los dirigentes se fijaron impuestos sobre las cosechas, las mercancías, los rebaños o las tierras y también impuestos directos que debían pagar las personas no musulmanas que vivían en su territorio.

La gente empezó a protestar y a agitarse contra el poder de los señores feudales y reyes, fijando condiciones para el pago de los tributos que los reyes tuvieron que aceptar en ocasiones, como por ejemplo con las Cortes que se reunían en León (año 1188) y en la Carta Magna de Inglaterra (año 1215), según la cual se debe consultar a sus súbditos a la hora de imponer tributos y de decidir la aplicación de los mismos.

Luego las personas que escapaban del poder de los señores feudales fueron formando ciudades y, con ellas, una nueva clase social “burguesía” integrada por artesanos, comerciantes y banqueros. Por el crecimiento de las ciudades, fueron surgiendo necesidades, haciéndose importante la Hacienda municipal, que cobraba tributos para hacer las calles o para construir sus murallas, etc.

En acuerdos entre los gobernantes y las Cortes está el origen del Presupuesto público: documento que aprueba el Parlamento y por el que se autoriza al Gobierno a recaudar determinados ingresos y a realizar determinados gastos a lo largo del año.

Con este control del Parlamento, la Hacienda Pública corre menos riesgo de ser utilizada por reyes y gobernantes a su capricho, introduciendo un orden en la obtención de ingresos y en la realización de gastos. De esta manera está naciendo el poder legislativo independiente del propio monarca, que surge de la representación popular.

GRAN BRETAÑA

El primer impuesto comprobado en Inglaterra tuvo lugar durante la ocupación por el Imperio Romano.

La Sra. Godiva fue una mujer anglosajona que vivió en Inglaterra durante el siglo XI. Su esposo, Barón de Mercia, prometió reducir los altos impuestos que había establecido sobre los residentes de Coventry, cuando ella accedió a cabalgar desnuda por las calles de la ciudad.

Cuando cayó Roma, los reyes sajones impusieron impuestos, conocidos como Danegeld, sobre tierras y propiedades. Los reyes impusieron también derechos de aduana.

El conflicto entre Francia e Inglaterra denominado La Guerra de los cien años (comenzó en 1337 y terminó en 1453), fue provocado primordialmente por la rebelión de los nobles de Aquitania contra las asfixiantes políticas fiscales de el Príncipe Edward.

Los impuestos durante el siglo XIV eran muy progresistas. Una encuesta sobre el impuesto de 1377 mostró que el impuesto sobre el Duque de Lancaster era 520 veces mayor que el que

gravaba al campesino corriente. Se impusieron impuestos a los potentados, los que tenían cargos públicos, y el clero. Se gravó a los comerciantes con un impuesto sobre los bienes muebles. Los pobres pagaban poco o ningún impuesto.

El mandato real establecía que a los individuos se les gravaría de acuerdo con su posición y recursos. De ahí que la idea de impuesto progresivo sobre los que tenían capacidad para pagar se desarrolló muy temprano.

Otros destacados impuestos durante este período fueron los de la tierra y otros diversos sobre consumo. El impuesto sobre el consumo fue muy regresivo, ocasionando los motines de Smithfield en 1647, ya que disminuyeron la capacidad que tenían los trabajadores rurales de comprar trigo, generando que una familia de cuatro moriría de inanición. Además del impuesto sobre consumo, fueron cercadas las tierras comunes usadas por los campesinos para cazar, prohibiéndoles hacerlo.

Un precursor del impuesto moderno que hoy conocemos, fue creado por los británicos en 1800, para financiar la guerra contra Napoleón. El impuesto se abolió en 1816, y sus oponentes, que pensaban que sólo debía ser usado para financiar guerras, querían que todos los informes sobre el impuesto fueran destruidos, los informes se quemaron.

Edad Moderna (1453 – 1789)

Comienza la Edad Moderna cuando los señores feudales fueron sometidos por los reyes, que tenían un ejército más poderoso, uniéndose los territorios para formar grandes naciones, sometidas a la soberanía absoluta de un monarca. España entera reconoce a los Reyes Católicos (siglos XV y XVI), Inglaterra a Enrique VII y Francia a Luis XI.

Los reyes tratan de construir Estados fuertes con Haciendas Públicas más ricas, con una mejor organización y con un principio de autocontrol.

Surgen luchas entre naciones por territorios y conflictos de intereses económicos o dinásticos. Para mantener un ejército era necesario tener recursos financieros, que la Hacienda Pública obtiene recaudando tributos. La Hacienda Pública necesita una gran organización burocrática para cobrar los impuestos, para contraer deudas cuando los gastos superan a los ingresos, para administrar los recursos públicos, vigilar la actuación de sus recaudadores. No bastaban para hacer frente a los gastos los impuestos directos (que gravaban a los propietarios de tierras); tenían que generar los impuestos indirectos, que recaen sobre toda clase de artículos y productos de consumo.

Se crea el impuesto del “papel sellado”, que gravaba todos los documentos oficiales.

Además surgieron tributos en dinero que sustituían las obligaciones en especie de los señores feudales, como la de preparar, mantener tropa armada. Pero la mayoría eran de carácter indirecto (sobre el consumo de las personas: artículos de primera necesidad)

Las guerras entre los Estados siguen ocasionando grandes gastos, pero también la Administración pública, el aumento de la población y el crecimiento de las ciudades. Para pagar todo esto no bastaba con los impuestos directos que pagaban los propietarios de las tierras, sino que hubo que crear muchos impuestos indirectos, sobre todo, para gravar el consumo.

Se estableció un impuesto sobre el papel sellado para los documentos oficiales y sobre la fabricación y venta de sal, plomo, tabaco, etc. (rentas estancadas). Junto a estos recursos, hay que tener en cuenta la importancia que en España tuvo, tras el descubrimiento y conquista de América, la llegada de gran cantidad de metales preciosos (oro y plata).

Además, la gente fue dándose cada vez más cuenta de la necesidad de defender sus derechos. En España hubo una revuelta popular muy importante, la de los Comuneros de Castilla (siglo XVI), que estuvo motivada, en gran parte, por el malestar por los nuevos impuestos que se establecieron a la llegada del emperador Carlos V.

En esta época no hay grandes avances tributarios, los principales tributos se generan en las rentas aduaneras y comercio de las colonias americanas. Los principales hechos son: Descubrimiento de América, Tributos en la Nueva Granada.

Impuestos Indirectos:

- Armada de barlovento: para financiar la flota del mismo nombre, encargada de prestar protección a las flotas españolas.
- Los diezmos: 10% de la producción agrícola para financiar el culto.
- Quintos reales, Tributo que se pagaba por la marca de la moneda en circulación y la explotación de minerales.
- Avería: Impuesto de guerra establecido para financiar a aquellas flotas que protegían los galeones de ataques piratas.
- Establecimiento de monopolios estatales como: tabaco, sal, y proceso de destilería y comercio de aguardiente.

- Alcabala: Grava toda transacción de bienes (muebles e inmuebles).

Edad Contemporánea (Desde 1789)

El 14 de Julio de 1789, estalla la Revolución Francesa, provocada por la resistencia del clero y nobleza a pagar los mismos impuestos que el pueblo llano.

Como uno de los resultados de la Revolución francesa fue la aprobación de la Declaración de derechos del hombre y del ciudadano, comenzando una nueva etapa histórica: Edad Contemporánea.

En la misma época se produjo la independencia de los Estados Unidos (siglo XVIII), que era una colonia Inglesa, y una de las principales causas de la rebelión fueron los fuertes impuestos que Inglaterra cobraba a los americanos.

Historia de la tributación en Argentina

Tributación hasta 1810

La monarquía española al inicio de la conquista, otorgó exenciones tributarias temporarias con el objetivo de promover la exploración y el poblamiento de las Indias.

“Las primeras Capitulaciones, con Cortés en 1523 y con Pizarro en 1529, eximieron a los descubridores y pobladores de todo impuesto por el término de 10 años” (Antokoletz, 1929), concediéndose a los primeros pobladores varios privilegios, durante 10 años no pagaban diezmos ni almojarifazgo; durante 20 años estaban exentos de alcabala.

También los indios fueron eximidos, al principio de la conquista, de toda gabela por diez años, al cabo de los cuales debieron comenzar a pagar tributos en beneficio del Rey. La finalidad de la exención impositiva era atraer a los indios a la fe cristiana.

Desde mediados del siglo XVI, la monarquía española, prohibió de comerciar con extranjeros, buscando el aprovechamiento exclusivo de la riqueza americana.

En Buenos Aires, se prohibió utilizar el puerto para las importaciones y exportaciones al Alto Perú. Como reacción a esta situación surge el contrabando, destinado al abastecimiento del mercado alto peruano.

Los Borbones liberalizaron, la restrictiva política de comercio exterior. En 1776 fue derogada la prohibición de comercio recíproco entre el Plata y el Perú, vigente desde 1689. En 1778

autorizaron un tráfico mercantil relativamente libre entre los puertos de España e Indias, y fijaron aranceles: los artículos nacionales pagarían 3% de derechos al salir de España, y 7% los extranjeros.

Los recursos impositivos principales eran:

- La alcabala, pagada por las casas de comercio con atención al público, antecedente de los impuestos a las ventas y a las actividades lucrativas que gravaba las transacciones.
- El almojarifazgo, que se cobraba sobre las mercaderías introducidas por el puerto de Buenos Aires (almojarifazgo de entrada, equivalente a aranceles de importación) o exportadas desde él (almojarifazgo de salida), cuando dicho comercio era permitido.
- Derechos de tránsito que se cobraban en las aduanas interiores, creados para entorpecer el comercio.
- Los diezmos, uno de los principales gravámenes, de origen eclesiástico pero administrado por la Corona. Destinado a mantener la Iglesia y a los Hospitales.
- Tributos a cargo de los Indios.
- Papel Sellado.
- Tributo sobre la extracción de oro.
- Sisas: impuestos temporarios sobre diferentes productos, destinados a obras públicas urgentes, generalmente de defensa.
- Mesada eclesiástica: retención de un mes de sueldo

El sistema tributario colonial estaba compuesto por una muchos impuestos, pero de escaso rendimiento; la mayoría de los impuestos era de origen real, y otros, de origen eclesiástico; muchos impuestos tenían asignación específica, es decir, no se podía invertirlos libremente; siendo la acción financiera del gobierno prácticamente nula. El sistema tributario era ya anacrónico, complicado y de difícil fiscalización, teniendo como único fin los impuestos el de obstaculizar el comercio exterior.

La recaudación aduanera era de escasa significación fiscal, porque reducido era el volumen del comercio exterior legal.

Algunos ingresos tenían el carácter de tasas, otros recursos públicos, no tributarios, eran el producto de los bienes decomisados y las penas (multas penales o judiciales).

Algunas necesidades colectivas extraordinarias eran solventadas en parte mediante contribuciones o donativos de los vecinos.

En algunas situaciones se requirieron de la población diversas sumas de dinero a título de préstamo o de donación, para socorrer a España en sus guerras.

Desde 1810, la tributación en la Argentina gira en torno a la Aduana, y en la lucha por el control de la renta aduanera se jugará la organización política definitiva de la República.

En casi todo el siglo XIX, los cambios en la tributación están estrechamente vinculados a los aspectos institucionales.

Tributación hasta 1810 - 1820

Desde la Revolución de Mayo hasta la disolución de los poderes nacionales.

La Revolución de Mayo fortaleció la apertura comercial iniciada en noviembre de 1809, y con ella la Aduana de Buenos Aires se convirtió en la principal fuente de recursos públicos ordinarios. En 1811 procedían de la Aduana las tres cuartas partes de las rentas. El movimiento de Mayo de 1810 permite apropiarse los recursos de aduana que eran dirigidos, hasta esa entonces (al igual que al resto de las aduanas coloniales de América) desde España. El gobierno del Virreinato se financiaba a través de una parte de lo obtenido por la aduana bajo la forma de un subsidio.

Tras los aduaneros, en un segundo plano, fueron la alcabala, la media anata, las sisas y los diezmos los impuestos más significativos durante la primera década de vida independiente.

Los diez años siguientes a la emancipación constituyeron, producto de la guerra, una etapa de necesidades financieras extraordinarias; por otra parte, en 1811 se desató una crisis monetaria, caracterizada por la “escasez de circulante”. Para salvar el déficit presupuestario se creó en 1812, un plan de imposición centrado en la contribución directa y patentes, pero no rindió lo calculado. Las urgencias fiscales terminaron por excusar las imposiciones bajo la forma de empréstitos forzosos, decretados sobre españoles comerciantes y capitalistas y diversos enemigos de la causa revolucionaria.

La Primera Junta reglamentó inmediatamente, a instancias de Moreno, el despacho aduanero y la percepción de los gravámenes. Aquí se cobraba, además del impuesto a la importación, un derecho sobre la exportación de cuero, sebo y otros productos típicos del país.

En los primeros gobiernos patrios había inestabilidad política, estado de guerra, trascendía en el nivel de actividad económica; el bajo volumen de la producción no permitió que la adopción del sistema de libre cambio permitiera el incremento en el comercio exterior.

Tributación hasta 1820 - 1852

La profunda crisis política y fiscal confluyó en 1820, en la disolución de los poderes nacionales.

La recaudación fue insuficiente frente a las necesidades de las guerras de independencia, la guerra con Brasil y el bloqueo al puerto por armadas extranjeras. El constante déficit fue cubierto emitiendo de moneda y a través del crédito coercitivo.

Se llegó (por la situación apremiante) tanto en el gobierno de Pueyrredón como de Rosas a pagar bienes y servicios con títulos inconvertibles cuya amortización se efectivizaba contra pago de derechos aduaneros.

Hasta la caída de Juan Manuel de Rosas (año 1852) la existencia de un sistema tributario nacional, y el análisis de la historia de la tributación se divide necesariamente en varios planos: por un lado, el sistema fiscal de la provincia de Buenos Aires basaba principalmente en los impuestos aduaneros; por el otro, el comercio entre provincias que se encontraba gravado a través de los derechos de tránsito y, había además contribuciones directas, las cuales se aplicaban a la tierra.

1852-1862: Desde la derrota de Rosas frente a Urquiza, este último declaró la libre navegación de los ríos interiores para todas las banderas, se nacionalizó los impuestos aduaneros, fueron suprimidos los derechos de tránsito y las aduanas interiores, liberándose la circulación comercial interna.

La Constitución de la Confederación Argentina aprobada el 1° de mayo de 1853 consagró principios de imposición. Los principios constitucionales de la tributación son normas expresadas en la constitución, referidas a otras normas tributarias:

- 1) El principio de legalidad, es decir, el principio de que no hay obligación tributaria sin previa ley sancionada por un Congreso
- 2) El principio de igualdad o generalidad en la imposición, el tributo debe tratar de igual manera a las personas.
- 3) Los principios de equidad y proporcionalidad, expresos en el artículo 4°.

- 4) El principio de no confiscatoriedad, vinculado con la inviolabilidad de la propiedad – el tributo no debe dañar derechos fundamentales
- 5) Las expresas garantías tributarias conferidas a los extranjeros no podrá gravar con impuesto alguno la entrada en el territorio argentino de los extranjeros
- 6) Las limitaciones indirectas al poder tributario, derivadas de la consagración constitucional de la libertad de trabajo, la libertad de cultos, el derecho de enseñar y aprender.

En la Constitución de 1853 se establece la conformación del Tesoro nacional, en cuanto a las fuentes de recursos que dispone, y la correlativa distribución entre las jurisdicciones del poder tributario.

Tributación 1853 - 1934

Hasta 1935 no existió un régimen que establezca las relaciones fiscales Nación-Provincias. El primer antecedente legal es el régimen de coparticipación vial que se inicia en 1932 y que tenía el fin de estimular el gasto provincial en vialidad. Con anterioridad a 1932 el único mecanismo de transferencias estaba fijado en el art. 67, inc. 8, de la Constitución Nacional, que fijaba entre las atribuciones del Congreso la de acordar subsidios del Tesoro Nacional a las Provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios.

Argentina no disponía de un mercado interno único; mediante la Constitución Nacional se trató de construirlo, la institucionalización efectiva demoró 10 años. El problema radicaba en la financiación mediante recursos genuinos y permanentes tanto de la Nación como de las Provincias. La principal fuente de recursos era la Aduana, por tal motivo el tema central apuntaba al manejo de la misma. Entre 1852 y 1862 seguía a cargo de la provincia de Buenos Aires.

Por la escasez de recursos en la Confederación se empezó a gravar 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 los 1860 y 1870 los gastos por conflictos internos y externos (levantamientos de los últimos caudillos federales, traslado de la frontera indígena y guerra con el Paraguay), a lo que sumaba un enorme descontrol administrativo, forjaron una tendencia al déficit permanente. Ya en los '80 los gastos para

grandes obras públicas (ferrocarriles y puertos) y por la continuidad del desorden fiscal también crecieron considerablemente. Siendo el déficit en aumento financiado con emisión monetaria y crédito público

Hasta 1890 hubo separación de fuentes tributarias: con los Impuestos sobre el Comercio Exterior recaudados por la Nación -la fuente tributaria principal - y los Impuestos "Internos" por las Provincias y por la Nación en la jurisdicción de los Territorios Nacionales y de la Capital Federal.

Luego de 1890 y hasta 1934 hubo concurrencia de fuentes tributarias -en los Impuestos Internos "indirectos"- debido a las Provincias y la Nación como recaudaban Impuestos sobre los Consumos y sobre la Producción.

Durante el período 1929-1933, la recaudación de los Impuestos "Internos" por los distintos niveles de Gobierno fue: 64,5 % el Gobierno Nacional y 35,5 % de los Gobiernos Provinciales. Comienza en 1862 la fase de institucionalización definitiva de la República, que se consolida en 1880.

El manejo de las finanzas públicas sufre de falta de previsión y de procedimiento.

La Argentina se encontraba en un clima de prosperidad económica. Con la pacificación de la República, el país comenzaba a mejorar su capacidad productiva; llegaban inmigrantes, y la producción agropecuaria crecía. El sistema tributario era simple, constante, con pocos gravámenes, que no atentaba contra la acumulación de capital a las actividades privadas.

Hasta 1869 la recaudación se basaba primordialmente en: derechos de importación y exportación, almacenaje y eslingaje, papel sellado, correos, y eventuales; siendo el principal recurso las aduanas.

En 1870 se adicionaron las patentes.

Entre 1863 y 1888, la renta de importación se ha incrementado en forma exponencial.

El impuesto de sellos (gravaba la celebración de diversos actos civiles, operaciones comerciales y actuaciones judiciales), y el de patentes, crecieron desde 1882, debido a que el gobierno nacional se encargó en lo sucesivo de solventar la administración de justicia y otros servicios del distrito, y se apropió de las rentas provenientes por éstos.

La Tasa de Alumbrado, Barrido y Limpieza (denominado impuesto general) constituyó el principal recurso de la Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires. Mientras que en la

provincia de Buenos Aires tenía el principal era la contribución directa territorial. En muchas provincias estaba la contribución directa a los ganados (gravaban la hacienda).

En 1890 la situación fiscal era insostenible, incremento importante del presupuesto de gastos, erogaciones muy altas, lo que significaba un déficit elevado, exorbitante endeudamiento público. Produciéndose 1890 la quiebra externa del Estado argentino, renuncia del presidente Juárez Celman, por lo tanto Carlos Pellegrini, establece reformas al sistema tributario: se fija un impuesto al oro (en reemplazo a impuestos a papel, de importación y exportación y fue instituida la imposición interna, con características objetivas.

A partir de esos años los cambios impositivos ya no vienen impulsados por cambios institucionales. Ahora son cambios económicos, del interior y exterior los que condicionan el sistema tributario.

Por un lado se toma conciencia de la experiencia histórica que mostraba una profunda limitación de la imposición sobre aduanas como fuente principal de recursos.

Además las condiciones institucionales y económicas impulsadas los años anteriores hacen que se produzca una transformación decisiva de Argentina, se unifica su mercado interno e incorpora al mercado mundial. Como resultado de esto en diciembre de 1890 se fijaron impuestos internos (llamados así por antítesis con los impuestos externos o aduaneros) como tributos con carácter moderado y temporario.

Con el paso de los años y a medida que crecía el gasto público se incorporaban diversos artículos a la lista de los gravados: bebidas alcohólicas, vinos, tabacos, seguros, perfumes, alhajas, encendedores, aguas minerales.

Los impuestos internos gravaban especialmente consumos considerados viciosos o nocivos para la salud de la población, y también artículos suntuarios, siendo la recaudación más elevada proporcionada por los tabacos.

Con el fin de superar los problemas económicos derivados del reconocimiento de facultades concurrentes de imposición indirecta (la superposición de tributos y doble imposición), ingresaron en el Congreso varios proyectos, y en su mayoría se basaban en la asignación a las provincias una participación porcentual en la recaudación de los impuestos internos establecidos y percibidos por la Nación.

Tributación hasta 1932 - 1973

La crisis mundial de 1929/1932, produjo un impacto en gran escala que significó una caída drástica del comercio internacional, implicó en el sistema tributario argentino una significativa caída de recursos, ya que giraba primordialmente en los ingresos aduaneros; hacia 1928, los impuestos aduaneros representaron el 68% del total de las rentas generales, mientras que los impuestos internos el solo 18%. Como al mismo tiempo se producía una fuerte recesión, los impuestos internos no podían cubrir la brecha.

No quedaba otra alternativa que un cambio radical en el sistema impositivo que a su vez fueron claves en el conjunto de transformaciones de las instituciones económicas. Implementar un impuesto general sobre los consumos, un impuesto sobre las rentas y la coparticipación, fueron muy importante, como también así 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 en las siguientes décadas. En enero de 1932 fue creado el impuesto a los réditos de las personas físicas, por decreto-ley del gobierno de facto, luego confirmado por el Congreso, como ley 11.682, en junio de 1932, con vigencia desde el 1° de enero de ese mismo año. Establecido como tributo “de emergencia nacional” por tiempo determinado.

En diciembre de 1932 fue modificado por la ley 11.682, rigiendo con algunos cambios hasta el año 1973; uno de los principales cuestionamientos contra un impuesto nacional a la renta fincaba en su inconstitucionalidad: la distribución del poder tributario sólo facultaba al Congreso nacional para imponer contribuciones directas con carácter transitorio (“por tiempo determinado”) y “siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”, El impuesto se creó como recurso de emergencia y siempre “por tiempo determinado”, teniendo vigencia hasta la actualidad con repetitivas prórrogas.

En 1931 se creó el impuesto a las transacciones (un gravamen de etapas múltiples sobre la venta de mercaderías y algunos servicios) durante el gobierno de Uriburu, reemplazado en 1934 por el impuesto a las ventas (carga de etapa única, que gravaba las ventas de mercaderías).

En relación a la superposición de tributos y doble imposición, en 1934 se habían sancionado las primeras leyes sobre coparticipación tributaria: la 12.139, de unificación de los impuestos internos, y la 12.147, acerca de la distribución del impuesto a los réditos y del impuesto a las

ventas, por las cuales se centralizó en el gobierno nacional la recaudación de los tributos, para luego distribuir el producto entre la Nación y las provincias.

Desde el Gobierno de Perón, en 1946 se creó un nuevo marco institucional que redefinió el rol del Estado, aumentando su intervención, sus políticas favorecieron la creación del empleo y la industria. El peronismo significó un punto de quiebre en la historia argentina.

Se estableció un nuevo marco institucional que redefinió el rol del Estado en la economía, aumentando el poder de intervención desde la crisis del 30

Como resultado de la gran transformación del sistema económico de Argentina también cambió sistema tributario. Hubo una gran intervención del estado en las actividades productivas: establecimiento del control de cambios y el proteccionismo explícito en la necesidad de adquirir permisos de importación discrecionalmente otorgados por el gobierno; el subsidio implícito a ciertas industrias a través del otorgamiento de crédito a tasas de interés nominal menores que la inflación; la modificación de la Carta Orgánica del Banco Central y reglamentación de las actividades bancarias; la nacionalización de los depósitos; política de obras públicas; regulaciones agrícolas, industriales y comerciales, adquisición por el Estado de ferrocarriles y regulación de los transportes; sanción de leyes del trabajo y de la seguridad social (creación de algunas específicas cajas de jubilaciones y pensiones); la utilización de los fondos del sistema de seguridad social, todas estas medidas favorecieron a algunos y perjudicaron a otros. Los beneficiados formaron una coalición implícita que se opuso a todo cambio que modificara su situación; algunos perjudicados constituyeron grupos de presión para participar del reparto pero otros, se encontraron con dificultades para organizarse y proponer una alternativa viable.

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

Las medidas económicas implementadas, originaron largo conflicto distributivo. Luego por crisis económicas se crearon más impuestos.

El aumento del número de empleados generaba gastos excesivos; El déficit fiscal acumulado llevó a un aumento en las tasas del impuesto a los réditos y la creación del impuesto a los beneficios extraordinarios, dicho impuesto alcanzaba a las empresas: a los beneficios originados por cualquier actividad que implicara la transformación o disposición habitual de

bienes, en cuanto excedieran del 12% del capital y reservas libres del año de aplicación del impuesto

En el año 1946 se lleva a cabo una importante reforma tributaria, que amplía la imposición directa con la modificación del impuesto a los réditos y la creación del impuesto a las ganancias eventuales. El gravamen a las ganancias eventuales recaía sobre las ganancias de capital (es decir, las que resultan de un acto no habitual de disposición de bienes realizado a título oneroso) y otros ingresos que no constituyeran materia gravada por el impuesto a los réditos, tales como premios de lotería y juegos de azar, de carreras de caballos, de estímulo y otros beneficios similares.

Además, en 1945 y 1946 fueron creadas las Cajas de Jubilaciones para los empleados de comercio y el personal de la industria, en adelante uno de los principales instrumentos de las finanzas nacionales.

Mediante aportes patronales y de los trabajadores, las Cajas de Jubilación recaudaron enormes fondos, un fuerte porcentaje de los cuales “fue abolido directamente por el Estado mediante la colocación de las Obligaciones de Previsión Social”. Con el dinero de las cajas, más allá de pagar los beneficios jubilatorios acordados, se financiaron préstamos hipotecarios, préstamos personales, y los gastos públicos

La siguiente fase depresiva del movimiento cíclico impulsó la instauración y difusión en los niveles provincial y municipal del impuesto a las actividades lucrativas (posteriormente impuesto a los ingresos brutos), y a nivel nacional el aumento en la tasa del impuesto a las ventas, medidas con que se revirtió la tendencia hacia el sistema tributario de impuestos personales.

En contra de la tendencia general, constituye una excepción el sistema adoptado en el “Convenio Multilateral” para evitar la doble imposición en materia de impuesto a las actividades lucrativas (luego impuesto a los ingresos brutos). Acordado originariamente en 1953 entre la Capital Federal y la provincia de Buenos Aires, como consecuencia de la particular situación de integración económica del cono urbano capitalino, el convenio recibió luego la adhesión de las restantes provincias. Mediante este sistema, para evitar la doble imposición se distribuye la materia imponible entre los fiscos interesados, pero cada uno de ellos aplica después su propia legislación impositiva sobre la materia atribuida: no hay reparto de recaudación, sino atribución de porciones o cupos de materia imponible entre los diversos sujetos activos del poder tributario.

El objetivo del Convenio Multilateral radica en evitar que, en los casos de actividades interjurisdiccionales, los impuestos sobre los ingresos brutos de las diferentes jurisdicciones (provincias y Capital Federal) en que las actividades se lleven a cabo graven más de una vez la misma materia imponible. A este efecto dispone que, salvo casos especiales, la base imponible, representada por los ingresos brutos totales del contribuyente, derivados de actividades que un mismo sujeto desarrolle, conformando un único proceso económico, en más de una jurisdicción, se reparta entre los fiscos intervinientes de acuerdo con el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción. Asignándose un 50% de la materia imponible en base de la disposición geográfica de los gastos en que se haya incurrido, y el otro 50% en función de la procedencia geográfica de los ingresos. Por otra parte, prohíbe a las jurisdicciones adheridas aplicar, a las actividades comprendidas en el Convenio, alcúotas o recargos que impliquen un tratamiento diferencial con respecto a iguales actividades que se desarrollen todas sus etapas, dentro de una misma jurisdicción, y establece una Comisión Arbitral y una Comisión Plenaria destinadas a prevenir y solucionar conflictos.

A partir de 1946, el modelo de industrialización que sustituyó las importaciones ya no deriva del cierre de la economía mundial (crisis, y luego el conflicto bélico), sino que es una política del propio gobierno, que utiliza para ese objetivo todos los instrumentos disponibles., siendo uno muy apropiado el impositivo.

El sistema tributario ganó en progresividad y los niveles de recaudación alcanzaron su elevación máxima en los años 1950/1951. El impacto de la eficiencia en la recaudación fue importante.

A pesar de cambios institucionales realizados con violencia, no existieron modificaciones importantes en el sistema impositivo. El modelo ISI, aunque con variantes, siguió imperando y el sistema impositivo lo acompañaba con eficacia.

Tributación – reforma tributaria de 1973 – período 1973 - 1994

En 1973 fue lanzado un amplio programa de reforma estructural, con objetivos de redistribución de ingresos, además de un llamado pacto social entre corporaciones gremiales obreras (CGT), de pequeños empresarios (CGE) y el Estado, destinado a sustentar políticas de estabilización coyunturales (controles de precios y ganancias).

Las condiciones políticas a partir de 1973 se orientaban hacia profundizar el modelo ISI. Los fundamentos básicos de la política económica de la última presidencia de Juan Domingo

Perón fueron la promoción industrial, la ley de inversiones extranjeras, la reforma financiera y la reforma del sistema tributario.

En enero de 1975 comenzó a regir el impuesto al valor agregado, que afecta cada una de las etapas de los procesos productivos y de comercialización, en reemplazo del impuesto a las ventas y del provincial impuesto a las actividades lucrativas. Buscando reemplazar a este último (por su “efecto cascada”), vía mecanismos de coparticipación, la tasa general del impuesto a las ventas fue elevada del 10 al 13%, llegando para algunos bienes la imposición alcanzó el 21 por ciento. Pero las expectativas en cuanto a la recaudación no fueron las esperadas. Por tal motivo en 1976 se restableció en las provincias el impuesto sobre los ingresos brutos.

Una elevada inflación en 1975 pone en peligro el modelo vigente. Mientras que en marzo de 1976 un sangriento golpe de Estado elimina el modelo ISI. Su principal instrumento: la apertura de la economía. El país quedó a voluntad del flujo de capitales que produce la volatilidad del mercado financiero mundial.

Las prioridades empresarias pasaron desde la faz productiva a la financiera, generando un reacomodamiento en empresas y bancos que pasaron a depender del crédito externo. En 1982 se produce una fuerte caída de la economía.

En la tributación se trató de anular criterios progresivos y reforzar los regresivos.

Pero el esquema básico de imposición se mantuvo y fue una flagrante contradicción. No planificó el gobierno una adaptación del sistema tributario al cambio tan importante del sistema económico, por tal motivo se produce una suba de la recaudación a partir de 1977.

La ley 23.349 (de 1986) sustituyó la ley original del I.V.A., reduciendo la tasa general del impuesto al valor agregado al 18%, estableciendo tratamientos especiales para algunas actividades económicas y situaciones. Desde febrero de 1991, el I.V.A. fue generalizado para las ventas de cosas muebles; desde diciembre del mismo año, fue ampliado a todas las prestaciones de servicios. Luego, la alícuota general fue elevada al 21 por ciento.

La ley 24.674, vigente desde septiembre de 1996, de impuestos internos dejó de gravar a varios artículos.

Con respecto al impuesto a las ganancias con la estructura fijada en 1973, rigió hasta 1975, ya que en 1976 la ley 21.286 retornó al criterio del rédito – producto, que demanda la

periodicidad del rendimiento y la permanencia de la fuente productora, para la definición de la renta imponible, aunque con varias excepciones.

En 1978, se introdujo un mecanismo de ajuste por inflación (para ganancias de tercera categoría), mediante la ley 21.894.

La tributación sobre los dividendos fue establecida nuevamente en 1985 y modificada por ley 24.073, en 1992, fijándose el criterio de separación entre las rentas de la sociedad y las del accionista). Mientras que en el año 1996 (ley 24.698), pasaron a formar ganancias gravadas de la segunda categoría.

En la reforma de 1992 del impuesto a las ganancias además se establecieron importantes modificaciones:

En la segunda mitad del siglo XX en la tributación del país ha habido reiteradamente leyes de condonación y moratoria (resultado de los altos niveles de evasión fiscal, y la multiplicación de regímenes de excepción).

Hubo una nueva reestructuración del Estado entre 1989 y 1994, destacándose la reforma del régimen jubilatorio.

Hacia los años 1984/1988 las prioridades del gobierno se orientan a las urgencias coyunturales derivadas de la crisis de la deuda, agravada por la privación de financiamiento internacional.

Pero no sólo la crisis. 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 se complicaron con la incapacidad del BCRA para la absorción de los excedentes monetarios. Se produce una gran emisión de bonos en pesos provocando una gran devaluación (hiperinflación de 1989 y 1990).

En el año 1988 a través de la Ley 23.548 (Régimen Transitorio de Distribución de Recursos entre la Nación y las Provincias), se estableció que los fondos a distribuir a través de la coparticipación está formada por la recaudación de todos los impuestos nacionales (salvo algunas excepciones).

El proceso integración regional en el Mercado Común del Sur (Mercosur), limitó la libertad de imposición externa del Estado nacional.

Hacia fines de los 90, hubo un importante incremento de las cargas tributarias y la creación de nuevos gravámenes.

Tributación – reforma tributaria 1994 – período 1994 - 2001

La reforma de 1994 mantuvo los lineamientos generales del texto histórico de 1853, teniendo como principales puntos:

- Sigue utilizando como criterio para distribuir las competencias tributarias, de acuerdo a si son contribuciones directas o indirectas.
- Mantiene los impuestos directos como provinciales en principio y como excepción nacionales con iguales particularidades del texto de 1853.
- Sigue teniendo como competencia exclusiva de Nación a los impuestos aduaneros.
- el mismo inciso 2° del art. 75 confiere rango constitucional al sistema de coparticipación federal de impuestos, convirtiendo a la coparticipación tributaria, en su origen una ley–contrato entre la Nación y las provincias, en un derecho constitucional de estas últimas a recibir una parte de todos los recursos de fuente impositiva (excepto los aduaneros) que recaude el gobierno federal, salvo aquéllos que tengan asignación específica (fondos especiales para fines determinados), es decir, salvo disposición expresa en contrario.
- Impone contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

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”; mediante su implementación se llevó las condiciones de apertura al límite; derivando en una gran crisis.

Los tributos tenían un rápido efecto precio y por ende un límite a la posibilidad de elevarlos por temor a la inflación.

Tributación 2002 – hasta 2014

A partir del 2002, el esquema productivo era una antítesis del vigente en los '90. Siendo notable el impacto sobre los niveles de crecimiento.

Aunque la recaudación detentó el mayor crecimiento histórico, las exigencias del modelo se habían modificado.

Las medidas adoptadas buscaban ajustes en materia técnica, de promoción de actividades, para lograr efectos sociales y de impacto recaudatorio

En el año 2004 se sancionó la ley 25.917 (Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal), con vigencia desde 2005; cuyo fin es establecer reglas generales de comportamiento fiscal en el uso de los fondos públicos. Fijando que los gobiernos deberían tomar las medidas necesarias para que el nivel de endeudamiento de sus jurisdicciones sea tal que no sean superiores al 15% de los recursos corrientes.

Normas Impositivas del comercio exterior a lo largo de la historia de nuestro país

En materia de comercio exterior podemos advertir un modelo librecambista o un modelo proteccionista. El primero de ellos se caracteriza por la aplicación de menores aranceles de importación y por la falta de prohibición de productos. En el segundo caso los aranceles son elevados y en algunos casos se prohíbe la entrada de algunos productos y / o se fijan cupos y /o licencias no automáticas.

En cuanto a las políticas cambiarias distinguimos a priori dos. Una en la que existe plena libertad de compra y venta de divisas y otra con controles cambiarios. Al mismo tiempo debemos señalar que cuando existe libertad cambiaria suele haber un tipo de cambio único, mientras que en el segundo caso hay más de uno (Ejemplo dólar paralelo). También en el último caso se suele utilizar un sistema de tipos de cambio diferenciales mediante la aplicación de un mecanismo de impuestos a las exportaciones. Adicionalmente se puede producir una intervención estatal consistente en comprar a los productores agropecuarios sus productos y venderlos en el mercado externo. (EJ.: IAPI)

En cuanto al llamado modelo proteccionista debemos señalar que el mismo ambiciona romper con ciclo repetitivo de parada arranque. En efecto este ciclo aparece de acuerdo con el siguiente circuito:

- 1) La economía crece y esto produce un aumento de la importación (estas están ligadas a nivel de la producción)
- 2) La suba de las importaciones produce un quebranto de la balanza comercial.
- 3) Para equilibrar esta situación se achica la economía. La caída de la producción reduce las importaciones y esto equilibra la balanza (ciclo de parada)
- 4) El equilibrio genera una sensación de alivio y esto hace que ingresen fondos externos.
- 5) Se presume que todo está muy bien y la economía vuelve a crecer (ciclo de arranque)
- 6) El crecimiento nos remite al punto 1.

Desde luego una aplicación desmesurada puede producir efecto no deseado. Ello ocurre cuando se impide el ingreso de insumos clave para la producción.

Por otra parte el manejo cambiario apunta a romper con la llamada enfermedad holandesa. En efecto la misma se produce cuando uno o más productos cuentan con muy buenos precios en el exterior y ellos definen el tipo de cambio en un valor que cubre sus costos y expectativas de ganancias pero que deja afuera a otros productos que no poseen dichas ventajas. La manera de corregir esta situación es a través de la aplicación de tipos de cambio diferentes conforme al criterio siguiente:

- 1) Tipo de cambio más bajo para los productos con buenos precios.(al tipo de cambio nominal se le descuenta la tasa de los impuestos a la exportación)
- 2) Tipo de cambio más alto para los productos que no tienen buenos precios

Cabe agregar que a su vez la política cambiaria puede dividirse en las siguientes categorías:

- 1) Con tipo de cambio fijo. (Ejemplo: la política llevada a cabo en la década del 90 durante la presidencia del Dr. Menem)
- 2) Con tipo de cambio variable. (Ejemplo: la política implementada a partir del año 2002)

Finalmente teniendo en cuenta la calidad del tipo de cambio podemos dividirlo del siguiente modo:

- 1) Adecuado conforme permita el crecimiento de la economía con superávit externo.
- 2) Inadecuado

Etapas del comercio exterior en nuestro país

Las distintas etapas por las que atravesó nuestro país fueron las siguientes:

- a) Política librecambista desde 1810 a 1835
- b) Política proteccionista desde 1836 a 1852
- c) Política librecambista desde 1853 a 1880.
- d) Política librecambista desde 1881 a 1890
- e) Política proteccionista desde 1891 a 1907.
- f) Política librecambista desde 1908 a 1945
- g) Política proteccionista desde 1946 a 1955
- h) Política librecambista desde 1956 a 1972
- i) Política proteccionista de 1973 a 1975
- j) Política librecambista desde 1976 a 2002
- k) Política proteccionista desde 2003 a la fecha.

Política librecambista 1810-1835

Nuestro país arrancó con un sistema de tipo librecambista funcional a los intereses de la provincia de Buenos Aires. Ello debido a que en la provincia se producían los insumos demandados por Inglaterra, especialmente cueros, y se importaban de dicho país productos elaborados a bajo costo y de buena calidad. Desde luego este proyecto era negativo para el interior debido a que desalentaba las economías regionales basadas principalmente en la producción de artesanías.

Esta etapa a su vez la podemos dividir en dos:

- 1) Etapa de 1810 a 1821 caracterizada por la ausencia de bancos y la inexistencia de moneda fiduciaria.

- 2) Etapa de 1810 a 1835 caracterizada por la presencia de bancos (primero el Banco de Descuentos y luego el Banco Nacional) y por la emisión de dinero fiduciario.

En la primera de ellas tenemos una economía estancada sin problemas externos visibles. En la segunda se produce un crecimiento económico suave con tensiones externas. Las tensiones obedecen desde nuestro punto de vista al desequilibrio que produce el aumento de la producción (ciclo de parada – arranque) Por ello creemos que el país debió tomar su primer empréstito (año 1824 por un monto de un millón de libras).

Cabe señalar que en ambas etapas tenemos la convulsión interna motorizada por las montoneras gauchas.

El punto de prueba, aunque limitado, concierne a la balanza comercial correspondiente al año 1829 en la que se observa (Mariluz Urquijo, 1969):

- 1) Importaciones superiores a las exportaciones
- 2) Presencia mayoritaria de bienes primarios en la exportación
- 3) Importación de bienes elaborados.

Política proteccionista 1836-1852

Esta etapa se inicia con la ley de aduanas de 1836 puesta en marcha por Rosas. La misma había sido pedida por el Gobernador de Corrientes señor Ferré. Los rasgos proteccionistas surgen de los siguientes análisis:

- 1) Los aranceles máximos de importación se elevan al 50%.
- 2) La ley determina la prohibición de importar de una cantidad importante de productos.

El impacto de esta ley puede sintetizarse en los siguientes puntos:

- 1) La economía crece en un porcentaje superior a la etapa anterior sin que se desequilibre la balanza comercial. Esto último se infiere a partir de que no se requirió ningún empréstito externo en ese período.
- 2) La conflictividad interna bajó. No se conocen episodios vinculados a las montoneras gauchas en este período. Esto permite pensar que la ley produjo un buen impacto en la producción de las economías regionales.
- 3) No hay ingreso del capital extranjero. Por lo tanto este tema se complementa con lo señalado con respecto a empréstitos externos.

Política Libremercantilista (período 1853- 1880)

Esta etapa comienza con la nueva ley de aduanas de 1852. Las principales diferencias que presenta con respecto a la ley anterior son las siguientes:

- 1) El arancel máximo pasa a ser del 30% (el de la ley anterior era del 50%)
- 2) No hay productos prohibidos.

El impacto de esta ley es el siguiente:

- 1) La economía crece en un porcentaje menor a la etapa anterior.
- 2) La balanza presenta desequilibrios (desde 1864 a 1879 13 balanzas cierran con déficit)
- 3) Se retoma el endeudamiento externo.
- 4) Se inicia el proceso de extranjerización de la economía (ejemplo: ferrocarriles). Cabe destacar que hasta 1860 el capital extranjero era inexistente.

A modo de prueba del impacto anti industrial se expone una carta de un artesano de la época extractada del libro Estado e Industria de Mariluz Urquijo (Mariluz Urquijo, 1969)

Tabla 1 Los números de las etapas analizadas de 1810 a 1880

Período	Crecimiento PBI por habit Promedio anual	Términos de Intercambio 1993=100	Tipo de cambio Real deflatado por IPC \$/US\$ de 2004
1810-1821	0,05	50,57	0,324
1822-1835	0,29	85,54	0,59
1836-1852	0,8	73,44	0,732
1853-1880	0,57	91,41	1,134

Fuente: Dos siglos de economía argentina de Orlando Ferreres con cálculos propios

- (1) Los términos de intercambio y el tipo de cambio son promedios anuales de la etapa.

Del cuadro precedente se pueden obtener las siguientes conclusiones:

- 1) El crecimiento más alto se produce en el período 1836-1852. En principio debemos atribuirlo a la ley de aduanas proteccionista.
- 2) Los términos de intercambio del período 1836-1852 resultan más bajos que los de la etapa anterior y posterior. Empero la ley de aduanas de 1836 potenció el crecimiento de esta etapa.

- 3) Con relación a la etapa posterior el período 1836-1852 no solo tiene términos de intercambio más bajos. Además tiene un tipo de cambio real también más bajo. El mejor desempeño lo atribuimos a la ley de aduanas de 1836.

Período 1881-1890

Esta etapa da inicio a la Organización Nacional que se extiende hasta nuestros días. La ley de aduanas que regula la misma es la número 906 del año 1878. Sus principales características son las siguientes:

- 1) El arancel general es del 25%.
- 2) Particularmente la ropa, zapatos y perfumes tienen un arancel del 40%.

Vemos que la tasa general resulta más baja que la de la etapa anterior. Por ello pese a que los términos de intercambio y el tipo de cambio real mejoraron con relación a la etapa anterior vemos que no se produjo una reversión de la balanza comercial. La misma fue mayoritariamente deficitaria. Las razones que la produjeron fueron:

- 1) Un mayor grado de librecambismo
- 2) Un mayor crecimiento de la economía. Este último motorizado por la inversión externa.

La presente etapa culmina con la crisis de 1890 y se torna necesario revertir en forma urgente la situación referida a la balanza comercial.

Período 1891-1907

Una nueva ley de aduanas se pone en vigencia en este período. Es la número 2.766 del año 1891. Si bien se mantiene la tasa general del 25% existen algunos puntos tratados que nos hacen pensar en una ley proteccionista. Los mismos son:

- 1) Para la ropa y el calzado la tasa se eleva al 60%.
- 2) Se fijan derechos específicos para algunos productos.

Se observa que tras la aplicación de esta ley la balanza pasó a tener superávit.

Período 1908 – 1942

En esta etapa rige la ley de aduanas número 4933 cuyas particularidades son las siguientes:

- 1) Para la ropa y el calzado la tasa se reduce al 40%

- 2) Se fija una enorme cantidad de productos con derechos específicos (monto fijo por unidad)

En el primer caso nos hallamos ante una reducción del nivel de protección de dos productos clave. No olvidemos la condición de proveedor de materias primas para ambos elementos. En el segundo caso debemos señalar que con el paso del tiempo los productos fueron subiendo de precio y esto hizo que el arancel efectivo (derecho específico dividido precio) fuese bajando. En consecuencia a pesar de que se aplicaron algunas actualizaciones la protección se fue reduciendo gradualmente.

Adicionalmente debemos tener en cuenta que en esta etapa se atravesó por la crisis derivada de la primera guerra mundial y por la crisis de 1929. En resumen la apertura descrita debió compensarse con medidas de orden cambiaria que serán tratadas por separado (control de cambios) y con convenios con terceros países (convenio Roca Runciman). De no haber mediado estas compensaciones la situación se habría tornado aún más compleja.

Los números de estas etapas, las comprendidas entre 1881 y 1942, se vuelcan en el siguiente cuadro:

Tabla 2 Evolución del PBI por habitante, Términos de intercambio, tipo de cambio y Evolución del saldo de la cuenta corriente Período 1881 a 1942

Periodo	Incremento PBI por Hab.	Términos de Intercambio	Tipo de cambio real deflatado por IPC s/u\$s de 2004	Saldo cuenta corriente del Balance de Pagos Mill. U\$S
	Promedio	1993=100		
	Anual			
1881-1890	5,36	106,85	1,2	-246
1891-1907	2,87	103,52	1,52	-458
1908-1942	0,42	104,37	1,87	-1242

Fuente: Dos siglos de economía argentina de Orlando Ferreres con cálculos propios

(1) Los términos de intercambio y el tipo de cambio son promedios anuales

Del cuadro precedente podemos obtener las siguientes conclusiones:

- 1) El mayor crecimiento ocurre en el período 1881-1890 en parte alentado por mejores términos de intercambio (en la etapa anterior, periodo 1852-1880, los términos promedio eran 91,41 y en las etapas posteriores los términos de intercambio descienden. En este período además la balanza comercial presenta mayoritariamente signos negativos que fueron compensados con ingresos financieros (endeudamiento e inversiones extranjeras) que a la sazón impactaron en el mayor volumen de servicios financieros en las siguientes etapas.
- 2) En la etapa siguiente, período 1891-1907; vemos una desaceleración del crecimiento en parte motorizada por la caída de los términos de intercambio y por la necesidad de revertir el rojo de la balanza comercial. Esto último se produce porque el menor crecimiento demanda menos importaciones y porque la nueva ley de aduanas es más proteccionista que la anterior. También ayuda la mejora del tipo de cambio
- 3) En la última etapa, período 1908-1942, vemos una fuerte desaceleración productiva. Ello ocurre pese a la mejora de los términos de intercambio y del tipo de cambio real. Claramente la nueva ley de aduanas de carácter más librecambista incide en este desempeño. Al mismo tiempo los números del balance de pagos muestran el peor desempeño con relación a las dos etapas anteriores.
- 4) Este cuadro a diferencia del anterior muestra la evolución del saldo de la cuenta corriente del balance de pagos. Estos datos se volcarán además en los cuadros siguientes.

Período 1943- 1955

La etapa está principalmente regulada en materia aduanera con el decreto número 14.630 del año 1944. Los puntos principales de esta disposición son:

- 1) Fija derechos aduaneros adicionales de hasta un 50%.
- 2) Establece la posibilidad de aplicar cuotas de importación
- 3) Fija derechos aduaneros de defensa que podrán ser superiores al 50% cuando la diferencia entre el precio de un bien nacional y el extranjero provenga de alguna forma de dumping.
- 4) Fija subsidios para industrias cuando las medidas proteccionistas resulten insuficientes.

No cabe ningún tipo de duda acerca del carácter proteccionista de la norma analizada. Esto fue complementado con medidas cambiarias (serán tratadas en punto específico), con la aplicación de convenios bilaterales (firmados con distintos países) y con un régimen

regulación de exportaciones de cereales a través del IAPI (Instituto Argentino de Promoción del Intercambio).

Período 1956-1972

Tras el golpe militar que culminó con el derrocamiento del General Perón las disposiciones del punto anterior fueron derogadas. Del mismo modo se disolvió el IAPI y se discontinuó el sistema bilateral pasando al manejo multilateral previsto por las normas internacionales. Con fecha 30 de diciembre de 1958 mediante el decreto número 11.917 se regulan las tarifas aduaneras conforme al siguiente orden:

- 1) Existen un número reducido de bienes que no pagan impuestos de importación.
- 2) Los productos gravados son alcanzados con una tasa del 20 % para una lista determinada y del 40 para otra serie de productos.
- 3) Los productos no alcanzados serán gravados con una tasa del 300%.

El régimen aduanero fue modificado el 13 de marzo de 1967 mediante el decreto número 1410. En los considerandos del citado decreto extractamos los siguientes puntos:

- 1) Que el ajuste del tipo de cambio constituye una circunstancia favorable para reducir y ordenar los niveles de recargos de importación
- 2) Que dentro del nuevo ordenamiento corresponde dejar sin efecto el decreto 10.682 /65 que suspendió la importación de una extensa nómina de mercaderías sin perjuicio de mantener o establecer ciertas suspensiones temporarias de importación.

Vemos que esta etapa está incidida por normas de carácter librecambista.

A continuación volcamos el cuadro correspondiente a las etapas precedentes (1943- 1972):

Tabla 3 Evolución del PBI por habitante, Términos de intercambio, tipo de cambio y Evolución del saldo de la cuenta corriente Período 1943/1972

Periodo	Incremento PBI por Hab. Promedio Anual	Términos de Intercambio 1993=100	Tipo de cbio real deflatado por IPC s/u\$ de 2004	Saldo cuenta corriente del Balance de Pagos Mill. U\$S
1943-1955	1,07	123,2	4,09	780
1956-1972	2,01	97,81	3,06	-1990
Fuente: Dos siglos de economía argentina de Orlando Ferreres con cálculos propios				
(1) Los términos de intercambio y el tipo de cambio son promedios anuales				

Del cuadro precedente podemos extraer las siguientes conclusiones:

- 1) Vemos que en la etapa 1943-1955 se obtuvo un saldo positivo en la cuenta corriente del balance de pagos que si bien puede ser atribuido a la mejora de los términos de intercambio (en la etapa precedente el promedio de los términos de intercambio fue 104,37) no se debe perder de vista la incidencia de la mejora del tipo de cambio real (en la etapa precedente el promedio del tipo de cambio fue 1,87) y del nuevo régimen aduanero basada en normas proteccionistas.
- 2) No debe perderse de vista que parte de la mejora del desempeño de la cuenta corriente del balance de pagos obedeció además al régimen de nacionalizaciones que redujo los giros de utilidades al exterior.
- 3) En la etapa subsiguiente se retorna al saldo negativo de la cuenta corriente del balance de pagos. Si bien esto puede ser atribuido al empeoramiento de los términos de intercambio y a la aceleración productiva (la misma aumenta la demanda de importaciones), no debemos perder de vista el impacto de la desmejora del tipo de cambio, de la apertura económica y de la unificación del mercado cambiario. Es último será tratado en forma separada.

Etapa 1973-1975

La etapa bajo análisis presenta las siguientes particularidades:

1. El retorno a los convenios bilaterales implementados en la etapa 1943-1955
2. Un sistema cambiario múltiple (será tratado aparte)

Esta pequeña etapa forma parte del régimen proteccionista.

Etapa 1976-1983

Más allá del sesgo monetarista que tuvo esta etapa y de la liberación del mercado cambiario (será tratado aparte) la etapa está dominada por la resolución número 1634 del Ministerio de Economía emitida el 28 de diciembre de 1978. La citada norma determina un cronograma con mayoritarias reducciones arancelarias.

Desde luego esta etapa es librecambista.

Etapa 1984-1989

La etapa está incidida por la resolución número 1325 del año 1984 del Ministerio de Economía en la que se fijan controles de importación mediante declaraciones juradas de importación y por controles cambiarios que serán tratados en forma separada. De todos modos se mantiene el sesgo monetarista y los controles descriptos lucen insuficientes atento a la fuerte apertura económica implementada en la etapa anterior.

Etapa 1990- 2002

En esta etapa se profundiza el modelo aperturista mediante la resolución número 31 del año 1996 emitida por el Ministerio de Economía en la que se establece un nuevo cronograma de reducciones arancelarias, particularmente para bienes de capital, y la unificación del mercado cambiario (será tratado aparte).

Etapa 2003-2012

Esta etapa presenta los siguientes puntos principales:

- 1) Se fijan derechos de exportación que atenúan el impacto en la canasta de consumo de la elevación del tipo de cambio. A modo de ejemplo ver resolución número 11 de 2002 emitida por el Ministerio de Economía
- 2) Se establece controles de importación mediante las declaraciones juradas anticipadas de importación, previstas por la resolución número 3252 emitida por la AFIP
- 3) Desdoblamiento del mercado cambiario (será tratado aparte)
- 4) Fijación de un tipo de cambio que permite el crecimiento con superávit de la cuenta corriente del balance de pagos (será tratado aparte)

Esta etapa es considerada proteccionista.

A continuación volcamos en el siguiente cuadro los números del período 1973-2013:

Evolución del PBI por habitante, Términos de intercambio, tipo de cambio y

Tabla 4 Evolución del saldo de la cuenta corriente Período 1973/2013

Periodo	Incremento PBI por Hab. Promedio Anual	Términos de Intercambio 1993=100	Tipo de cbio real deflatado por IPC s/u\$s de 2004	Saldo cuenta corriente del Balance de Pagos Mill. U\$S
1973-1975	0,45	115,83	3,69	212
1976-1983	-0,48	105,55	2,48	-9252
1984-1989	-2,23	94,48	3,67	-13317
1990-2002	0,87	101,05	1,52	-79964
2003-2013	5,23	117,18	1,92	42169
Fuente: Dos siglos de economía argentina de Orlando Ferreres, Ind cálculos propios				
(1) Los términos de intercambio y el tipo de cambio son promedios anuales				

Del cuadro expuesto podemos obtener las siguientes conclusiones:

- 1) La mejora en el tipo de cambio en el período 1973-1975 con relación a la etapa anterior que era de un promedio de 3.06, permitió crecer con superávit de la cuenta corriente del balance de pagos. Adicionalmente se puede atribuir parte de este logro a la mejora de los términos de intercambio, a los convenios bilaterales y a la regulación del mercado cambiario (será tratado aparte).
- 2) En la etapa 1976-1983 más allá de la caída de los términos de intercambio vemos que la abrupta baja del tipo de cambio y la reducción de los aranceles de importación provocó que la economía caiga al tiempo que el balance de pagos cierre con déficit de cuenta corriente.
- 3) En el período 1984-1989 vemos que la baja de los términos de intercambio anuló la ventaja de la suba del tipo de cambio. En resumen la economía intensificó su caída y el déficit de la cuenta corriente.
- 4) En la etapa 1990-2002 se recuperó el crecimiento económico pero la cuenta corriente del balance de pagos tuvo un notable incremento del déficit. El problema debe atribuirse principalmente a la abrupta reducción del tipo de cambio.
- 5) En la etapa 2003-2013 se recupera el crecimiento con la particularidad de que el mismo ocurre con un fuerte superávit de la cuenta corriente del balance de pagos. Esto debe atribuirse a la mejora del tipo de cambio y de los términos de intercambio. Al mismo tiempo se observa que contribuye al éxito la aplicación de derechos de exportación, el control cambiario, los controles de importación y una

mejora del tipo multilateral. Esto último debido a que terceros países apreciaron su moneda (Ejemplo: Brasil)

Pruebas empíricas (periodo 1935 a 2014)

Se tomó una serie desde 1935 a la fecha cada 5 años. Luego del año 2010 se tomó el año 2012. Las tasas de cada impuesto y del total son como porcentaje del PBI. También se analizó por separado el comportamiento de los distintos tipos de impuestos. Todo esto se enumera a continuación.

a) Evolución por impuestos

El cuadro siguiente muestra la evolución por impuesto:

Tabla 5 Recaudación de impuestos como % del PBI

Año	ventas/IVA	% represent.	Rédit/Gananc.	% represent.	Internos	%represent.	Otros	% represent.	% Total PBI
1935	0,25	5%	0,94	18%	2,78	55%	1,13	22%	5,1
1940	0,38	7%	1,22	23%	2,85	54%	0,81	15%	5,26
1945	0,45	7%	1,88	31%	2,29	38%	1,47	24%	6,1
1950	2,57	24%	3,11	29%	1,83	17%	3,23	30%	10,74
1955	1,83	19%	2,79	29%	2,38	25%	2,54	27%	9,53
1960	1,84	23%	2,56	32%	1,79	22%	1,89	23%	8,07
1965	1,3	21%	1,97	31%	1,25	20%	1,79	28%	6,31
1970	1,45	19%	1,66	22%	1,22	16%	3,14	42%	7,47
1975	1,36	32%	0,7	16%	0,57	13%	1,62	38%	4,25
1980	2,95	38%	1,09	14%	1,28	16%	2,46	32%	7,77
1985	2,21	29%	0,72	9%	1,1	14%	3,56	47%	7,59
1990	2,31	33%	0,49	7%	1,8	26%	2,25	33%	6,91
1995	6,76	59%	2,42	21%	0,9	8%	1,45	13%	11,53
2000	6,69	50%	3,68	27%	0,61	5%	2,44	18%	13,42
2005	6,93	42%	5,27	32%	0,69	4%	3,43	21%	16,32
2010	8,07	46%	5,31	30%	0,66	4%	3,5	20%	17,54
2012	8,8	45%	6,4	32%	0,6	3%	3,91	20%	19,71

Fuente: AFIP con cálculos propios

Nota: El % de representación surge del cociente entre el porcentaje del impuesto respectivo y el porcentaje del total recaudado.

b) Evolución del Impuestos a las Ventas / Valor agregado.

El cuadro siguiente refleja la evolución del impuesto de referencia.

Tabla 6 Evolución IVA / Ventas

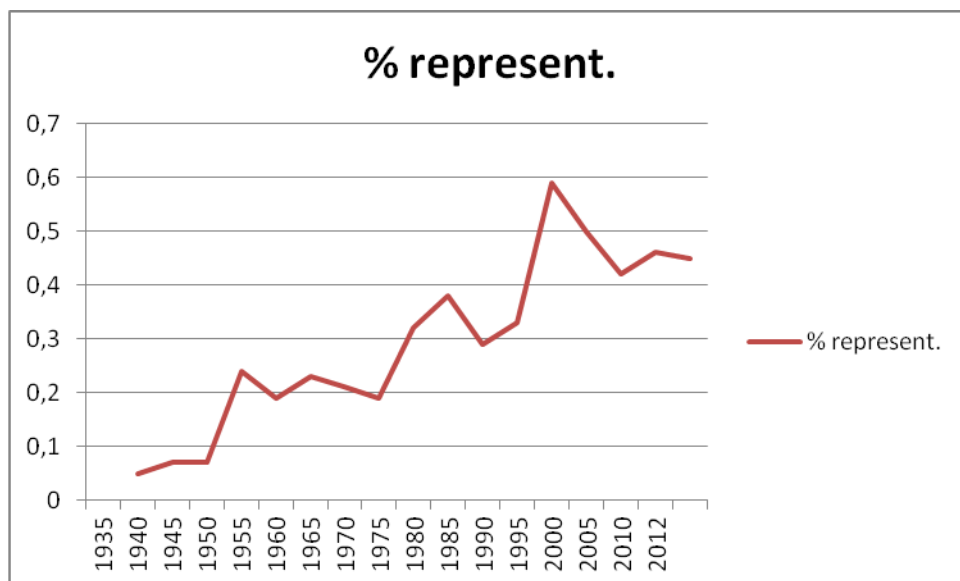
Año	% represent.
1935	5%
1940	7%
1945	7%
1950	24%
1955	19%
1960	23%
1965	21%
1970	19%
1975	32%
1980	38%
1985	29%
1990	33%
1995	59%
2000	50%
2005	42%
2010	46%
2012	45%

Fuente: AFIP con cálculos propios

Nota: El porcentaje de representación surge de relacionar el total de dicho impuesto con el total general, en ambos casos como porcentaje del PBI.

El gráfico pertinente es el siguiente:

Gráfico 1 Evolución IVA / Ventas en %



Vemos que la serie muestra subas permanentes con pequeñas excepciones. Particularmente desde el año 2000 comienza un ciclo interrumpido de baja comparado con etapas anteriores.

Se parte del supuesto que una baja del impuesto al consumo, tal como ocurre aquí, produce una reducción de los impuestos de carácter regresivo. Ello estaría explicando el auge del consumo observado en esta última década.

Cabe destacar que los impuestos al consumo son regresivos debido a que al tener una tasa general terminan pagando proporcionalmente más quienes menos tienen. Esto es así porque quienes tienen menos ingreso destinan un mayor porcentaje del mismo al consumo. Supongamos una tasa de impuestos al consumo del 20%. Luego suponiendo las siguientes alternativas tenemos:

- 1) Una persona que gasta el 100 % de su ingreso en bienes de consumo paga 20 % de su ingreso en carácter de impuestos.
- 2) Una persona que gasta menos del 100% (ejemplo 50%) paga 10% de su ingreso en carácter de impuestos (20% de 50)

c) Evolución de Réditos / Ganancias

El siguiente cuadro muestra la evolución del impuesto de referencia:

Tabla 7 Evolución Impuesto a las Ganancias

Año	% Represent.
1935	0,94
1940	1,22
1945	1,88
1950	3,11
1955	2,79
1960	2,56
1965	1,97
1970	1,66
1975	0,7
1980	1,09
1985	0,72
1990	0,49
1995	2,42
2000	3,68
2005	5,27

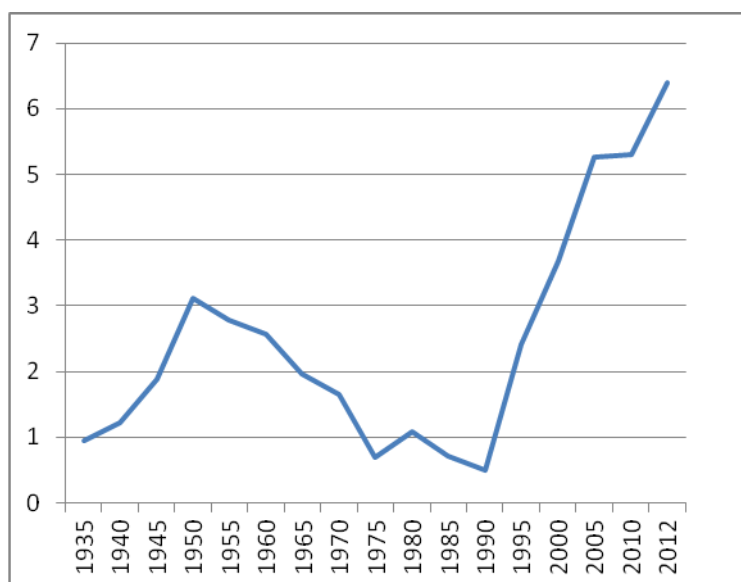
2010	5,31
2012	6,4

Fuente: AFIP con cálculos propios

Nota: el porcentaje de representación surge del cociente entre el porcentaje del impuesto y el porcentaje del total de impuestos.

El gráfico pertinente es el siguiente:

Gráfico 2 Evolución Impuesto a las Ganancias



Vemos que a partir del año 2000 la tasa no solo recuperó espacio sino que también alcanza valores máximos de la serie bajo análisis. En consecuencia podemos afirmar que en estos últimos años tuvimos un avance de los impuestos progresivos (pagan más quienes más ganan). En principio esto explica la mejora de los ratios sociales experimentada en estos años.

d) Evolución de otros impuestos

El siguiente cuadro muestra la evolución de otros impuestos:

Tabla 8 Evolución de Otros Impuestos

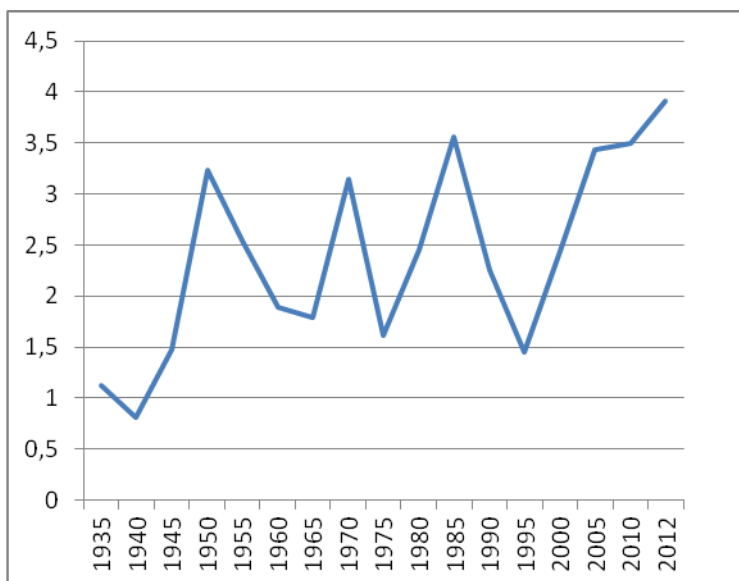
Año	% Represent.
1935	1,13
1940	0,81
1945	1,47
1950	3,23
1955	2,54
1960	1,89
1965	1,79
1970	3,14
1975	1,62
1980	2,46
1985	3,56
1990	2,25
1995	1,45
2000	2,44
2005	3,43
2010	3,5
2012	3,91

Fuente: AFIP con cálculos propios

Nota: el porcentaje de representación surge del cociente entre el porcentaje del impuesto y el porcentaje del total de impuestos

Se expone el gráfico correspondiente:

Gráfico 3 Evolución de Otros Impuestos



Se destaca un crecimiento en los últimos años. En otros impuestos se incluyen los impuestos al comercio exterior. Su impacto será tratado en puntos específicos.

e) Evolución de impuestos internos

Tabla 9 Evolución de impuestos internos

Año	% Represent.
1935	55%
1940	54%
1945	38%
1950	17%
1955	25%
1960	22%
1965	20%
1970	16%
1975	13%
1980	16%
1985	14%
1990	26%
1995	8%
2000	5%
2005	4%
2010	4%

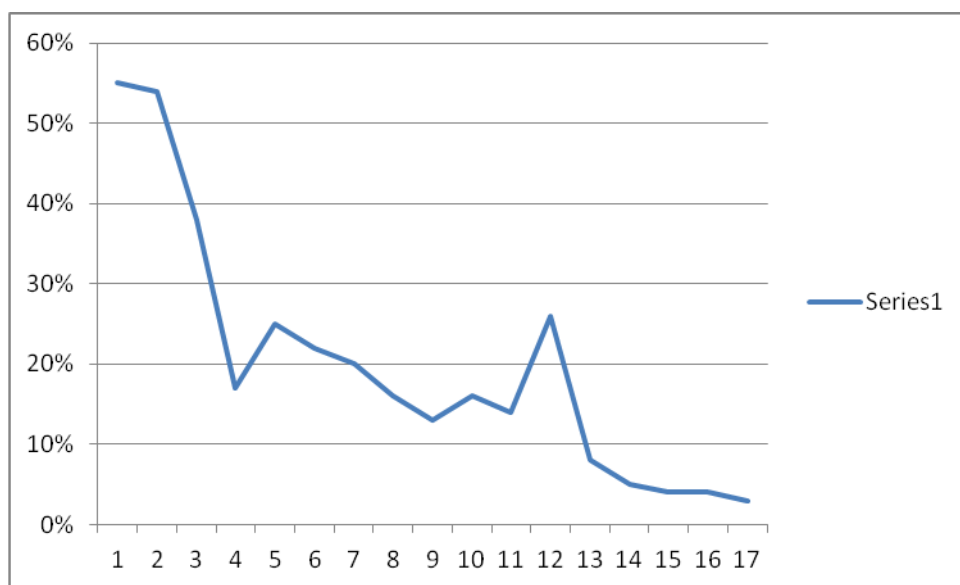
2012	3%
------	----

Fuente: AFIP con cálculos propios

Nota: el porcentaje de representación surge del cociente entre el porcentaje del impuesto y el porcentaje del total de impuestos

El gráfico pertinente es el siguiente:

Gráfico 4 Evolución de impuestos internos



Se produjo una enorme caída de la participación de este impuesto. Indudablemente los consumos suntuarios (alcoholes, cigarrillos etc.) no son desmotivados.

f) Evolución de impuestos al Comercio Exterior

Tabla 10 Evolución de impuestos al Comercio Exterior

Año	Derechos Importac.	Derechos Exportac.	Imp. Trans. Cambiarias	Otros Imp. Comerc. Ext.
1935	53,1	0	0	46,9
1940	53,1	0	0	46,9
1945	52,5	0	0	47,5
1950	62,3	0	0	37,7
1955	77,3	0	0	22,7
1960	86,3	0	0	13,7
1965	83	7,7	0	9,4
1970	64,6	31,4	3,2	0,8
1975	40,3	48,9	8,3	2,4
1980	86	4,9	7,6	1,5
1985	30,1	64,3	4,5	1,2
1990	22,9	76,1	0,6	0,5
1995	96	1,7	0	2,3
2000	96	1,6	0	2,4
2005	23,9	75,8	0	0,3
2010	20	79,7	0	0,3
2012	21,2	78,3	0	0,5

Fuente: AFIP

Vemos que a partir del año 2005 se produce un enorme crecimiento relativo de los derechos de exportación recuperando y aun superando marcas históricas. Esto a priori permite obtener las siguientes conclusiones:

- a) El fortalecimiento de la recaudación en concepto de derechos de exportación indica un recupero de las exportaciones.
- b) La pérdida relativa de la recaudación en materia de derechos de importación indica una merma de las importaciones.

- c) El uso de derechos de exportación no sola quita estímulos a los productos alcanzados (en general productos primarios) sino que estimula la producción de bienes industriales, debido a que el tipo de cambio para este segmento es más alto que el del agro (por la aplicación en este último segmento de derechos de exportación). Esto desalienta la importación al tiempo que alienta la exportación de los bienes industriales.
- d) Todo esto permite que la economía crezca con superávit de la balanza comercial lo que redundará en superávits de la cuenta corriente del balance de pagos.

Impacto de los impuestos al comercio exterior en la economía.

En primer lugar es necesario describir un par de problemas visibles en las economías de los países periféricos en general y del nuestro en particular. Los mismos son:

1. Ciclos interminables de parada – arranque.
2. Enfermedad holandesa

El ciclo de parada – arranque tiene que ver con el cuello de botella que experimenta la economía en oportunidad en la que se produce el crecimiento. El mismo acarrea un crecimiento de las importaciones (las mismas son una función positiva de la producción) habitualmente no correspondido por un crecimiento proporcional de las exportaciones. Esto hace que se deteriore la balanza comercial provocando salida de divisas, lo que lleva fatalmente a la necesidad de realizar un ajuste recesivo (fiscal y/ o monetario y /o devaluatorio). El ajuste hace caer la producción lo que provoca reducción de las importaciones. Estamos en el momento de la parada. En la misma se recomponen las divisas restaurándose la confianza. Esto permite pasar hacia el arranque en el que la economía crece y se vuelve a la situación original.

En algunas oportunidades el ciclo se evita apelando al endeudamiento de origen externo. En este caso no hace falta el ajuste recesivo porque las divisas faltantes las provee el sector financiero. En la década del noventa precisamente eso fue lo que ocurrió. Desde luego el endeudamiento no puede ser utilizado en forma ilimitada. Cuando ello no se tiene en cuenta fatalmente se cae en un default. Esto ocurrió a fines del año 2001.

La enfermedad holandesa se produce cuando uno o más productos con ventajas comparativas determinan la paridad cambiaria de equilibrio en un nivel tal que satisfaga sus rentabilidades. Desde luego la paridad de equilibrio deja afuera a la mayoría de los productos. En nuestro

caso las materias primas (cereales, oleaginosas etc.) son las que tienen ventajas comparativas. Si ellas determinan la paridad de equilibrio la mayoría de los bienes industriales, especialmente aquellos con mayor valor agregado, enfrentan los siguientes problemas:

1. Tienen escasa posibilidad de exportar
2. Reciben competencia de productos extranjeros

Estos problemas se producen porque la paridad de equilibrio para las materias primas resulta baja para los bienes industriales. Esto favorece la importación y desestimula la exportación de este tipo de productos.

¿Cuál es el remedio para este tipo de problemas?

En el caso del ciclo de parada – arranque el incremento de los aranceles de importación. Esta medida puede ser acompañada por otras de carácter directo, por ejemplo medidas apuntadas a limitar el volumen de importación (declaraciones juradas anticipadas de importación). Colateralmente para ahorrar divisas otro mecanismo habitualmente usado concierne al control cambiario (Ej.: límites a la venta de divisas a particulares).

En el caso de la enfermedad holandesa el mecanismo comúnmente utilizado concierne a los derechos de exportación aplicables sobre las materias primas. Este procedimiento determina distintas paridades de equilibrio. Una paridad más alta para los bienes industriales (no se les aplican derechos de exportación) y más baja para las materias primas. Esto hace que las exportaciones de bienes industriales sean posibles al tiempo que se limitan las importaciones de los mismos.

A efectos de ir a parámetros más claros establezco las diferencias entre la década del noventa y la iniciada en el año 2003 que se mantiene hasta la fecha. Particularmente esta última presenta, entre los más significativos, los siguientes agregados:

1. Se aplicaron derechos de exportación.
2. Se establecieron restricciones a la importación (declaración jurada anticipada de necesidades de importación)
3. Se establecieron medidas restrictivas en el mercado cambiario.

El cuadro siguiente muestra la relación entre los impuestos al comercio exterior (derechos de importación e importación) y el sector externo (exportaciones e importaciones). En el mismo la suma de derechos se convirtió a la paridad de cierre de año y ese valor en dólares se dividió por la suma de exportaciones e importaciones. El cuadro es el siguiente:

Tabla 11 Evolución de la relación Impuestos al comercio exterior respecto al sector externo

Año	expo	impo	suma expo-	Derech. Imp	Derecho ex	suma derech	tipo	derechos	cociente
	Mill.	Mill.	import.	millones \$	Millones \$		cbio	en U\$S	derechos/
	U\$S	U\$S							sector ext.
91	11978	8275	20253	597	525	1122	1	1122	5,54%
94	16023	21590	37613	1563	31	1594	1	1594	4,24%
98	26434	31404	57838	2694	26	2720	1	2720	4,70%
0	26431	25243	51674	1937	32	1969	1	1969	3,81%
4	34450	22947	57397	3168	10271	13439	2,95	4556	7,94%
8	70018	57462	127480	8803	36055	44858	3,45	13002	10,20%
12	80927	68507	149434	16612	61315	77927	4,97	15679	10,49%
Fuente: AFIP, Indec y Doscientos años de economía argentina de Orlando Ferreres.									

Se han tomado algunos años, tanto de la década del noventa como de la actual, y se sumaron las exportaciones y las importaciones. Del mismo modo se sumaron los derechos y se los convirtió en dólares a la paridad de esos años (paridad de fin de año). Luego la suma de derechos se dividió por la suma del comercio exterior. El cociente citado se expresa en la última columna como porcentaje.

Claramente se observa que la tasa promedio de la década del noventa es la mitad de la promedio actual.

¿Que nos muestra este análisis?

Nos muestra el tamaño relativo de los impuestos en el comercio exterior. A mayor tamaño mayor posibilidad de evitar el ciclo de parada arranque y la enfermedad holandesa.

¿Cómo se correlaciona esta observación con la economía real?

De manera muy sencilla. En la década del noventa el crecimiento venía acompañado con déficit de la balanza comercial. Esta situación se invertía cuando se producía una caída de la economía. En la economía actual es posible crecer con superávit de la balanza. Enorme diferencia lograda a mi modo de ver por los impuestos al comercio exterior, las restricciones a la importación y el control cambiario. Desde luego el resultado final reside en la diferencia

entre los consolidados de la cuenta corriente del balance de pagos. Tanto en la década del noventa como en la actual se creció. La enorme diferencia está en el resultado de dicho balance. En la década del noventa vemos un enorme déficit. En la actual un superávit significativo.

Relación entre el crecimiento económico y el comportamiento de la cuenta corriente del balance de pagos

Tomando las últimas etapas de nuestro país tenemos que en ambas se produjo crecimiento económico. Se destaca que en la última el crecimiento fue sensiblemente superior. Los resultados en la cuenta corriente del balance de pagos fueron los siguientes:

- 1) Etapa 1990-2002 déficit consolidado de la cuenta corriente del balance de pagos por un valor de 79.964 millones de dólares (fuente Dos siglos de economía argentina de Orlando Ferreres con cálculos propios)
- 2) Etapa 2003-2012 superávit consolidado de la cuenta corriente del balance de pagos por un valor de 53.716 millones de dólares (fuente Dos siglos de economía argentina e INDEC con cálculos propios)

La enorme diferencia obedece en parte a la aplicación de derechos de exportación.

Hipótesis

Este trabajo apunta a demostrar que la política fiscal incide en el desempeño de la actividad económica e impacta decisivamente en la cuestión social.

A su vez dentro de la política fiscal resulta decisiva tanto la cantidad de recaudación como su composición.

Al respecto sostiene que un mayor grado de regresividad del sistema impositivo es contraproducente para la producción y para el avance social. Por el contrario un sistema más progresivo aumenta la producción y mejora el panorama social.

Complementariamente se analizan los impuestos al comercio exterior y se intenta demostrar que mayor carga en este punto cumple efectos análogos al sistema progresivo.

Estado del arte

El debate actual presenta una idea dominante que establece que los impuestos mas altos a los ricos y el aumento de ayuda a los pobres han perjudicado el crecimiento económico. Al respecto Paul Krugman (Clarín económico del 24 de agosto de 2014) señala que tanto el FMI como la calificadora Standard and Poor s han planteado una idea alternativa al supuesto señalado. En ese mismo artículo Krugman señala que alta desigualdad es igual a bajo crecimiento.

Conclusiones del capítulo

Actualmente el impuesto a los réditos es la mayor fuente de ingresos del tesoro, el mismo es una creación relativamente reciente, ya que antes los gobiernos preferían gravar cosas de fácil medición; siendo los primeros impuestos sobre la tierra, los bienes materiales, los artículos de primera necesidad, las embarcaciones, etc.

Los primeros impuestos a los réditos datan de 1797, en Holanda y 1799 en Gran Bretaña. Se establecieron para hacer frente a los gastos de guerra y eran por tiempo determinado.

La historia argentina del último cuarto del siglo pasado estuvo signada por la inequidad social, impotencia del estado y el proceso de disolución nacional sufrido.

La inequidad social está dada porque el sistema tributario se ha transformado en regresivo (resultado de múltiples reformas normativas y por el crecimiento de la evasión y elusión) y porque el gasto público ha sido cada vez más ineficaz en su función redistributiva, resultado de repetidas crisis económicas, el creciente endeudamiento público externo y la creciente ineficacia en la gestión del gasto público primario.

La impotencia fiscal estatal, es resultado de no poder controlar el nivel de sus ingresos ni su aplicación al gasto.

El Proceso de disolución nacional fue estimulado por un debilitamiento de la economía provocado por la dinámica del endeudamiento externo (vinculado con la evasión impositiva, la corrupción, la fuga de capitales, el incremento de la deuda)

Por todo lo mencionado resulta que es casi imposible efectuar las reformas fiscales necesarias sin un cambio político-social de gran dimensión.

Es importante destacar que cuando se crean y aplican tributos se debe tener en cuenta al principio de igualdad o generalidad en la imposición: el tributo debe tratar de igual manera a las personas, la igualdad requiere que a mayor capacidad contributiva el tributo debe ser mayor. Debiéndose que para el trato sea igual, tratar en forma “diferente” a las personas de acuerdo a su capacidad contributiva, el trato “diferente” (respetando la igualdad) radica en que la tributación debe ser mayor si la capacidad contributiva es mayor. Debiendo haber un trato progresivo: variando la alícuota a medida que la base imponible del tributo varía.

A fin de lograr un trato igual es necesario que el tributo, para los tramos superiores sea más que proporcional.

La igualdad tributaria deviene de la igualdad constitucional: todas deben tener iguales derechos constitucionales.

Los tributos deben tener como fin garantizar la existencia efectiva de los derechos fundamentales, distribuidos de igual manera.

Para lograr esa igualdad es necesario ciertas distinciones:

- 1- Prohibidas: no debe discriminarse a las personas.
- 2- Obligatorias: debe diferenciarse a las personas conforme a su capacidad contributiva
- 3- Permitidas: pueden efectuarse distinciones, en donde se discrimine y no tenga en cuenta la capacidad contributiva, alegando una finalidad constitucional

A través del análisis de estas distinciones se reconocen una serie de dimensiones de la igualdad tributaria:

1 - ante la ley: que equivale a la no discriminación

2 - en la ley, integrada por:

a) la generalidad – si la capacidad contributiva es similar, el tributo debe ser igual

b) proporcionalidad – el tributo debe ser proporcional a la capacidad contributiva

3 – por la ley: la progresividad no arremete la igualdad tributaria

El sistema tributario es clave de la política fiscal que junto a la monetaria, cambiaria y de ingresos resume la globalidad de los instrumentos de política económica, y por tal motivo el instrumento tributario debería ser funcional al modelo global. Pero las urgencias de recaudar originadas por emergencias económicas, presiones sociales, que hacen que esto no se pueda lograr. Hay muy pocos casos en el mundo de experiencias integrales. Lo que sí puede observarse son aproximaciones a través cambios impositivos los cuales, a largo plazo van produciendo cambios lentos. Se los conoce como Sistemas Tributarios Históricos.

Pero en la historia de los impuestos en Argentina no se logró la situación manifestada en el párrafo anterior: siempre se trató de un régimen tributario (no un sistema), dónde se incorporan tributos con un objetivo recaudatorio únicamente, la mayoría de las veces contradictorios con los existentes.

Por tal motivo debería el gobierno orientarse a una reforma tributaria integral.

Debería analizarse la estructura del gasto público para tomar conocimiento de las necesidades de financiamiento, para así establecer impuestos por los cuales se logre ese financiamiento. Buscando un equilibrio entre la presión fiscal, las necesidades sociales y económicas del gasto público, y sus efectos sobre el modelo global.

CAPITULO 2 LAS FINANZAS PÚBLICAS

Previo al análisis impositivo objeto de la presente, es indispensable iniciar un repaso de las ideas, autores y detractores que contribuyeron al estudio sistematizado de la ciencia de las Finanzas Públicas.

De esta manera podemos imbuirnos en las distintas etapas históricas que repercutieron en las decisiones políticas que motivaron la adopción de los sistemas tributarios aplicados a lo largo del proceso de formación financiera.

Cameralismo

Von Justi y Sonnenfels fueron la máxima expresión del cameralismo, que como disciplina moderna puede considerarse la génesis del enfoque estatal:

Focaliza las causas y consecuencias económicas desde el punto de vista del Estado como sujeto de las actividades financieras, sembrando las semillas de política económica y planificación estatal que cosecharon doctrinas más recientes.

Fisiócratas

Corriente iniciada por Quesnay, aportó la creación de un sistema científico de economía y también, entre otras contribuciones, la teoría del producto neto: Según esta teoría sólo la actividad agrícola arrojaba un producto neto superior a los medios utilizados para la producción.

Como derivación de estas ideas, limitaba las funciones estatales y favorecía los procedimientos individuales en toda su extensión con la conocida máxima *laissez faire, laissez passer*, alter ego de la libertad económica individual.

Profundizó la idea de aplicar el impuesto sobre la tierra como único acrecentamiento neto de riqueza, en fuerte descrédito adicional a la imposición indirecta a los consumos.

Adam Smith

Famoso en esta disciplina porque dedica el Libro V titulado “Del ingreso del soberano o de la comunidad” que forma parte de su obra “Investigación sobre la naturaleza y las causas de las

riquezas de las naciones”, y que lo catapultó a la consideración de padre de la economía política.

Ubica su análisis principalmente en la mínima intervención del Estado, y en lo impositivo específicamente, considera que los tributos deben ser pagados con alguna o con la combinación de las únicas fuentes de ingresos individuales: rentas, beneficios y salarios.

Sus principios:

Formula cuatro principios, que en orden de importancia creciente, se enumeran seguidamente:

De economicidad: por el cual intenta evitar todo exceso de sacrificio individual por sobre la realmente recaudado.

De comodidad: apoyando los ciclos financieros favorables al individuo para pagarlos.

De la certeza: principio derivado de la Seguridad Jurídica como rector de todo ordenamiento jurídico, mediante el cual deben conocerse previamente las reglas de juego para respetar su cumplimiento.

De las facultades o igualdad: dejado para último término este principio por considerarlo el más prolífero en la extensión del presente escrito, por su útil contenido.

Este principio fomenta la proporcionalidad que debe guardar el pago del impuesto con la capacidad que cada individuo posee. La capacidad de pago obligará a cada sujeto a contribuir según sus posibilidades, es decir, formula el conocido Principio de Capacidad Contributiva.

Pero al continuar su definición, y aclarar que dicha capacidad debe ser en proporción a la renta que ellos gozan bajo la protección del Estado, supera conceptualmente el mentado Principio. En rigor de verdad, introduce la concepción de beneficio al destacar la obligación de pagar por gozar de una renta cuya protección está dirigida.

Desmenuzando mas aún este concepto, podemos afirmar que sin nombrarlo, y tal vez, sin considerarlo, despierta un sentido de justicia en su mas amplia definición. Dar a cada uno lo que por derecho le corresponde. Darle al Estado lo que éste sirve. Obligar al contribuyente a pagar en función al mayor beneficio individual que recibe.

Según Jarach (Jarach, Finanzas públicas y derecho tributario, 1996) autores destacados atribuyen también a Adam Smith la doctrina de la no imponibilidad del ahorro – sostenida en tiempos recientes por Irving Fisher y Luigi Einaudi – pero que suele remontarse a John Stuart

Mill con su teorema de la doble imposición del ahorro, teoría que en su aplicación práctica tiene analogía en la imposición del gasto, propiciada y analizada por N. Kaldor

Otro incipiente aporte de Adam Smith lo constituye su análisis mundial de los impuestos en diferentes estados, introduciendo la idea de traslación e incidencia de los tributos en los distintos regímenes impositivos.

David Ricardo

En su obra Principios de Economía Política y Tributación, este autor eleva a rango científico el estudio de los impuestos, al enfocarse en las causas y efectos de la imposición a la renta.

Para así proceder compara una economía sin impuestos, con una economía que obliga a tributar primero, sobre la renta neta y luego sobre la renta bruta.

Sostiene que el precio del mercado del bien que produce la tierra se determina costo del productor marginal - es decir que el costo de producción es igual al precio del mercado -. En una economía sin impuestos, el precio así calculado es el que paga el consumidor final.

Ahora bien, si el Estado impone sobre la renta neta, el productor no puede trasladar esa mayor carga impositiva al precio. Los productores intramarginales pagan el gravamen soportando su carga sin poder trasladarla sino modifican el precio final.

Finalmente, si la imposición es sobre la renta bruta, se modifica el costo de producción del productor marginal entonces el traslado de la mayor carga impositiva al costo puede efectuarse, modificando los precios finales.

Esta teoría que también se conoce como “Teoría ricardiana” fue aprovechada posteriormente por ciertas doctrinas liberales para justificar la imposición sobre beneficios empresariales del comercio, industria extendida a todos los fenómenos de rentas diferenciales.

Otro aporte doctrinario de este autor es la imposición extraordinaria y su comparación con un empréstito, para financiar un gasto extraordinario. Da el puntapié inicial de un partido que todavía se juega entre las distintas políticas de imposición versus endeudamiento que se plantean en las esferas gubernamentales.

John Stuar Mill

Autor que profundiza el principio de las facultades o de igualdad que mencionáramos como primogénito de Adam Smith, para considerarlo mas como un principio de sacrificio o mejor aún, de igualdad de sacrificio individual.

También sostuvo la doble imposición del ahorro ya que si existe una alícuota que alcanza a toda la renta, parte de esta se destina al consumo y la restante, si queda, al ahorro. Gravando éste último, cuando produzca intereses por su inversión y sea alcanzado nuevamente por el impuesto, habrá sido gravado dos veces.

Como se desprende naturalmente de este análisis, los sistemas tributarios posteriores consideraron la franquicia sobre el ahorro como estímulo a la inversión, formación del capital y desarrollo económico.

La teoría del cambio

Fue sostenida por el economista francés Bastiat y el inglés Senior, al decir que el Estado presta servicios limitados al orden, justicia y seguridad, y a cambio de ello recibe impuestos.

Como se observa, estos autores tienen presente el Contrato Social mas allá de las finanzas, ya que el intercambio de funciones se encuentra pactada de antemano.

La teoría del consumo

Jean Baptiste Say respeta la teoría del cambio, pero no considera los a los servicios que presta el Estado como bienes, sosteniendo que se trata de una actividad de consumo y no de creación de riqueza ni de cambio de la misma.

Doble concepción del impuesto

Francisco Ferrara armoniza las teorías anteriores de cambio y de consumo, analizando dos puntos de vista.

El filosófico, por el cual el impuesto es la contraprestación de los servicios que el Estado presta a los ciudadanos bregando por una definición mas feliz como sería la de “contribución”.

El histórico, contrapuesto al anterior, que resulta una destrucción de la riqueza individual por voluntad de los gobernantes.

Al sostener también que el impuesto es la sustitución de un bien por otro, ya que los servicios que no efectúa el individuo se los brinda el Estado a cambio de un sacrificio, sustituyendo un consumo por otro.

De Vitti de Marco

Autor que aportó interesantes definiciones sobre la formación de precios fuera del mercado en el proceso financiero y destacar el rol activo del Estado en vez de los individuos en dos concepciones extremas:

- 1- El Estado Absoluto, autocrático que defiende la formación de precios desde el punto de vista del productor y no de los consumidores, identificándolo como un Estado productor monopolista de servicios públicos.
- 2- El Estado popular, democrático o representativo en el cual los gobernantes se identifican con los gobernados que representan. En este Estado a los consumidores se les suministra los servicios públicos al precio mas ventajoso, o sea al costo.

El reconocimiento de estas ideas lleva al aporte de este autor sobre la renta individual como índice de la demanda de servicios públicos. Los gobernados al demandar servicios del Estado, lo hacen en proporción con su renta, dando lugar al impuesto como precio de los servicios públicos.

Define que *“el impuesto proporcional a la renta es la institución tributaria que respeta al máximo la producción de la riqueza y la acumulación del capital”* y *“respeta el juego natural de las fuerzas económicas y queda neutral entre ellos”*

Específicamente este autor diferencia el impuesto progresivo cuya finalidad es repartir el costo de los servicios públicos si se considera el principio de que “unos pagan por los otros”

En esta línea de pensamiento, sostiene que el impuesto progresivo puede desplazar la carga tributaria de las clases pobres hacia la mayor carga que puede pesar en las clases pudientes.

Este autor critica la concepción de la doctrina tradicional respecto de la traslación del impuesto, por la cual se sostiene que siempre un impuesto significa un aumento del costo de producción de los bienes privados. En defensa de su postura, considera este autor que si el impuesto se transforma en bienes públicos que son instrumentales para la producción y el goce de los bienes privados, dependerá de la eficiencia de los mismos para que su utilidad supere el sacrificio del impuesto.

De obtenerse dicha eficiencia, el pago del tributo no tiene necesariamente que trasladarse a mayores costos de producción.

Crítica a su doctrina: principalmente por su abstracción ya que resulta utópica la idea de un Estado tan democrático y cooperativo que sustituya con la recaudación a los mayores costos

productivos. La insuficiencia del rédito como base de imposición dá lugar a la adopción de impuestos a los consumos o a la circulación de bienes como base de los impuestos indirectos, para acercarse al verdadero costo financiero que tiene el Estado en su prestación de servicios públicos.

Otros autores

Adolfo Wagner de la doctrina alemana, se vincula directamente a la doctrina cameralista, considerando la función del Estado como redistribución del ingreso mediante el impuesto progresivo.

Wilfredo Pareto, criticando la teoría del valor, considera que la actividad financiera del Estado depende de su fenómeno social. Sostiene que los gobernantes explotan los servicios estatales en beneficio de ellos mismos, con la sola limitación en la tranquilidad de la población para su permanencia en el poder.

Benvenuto Griziotti, profundiza la teoría de Adolfo Wagner definiendo el fenómeno financiero como una actividad estatal que tiende a repartir la carga presupuestaria entre distintas categorías de contribuyentes.

Para clasificar a los contribuyentes, debe considerarse la capacidad de cada uno como índice, para contribuir según sus posibilidades, siendo el fundamento jurídico de los impuestos la Capacidad Contributiva de los sujetos pasivos.

Finanzas Clásicas.-

Siguiendo principalmente las pautas ya señaladas de Adam Smith, enfocaba la ciencia de las finanzas en:

- a) Neutralidad impositiva. Afectando los impuestos lo mínimo posible a los precios de mercado y su distribución.
- b) Presupuesto estatal equilibrado.
- c) Existencia de finanzas ordinarias, que deben cubrirse con impuestos.
- d) Existencia de finanzas extraordinarias, que deben cubrirse con empréstitos.
- e) Mínima intervención del Estado: solamente en defensa exterior, seguridad interior y promoción del bien común con sus servicios de instrucción, justicia y obras públicas.

Finanzas clásicas: su ocaso.

Todo cambió con las grandes guerras mundiales. La intervención del estado resultó imperiosa para levantar el debacle económico de los estados, tanto los que intervinieron como también las consecuencias económicas en los que no lo hicieron.

Sin caer en una economía socialista, ya que los medios de producción continuaron en su mayoría en poder de los privados, se estructuró un mundo económico con fuerte intervención estatal. Conocido como Estado dirigista o intervencionismo estatal, jugó un rol imprescindible en la crisis del veintinueve y posteriormente con las consecuencias del segundo conflicto bélico.

Colofón de las teorías

Todas valorables, de operadores punzantes, dignos e inteligentes, permitieron avanzar en el análisis financiero. Descubriendo distintos puntos de vista, permitieron abrir un panorama amplio de alternativas pendulares: desde la utopía a la práctica diaria.

Ferraro por ejemplo, ensayaba dos posturas para las ciencias financieras. Recalcaba a la segunda como una sustitución de un bien por otro. El Estado no lo daba, entonces lo podía dar un tercero, o viceversa.

Idea del sacrificio, que pregonaba un desplazamiento de la actividad individual cuyo rédito – en sentido lato – se erigía en una contraprestación hacia el Estado para que éste distribuyera.

Teorías dignas, pero en gran parte influenciadas por el contexto social. Era legítimo el silencio estatal antes de la gran guerra, mas se imploraba su presencia después del conflicto bélico.

En el devenir histórico, el hombre intenta satisfacer sus necesidades por distintos métodos. Se vincula con sus pares, se erige en gobernante, vive de su salario, profesión o comercializa con el mundo. Por todo ello paga un precio. Parte del mismo, es un impuesto.

Clasificación genérica de las finanzas públicas, la naturaleza de los mismos en impuestos, tasas y contribuciones.

Destino de los primeros sin identificar resultados individualmente, ventaja por la contraprestación recibida para los segundos y algo más para las terceras.

Definiciones para tributarias por seguros de accidentes del trabajo o similares, que orillan la tributación sin un sujeto activo estatal, o actúan en un escenario gris cercano a los precios.

Toda la recaudación impositiva se erige sobre estos límites naturales.

En respeto a la igualdad, equidad horizontal gravando por igual a los iguales, se busca captar un indicio que permita medir dicha equivalencia. Tratándose de impuestos, se intenta medir riqueza, onerosidad, movimientos económicos.

Entonces los indicios directos de riqueza individual serán captados por los impuestos directos, mientras que las manifestaciones mediatas, por los indirectos.

Entre los primeros estarán las rentas y patrimonios – riqueza acumulada – y en los indirectos, los consumos – y gastos según teorías mencionadas de Kaldor –

También servirán estos indicios para respetar la equidad vertical, entendida como la desigualdad entre desiguales. El que mayor manifestación de capacidad contributiva demuestra, mayor impuesto debe pagar.

Un principio de justicia se asoma, y una analógica definición de la misma: dar a cada uno lo que por derecho le corresponde.

Exigir a cada uno lo que puede pagar.

Imposición en Argentina

El impuesto al valor agregado empezó a regir el primero de enero de 1975 reemplazando al impuesto sobre las ventas. Desde el comienzo este tributo se transformó en el más importante del sistema, representando siempre alrededor del 20% del total recaudado.

En 1980 durante el gobierno militar se eliminaron los aportes patronales y se compensó la merma de recursos con la ampliación del universo alcanzado por el IVA. Esto implicó un aumento significativo de recaudación en este tributo.

Durante el gobierno de Alfonsín, se incorporaron ciertas exenciones en el impuesto que achicaron su universo imponible en un intento de reducir su impacto regresivo sobre los ingresos.

Luego, entre las primeras medidas que propuso el gobierno de Menem, se encuentra una modificación que consistió en la extensión nuevamente del universo imponible del IVA. Dado que el crecimiento de la recaudación era insuficiente e inferior al esperado, esta generalización se continuó ampliando; en primer término, a los servicios y finalmente se elevó la alícuota al máximo permitido por la ley (15,6%).

A partir de 1991, con Domingo Cavallo en el Ministerio de Economía, se siguió generalizando el alcance y se elevó la alícuota al 16%. Con este grupo de medidas se logró aumentar la recaudación en forma significativa. Pronto, en 1992, se volvió a incrementar la alícuota, primero al 18% y luego hasta el 21% que continúa vigente.

El Gráfico 2 muestra la evolución desde 1980 en la recaudación bruta del IVA, tanto en pesos en moneda constante de 2006 como en porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB).

Allí se pueden comparar los niveles de los que partió en los últimos años de la dictadura, el descenso durante los años ochenta y el fuerte incremento durante los años noventa donde duplica la recaudación respecto al de mayor recaudación desde su implantación (1981) y multiplica prácticamente por 4 la recaudación de 1989, tanto en pesos como en participación del PIB. En los últimos años se puede apreciar un amesetamiento en términos del PIB en valores similares a los registrados en los años noventa.

También durante los noventa, se realizaron cambios en los tributos encargados de imprimirle equidad al sistema. Por un lado, se eliminaron los impuestos patrimoniales existentes a nivel nacional (a los Capitales primero y luego el que se aplicaba sobre el Patrimonio Neto de las personas). A su vez, se creó el impuesto sobre los Activos de las empresas.

Entre las restantes medidas se destacaron la eliminación de otros impuestos, como el de Sellos, gran parte del bloque de Combustibles y a los Servicios Financieros.

Todas las modificaciones tienen como resultado una nueva estructura tributaria, que permite visualizar cuál fue el objetivo buscado de la reforma fiscal

Imposición regresiva en Argentina

Previo al desarrollo histórico de la imposición regresiva en nuestro país, es bueno recordar la definición de regresividad y confirmarla en la tributación local.

Es un impuesto regresivo aquél que capta mayor capacidad contributiva de un individuo que posee menor riqueza que otro.

Es decir, violando el principio de equidad – tanto la horizontal como la vertical – el tributo se impone sobre la capacidad de un sujeto en vez de imponerse más sobre otro con mayor capacidad contributiva.

En el impuesto al valor agregado, así como en los impuestos al consumo en general, el valor del impuesto se encuentra incluido en el precio final que abona el consumidor. A su vez el

consumidor no resultase el sujeto pasivo de derecho que en definitiva puede trasladar el efecto del impuesto, sino que es el sujeto pasivo de hecho el cual, sin capacidad de traslación, sufre el pago del impuesto.

Si este consumidor tiene una menor capacidad contributiva que otro, el valor que paga por el bien o servicio es el mismo para todos. Por ello repercutirá en mayor proporción en el primero sujeto que en el segundo.

Veamos con un ejemplo:

A gana 100 y B gana 40. Ni A ni B tienen patrimonio ni ahorros.

El precio del bien X es de \$ 5, y tiene incluido \$ 1 de impuesto.

En A el impuesto representará el 10 % mientras que en B, el impuesto contenido en el precio del bien X representará el 20 %.

B siente más disminuida su renta que A, gana menos y terminará consumiendo menos aún, tanto real como proporcionalmente que A.

Se produjo una retracción o regresión en la tendencia al consumo de B. A continuación se observará un estudio que considera para su mejor análisis, diferentes grados de regresividad. En rigor de verdad, el ejemplo resulta muy simple, pero se pueden disparar en la realidad, tantas probabilidades como individuos existen. La regresividad para un individuo que gane menos que otro, tal vez se ve morigerada porque consume menos del producto incidido por el impuesto bajo análisis o lo puede sustituir. En otro caso puede tratarse de un producto de inelasticidad en la demanda, de consumo masivo o preferencia en la elección; u otra variable no contemplada.

En un trabajo de la CEPAL se realizó una clasificación de los impuestos según el sesgo redistributivo de los mismos, que es la que seguiremos para describir la estructura tributaria del período analizado (1980 a 2006) y separar distintas etapas relevantes para el análisis de la (contra) reforma tributaria.

Para realizar la comparación tomaremos la recaudación impositiva del Sector Público Nacional, es decir excluyendo los impuestos recaudados por los Gobiernos Provinciales y Municipales.

Como en el citado trabajo se clasifican los impuestos de acuerdo a su incidencia en el ingreso: Regresivos, Poco Regresivos, Poco Progresivos, Progresivos y Muy Progresivos.

Teniendo en cuenta la evolución macroeconómica argentina del último cuarto siglo, se definieron cinco periodos para los que se intenta reflejar la estructura impositiva subyacente a cada uno.

El primero es el que comprende los años 1980 a 82 y representa, además del final de la dictadura, la estructura impositiva impuesta por el modelo económico de ésta, ya consolidado.

El segundo coincide con el gobierno de Raúl Alfonsín en los años de crecimiento (1986-1988) que suponen una consolidación, transcurridos dos años de mandato, del esquema macroeconómico y la estructura tributaria subyacente a ese modelo.

Siguiendo criterios similares, se definieron dos períodos durante el gobierno de Carlos Menem, primera y segunda presidencia, dejando fuera del análisis el año 1995 por tratarse de un año de recesión. (1993- 1994 y 1996- 1998).

Finalmente, el período comprendido entre los años 2004 y 2006, representa la estructura impositiva inherente al nuevo esquema macroeconómico del gobierno de Néstor Kirchner.

Muy Progresivos: Impuestos a la renta de las personas y de capital, al Patrimonio, a las Herencias.

Se definen como muy progresivos a los impuestos que mayor efecto redistributivo suponen: aquellos que gravan al capital, los beneficios y el patrimonio.

Progresivos: Impuestos a las exportaciones y operaciones de cambio, sobre los intereses bancarios, sellos.

Se consideraron como progresivos a aquellos impuestos recaudados por la Nación que por el tipo de operaciones que involucran y la definición del impuesto se supone recaen en contribuyentes de mayores ingresos en mayor medida que en aquellos de bajos recursos.

Poco Progresivos: A los débitos y créditos en cuenta corriente, impuestos específicos sobre los servicios.

Poco progresivos resultan ser impuestos más extendidos, es decir de una base constituida por mayor cantidad de contribuyentes, pero que suponen una mayor incidencia sobre los contribuyentes de mayores ingresos, básicamente compuesto hoy por el impuesto a los créditos y débitos bancarios en cuenta corriente o impuesto “al cheque”.

Poco Regresivos: Combustibles, aportes y contribuciones a la seguridad social, régimen simplificado de pequeños contribuyentes – desde 1998 -

Regresivos: IVA neto, internos específicos, derechos de importación.

Regresivo se consideran los impuestos que se trasladan al precio de los bienes y servicios y por lo tanto son abonados por los contribuyentes de diferente ingreso en igual monto al momento de consumir, y por lo tanto, con una mayor incidencia sobre aquellos que tienen menores retribuciones. Entre estos últimos el IVA es el de mayor peso.

Análisis de cada impuesto en distintos períodos

Mientras se demuestra que la presión total es creciente periodo a periodo, la diferente participación de cada tipo de impuesto entre los períodos define pesos relativos distintos para cada uno. Así, por ejemplo, durante la etapa de la dictadura se definió un esquema macroeconómico e impositivo que recaudaba mayormente de aquellos impuestos definidos como regresivos que cualquiera de las opciones de impuestos progresivos e incluso que todas estas sumadas.

Esto mismo sucede bajo el esquema macroeconómico de la convertibilidad, en ambos periodos de crecimiento: la etapa 1993-94 y la de 1996-98. En estos años, la recaudación bajo impuestos de tipo regresivo resultó superior a la de todos los impuestos definidos como progresivos sumados. Es decir que tanto el modelo económico instalado durante la dictadura como el definido durante los gobiernos de Carlos Menem, mantenían una estructura de recaudación que no solo no reducía las diferencias en el reparto de los ingresos, sino que las aumentaba claramente. Pero esto no debe ser considerado como ineficaz dado que, en este sentido, fue consecuencia de los objetivos buscados y, por ende, una política deliberada.

La Tabla 3 muestra la estructura tributaria según la misma clasificación en periodos y tipo de impuesto. En esta se puede apreciar la evolución de la participación de cada tipo de tributo en cada esquema macroeconómico imperante.

Claramente, la política tributaria definida durante la dictadura, como la imperante en la década de los noventa, muestra un sesgo hacia la recaudación en base a impuestos definidos como regresivos, alcanzando en el periodo 1996-98 a la mitad de la recaudación en cabeza de impuestos al consumo, de efecto inequitativo sobre una distribución del ingreso ya por demás desigual.

El rol de impuesto clave que adquirió el IVA tuvo como correlato directo un incremento de la regresividad del sistema tributario argentino. Como dijimos antes, la condición de gravamen

"fácil de recaudar" y el hecho de ser un impuesto "neutro" en la asignación de recursos, favoreció para que se estimule su desarrollo.

Además, la privatización del sistema previsional, hizo caer los recursos destinados a la seguridad social (que se re direccionaron a la capitalización individual), lo cual se evidencia con la pérdida de participación a partir del periodo 1996-98, que se mantiene durante el periodo posterior.

La etapa más reciente introduce cambios en particular al incrementarse el porcentaje del total recaudado por los impuestos determinados progresivos o muy progresivos en mayor medida que el resto.

Un rol fundamental cumple para este logro el aumento de la actividad económica, la suba de las ganancias y la instauración del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente y las retenciones a las exportaciones que actúan como un gravamen a la renta producto de la explotación de los recursos naturales, tanto en el caso de las extractivas y energía como las producciones del agro, que con cosechas extraordinarias en el caso de algunos cultivos y elevados precios internacionales, representan más del 2% del producto y el 10% de la recaudación total de la Nación.

Esta estructura tributaria con un sesgo todavía inequitativo da una pauta del margen de acción existente para incrementar la presión tributaria sobre los sectores de mayores ingresos.

Tabla 12 Análisis de Recaudación Tributaria

PERIODO	1980-82	1986-88	1993-94	1996-98	2004-06
Muy Progresivos:	14,40%	12,00%	13,50%	18,90%	25,20%
Progresivos:	4,40%	6,10%	0,50%	0,30%	10,20%
Poco Progresivos:	7,50%	11,30%	2,00%	1,70%	8,60%
Poco Regresivos:	32,50%	40,90%	36,40%	29,70%	20,30%
Regresivos:	41,30%	29,80%	47,50%	49,40%	35,70%

Fuente: CIEPYC en base a datos de Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

Conclusiones de la regresividad en general

Tanto de los guarismos detallados precedentemente como de trabajos encarados por prestigiosa doctrina en oportunidad de difundir estadísticas sobre la recaudación nacional,

nivel de integración y tendencia, remarcó la preocupación al considerar una creciente regresividad en la imposición de toda América Latina en general, y en Argentina en particular.

En dicha oportunidad manifestó la culminación de su trabajo sosteniendo que los impuestos a los consumos representaba en 40 % o 50 % de las recaudaciones totales, o del 5 % al 9 % del PBI.

Su exposición destaca también las diferentes alícuotas del IVA aplicado en los países de América Latina, tomando la delantera Uruguay con el 23 %, seguido por Argentina con el 21 % y luego el pelotón de Brasil, Chile, Colombia, con alícuotas que oscilan entre el 19 % y 16 %.

No debe reducirse el análisis a la tautología limitada de considerar alícuota elevada del IVA, impuesto regresivo excluyente. Paraguay por ejemplo, tiene una alícuota muy baja en el IVA sin embargo, su sistema tributario es uno de los más regresivos que existen en virtud de sostenerse principalmente por impuestos aduaneros y contribuciones de la seguridad social.

La polarización económica de la sociedad guaraní agrava mas aún la regresividad de su sistema tributario.

Conclusiones de la regresividad en el IVA en particular.

Evitando redundar en definiciones brindadas a lo largo del presente trabajo, la regresividad del impuesto al valor agregado se encuentra implícita en su naturaleza. Al pertenecer a la imposición sobre los consumos, y siendo éstos de tinte regresivo, el IVA no escapa a sus consecuencias.

En una primera aproximación entonces, el IVA es regresivo por tratarse de un impuesto sobre los consumos. Recordemos que este tipo de imposición capta manifestaciones mediatas de capacidad contributiva como pueden ser los consumos y gastos. Estas manifestaciones representan indicios de riqueza. Se gasta más porque se gana más o se ganó más, se acumuló y ahora se destina al consumo, todo o parte de ese patrimonio.

En una segunda etapa del análisis en particular, el IVA en Argentina a partir de 1990 se extendió a los servicios. Hasta ese entonces, solamente unos pocos eran alcanzados por el tributo. Pese a la mayor captación de capacidad contributiva, el tributo generalizado logra un tinte de justicia al alcanzar a casi todas las actividades. También se extendió a la importación

de servicios, quedando la exportación de bienes y servicios con una franquicia y recupero de impuestos para reforzar su neutralidad.

Solamente la venta de inmuebles, cesiones de derecho extracomerciales y las prestaciones laborales quedan al margen del tributo. Se trata de exclusiones, ya que el hecho imponible no las capta en ninguno de sus aspectos esenciales.

Cuando sí lo hace, es decir, cuando el aspecto material, espacial, temporal confluyen en un sujeto que lo perfecciona, pero el legislador decide no gravarlo, estamos en presencia de una exención del impuesto.

A medida que estas exenciones por razones subjetivas como objetivas, resultan numerosas, se dice que la neutralidad del impuesto como una de sus mayores virtudes, se encuentra en retroceso.

Al tratarse de un impuesto multifacético, la exención en una de sus etapas produce efectos de piramidación y distorsión propios de otros impuestos sobre los consumos.

Por ello es noble considerar en defensa de la neutralidad del impuesto, en la limitación de exenciones a bienes y servicios de sectores socio económicos que realmente sufren los efectos del sistema regresivo, es decir, sectores de bajos ingresos.

A su vez, la elevada alícuota del tributo en nuestro país, seduce a la marginalidad e informalidad económica sin perjuicio de la pronunciada percusión en las actividades alcanzadas.

Sería considerable una menor alícuota del gravamen para morigerar los efectos indeseados que la evasión produce en la recaudación, además de la competencia desleal que genera desde los sectores esquivos a su aplicación.

El Impuesto a los Ingresos y el Impuesto a los Consumos

Análisis de sus aspectos positivos y negativos en las limitaciones constitucionales Argentina.

Principio de equidad tributaria

La Constitución Nacional Argentina en su artículo 4° establece que: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado...de las demás contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional...”*

Como se puede ver en este ejemplo, a pesar de estar en el mismo “escalón”, el impuesto se determina progresivamente, a pesar de tener una alícuota proporcional del 35%.

Esta premisa, se sigue manteniendo dentro de cada “escalón”, ya que una persona que tenga un ingreso cercano al tope superior ingresará proporcionalmente mayor impuesto que aquel sujeto que se encuentre cercano al límite inferior. Veamos otro ejemplo:

Sujeto E: Renta Neta \$60.100

Sujeto F: Renta Neta: \$89.900

Ambos sujetos, según la Ley del Impuesto a las Ganancias abonará una suma fija de \$11.100, más el 27% del excedente de \$60.000.

Sujeto E: Impuesto Determinado \$11.127 Relación Impuesto/Ingreso: 18,51%

Sujeto F: Impuesto Determinado \$19.173 Relación Impuesto/Ingreso: 21,32%

Como queda claro de este ejemplo, ambos sujetos se encuentran dentro del mismo tramo de renta gravada, pero proporcionalmente y en relación a sus ingresos, el sujeto F ingresa mayor impuesto que el sujeto E, manteniéndose así la equidad entre cada sujeto.

Impuesto a los consumos

El Impuesto al Valor Agregado, típico impuesto a los consumos, en la legislación Argentina se estableció una alícuota PROPORCIONAL, es decir que se aplica una única alícuota del 21% sin tener en cuenta algún otro parámetro.

No debemos confundir que por aplicación de una alícuota proporcional nos encontremos en presencia de un impuesto equitativo, sino que muy por el contrario, ya que una persona que más consume ingresará mayor impuesto que aquella que no, y ello deviene de la “Teoría General de la Ocupación, el Ingreso y el Dinero” de Keynes: **Ingreso=Consumo - Ahorro**

Veamos ahora un ejemplo:

Sujeto A: Ingreso \$1.000 y Consumo \$1.000

Sujeto B: Ingreso \$15.000 y Consumo \$7.000

Sujeto A: Impuesto Pagado \$173,55 Relación Impuesto/Ingreso: 17,35%

Sujeto B: Impuesto Pagado \$1.214,88 Relación Impuesto/Ingreso: 8,10%

Como se ve en este ejemplo, el Sujeto A que tiene un menor ingreso, por lo cual se ve obligado a destinar la totalidad de sus ingresos, o la gran mayoría, a satisfacer sus necesidades básicas de alimentación, es decir que lo destina al consumo, contribuyendo en mayor medida que el Sujeto B que tiene un mayor ingreso y lo destina tanto al consumo como al ahorro.

Ahora bien, no puede dejar de soslayarse que este “Ahorro” puede estar alcanzado por los impuestos al patrimonio, como ser el caso del Impuesto sobre los Bienes Personales, y en la medida que éste ahorro se encuentre alcanzado por ese tributo y su alícuota sea menor a la establecida para los impuestos a los “Consumos”, seguirá contribuyendo en menor medida aquellas personas con mayores ingresos.

Tampoco puede dejarse de tener en cuenta, que una persona con mayores “Ingresos” se encontraría alcanzada por el Impuesto a los Ingresos, y lo mismo sucedería que si la alícuota de este impuesto es menor a la de los impuestos a los consumos, nuevamente se encontraría aportando en menor medida que aquellos sujetos con menores ingresos.

Conclusión de la equidad

Para finalmente poder concluir con la equidad de estos dos impuestos, realicemos un análisis de la incidencia de ambos en relación a sus ingresos:

Sujeto A: Ingreso \$1.000 y Consumo \$1.000

Sujeto B: Ingreso \$15.000 y Consumo \$7.000

Sujeto A: Impuesto Pagado \$173,55 Relación Impuesto/Ingreso: 17,35% (Consumo)

Sujeto A: Impuesto Determinado \$90 Relación Impuesto/Ingreso: 9% (Ingresos)

Sujeto A: Total Impuesto Ingresado \$263,55 Relación Impuesto/Ingreso: 26,35%

Sujeto B: Impuesto Ingresado \$1.214,88 Relación Impuesto/Ingreso: 8,10% (Consumo)

Sujeto B: Impuesto Determinado \$1.600 Relación Impuesto/Ingreso: 10,67% (Ingresos)

Sujeto B: Impuesto Determinado \$0 Relación Impuesto/Ingreso: 0% (Patrimonio)

Sujeto B: Total Impuesto Ingresado \$2.814,88 Relación Impuesto/Ingreso: 18,77%

Se podría concluir que en relación a la EQUIDAD, los impuestos a los ingresos resultan más “*que cada uno de lo que merece*”, a diferencia de los impuestos a los consumos, en atención a que las personas con menores ingresos contribuyen en mayor medida con los impuestos al consumo, que aquellas personas que tienen un mayor ingreso y tributarían impuestos a los ingresos y al patrimonio.

Principio de proporcionalidad tributaria

En base al artículo 4° analizado precedentemente, se desprende el principio que los tributos también deberán ser PROPORCIONALES.

Esta proporcionalidad se refiere a la capacidad contributiva de las personas, recordando que la capacidad económica se manifiesta mediante el ingreso, el patrimonio y el consumo.

Estas tres manifestaciones de capacidad contributiva se encuentran alcanzadas por la estructura de tributación. Es decir, el Estado en facultades de su poder tributario de exigir coercitivamente el de ingreso de fondos a sus arcas, legisló gravar cada una de estas manifestaciones de la siguiente forma:

Ingreso	Gravado con Impuesto a las Ganancias
Patrimonio	Alcanzado por el Impuesto sobre los Bienes Personales
Consumo	Gravado por el Impuesto al Valor Agregado

Ahora bien, el análisis de este principio de proporcionalidad se encuentra íntimamente ligado con el principio de equidad que hemos desarrollado en el acápite anterior, ya que para lograr la equidad de los tributos, ellos deben ser proporcionales a la capacidad contributiva exteriorizada por las personas.

Impuesto a los ingresos

Tal como hemos visto, y a modo de resumen, este impuesto tiene alícuotas progresivas lo que produce que cada sujeto aporte proporcionalmente en base a su capacidad de ingreso, resultando así más equitativo.

Impuesto a los consumos

En cambio, el Impuesto al Valor Agregado al tener una única alícuota general del 21%, y las personas al consumir en mayor cantidad, ingresan mayor impuesto -a pesar de su alícuota

proporcional-generando así la regresividad del impuesto, no siendo equitativo y por ende, no resulta proporcional a los ingresos de las personas.

Conclusión de la proporcionalidad

Como conclusión, podemos decir que el Impuesto a los Ingresos resulta más equitativo que los Impuestos a los Consumos, y por ende, proporcional a la capacidad contributiva de las personas. Si bien el impuesto que grava la capacidad económica del consumo, tiene una alícuota proporcional del 21%, resulta ser un tributo regresivo, por lo tanto no es resultaría ser proporcional a la capacidad contributiva, y concordantemente, no es equitativo.

Principio de igualdad tributaria

La Constitución Nacional en su artículo 16° establece que: “...*Todos sus habitantes son iguales ante la ley...La igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas.*”

De este artículo de la Carta Magna se desprende otro límite a la tributación, el PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Este principio de igualdad se refiere a que las leyes impositivas alcancen a todas las personas y que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a algunos sujetos de lo que a otros se los alcance. Es decir, que si la ley establece exenciones, las mismas sean aplicadas a todos los individuos que se encuentren en la misma situación.

Asimismo, no nos encontramos ante una igualdad fija, estática o porcentual, dado que de aplicarse así, se estaría en presencia de injusticias.

En realidad, nos encontramos ante una *igualdad relativa*, en otras palabras, los sujetos que se encuentren en la misma situación ingresen la misma cantidad de dinero en concepto de tributos.

Es por ello, que este principio también se encuentra relacionado con el principio de equidad y de proporcionalidad.

Impuesto a los ingresos

Al desarrollar la equidad, hemos visto que este impuesto tiene alícuotas progresivas y escalonadas. La igualdad se aplica dentro de cada escalón, ya que un sujeto que se encuentre en el límite inferior del escalón, abona la misma alícuota y el mismo monto fijo que otro

sujeto que este en el límite superior del mismo escalón. No obstante de esa igualdad, ingresarán proporcionalmente sus impuestos en relación a su capacidad contributiva de ingresos, brindando así una igualdad ante las personas.

Consecuentemente, también podemos afirmar que de esa forma se produce la igualdad ante el impuesto, en atención a que el mismo resulta progresivo a la capacidad contributiva de cada persona, logrando así la equidad y proporcionalidad del tributo.

Impuesto a los consumos

Nuevamente, nos encontramos ante una desigualdad en los impuestos a los consumos, ya que si bien tienen una alícuota fija del 21%, no todas las personas que se encuentren en la misma situación ingresarán la misma suma de dinero al Estado.

Ello ocurre debido a que las necesidades que tienen que satisfacer, son distintas en cada sujeto, por lo tanto a pesar de que la alícuota del impuesto sea constante y que las personas se encuentren ante la misma situación económica, el ingreso al Fisco no necesariamente será el mismo.

Principio de no confiscatoriedad tributaria

A su vez, el artículo 17 de nuestra Constitución Nacional establece: “...*La confiscación de bienes queda borrada...*”.

De este artículo, se desprende el PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD. Es decir, que el Estado no puede desapoderar, a título gratuito, a las personas de sus bienes.

Recordemos que los impuestos se establecen en forma coercitiva, sin que el Estado -en principio- brinde una contraprestación directa a las personas que se hacen cargo de los mismos. Entonces, decimos que en los impuestos habría una contraprestación indirecta, como ser: en seguridad, educación, salud, justicia.

Con este principio, se busca salvaguardar el derecho de propiedad privada de las personas. Ahora bien, ¿cuándo se produce la confiscatoriedad de un tributo? La jurisprudencia Argentina determinó que un tributo adquiere el carácter de confiscatorio, y por lo tanto inconstitucional, cuando se desapodera en más de un 33% de la utilidad, renta o beneficio.

Éste carácter –de confiscatorio- solamente se produce en los impuestos directos, es decir en aquellos tributos que NO pueden ser trasladados a terceras personas.

Impuesto a los ingresos

El impuesto a los ingresos, es el clásico impuesto directo dónde el sujeto pasivo de la obligación tributaria (ingreso del impuesto) coincide con el sujeto en que se perfeccionó el hecho imponible.

Es por ello, que en el Impuesto a las Ganancias, se podría aplicar el principio de no confiscatoriedad, puesto que debemos recordar que la alícuota máxima de este tributo es del 35%, es decir 2 puntos porcentuales mayor que lo determinado por la jurisprudencia. Aunque no existe algún antecedente judicial que así lo determine.

Nuestra jurisprudencia declaró inconstitucionales por ser confiscatorios, a los siguientes tributos:

- Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.
- Impuesto Inmobiliario.
- Contribución de Mejoras.
- Tasa Municipal de Inspección Control Higiénico, moralidad y ruidos molestos.

Impuesto a los consumos

Los impuestos a los consumos, son impuestos indirectos, debido a que son trasladables hacia terceros sujetos, soportando el total de la carga tributaria el consumidor final del producto o servicio. Consecuentemente, este principio de no confiscatoriedad no resulta aplicable a la especie.

Conclusión de la no confiscatoriedad

Tal como hemos desarrollado, es el primer punto negativo que encontramos en el impuesto a los ingresos, especialmente, en el Impuesto a las Ganancias, ya que podría ser declarado como inconstitucional por vulnerar el derecho de propiedad debido a ser un impuesto directo y teniendo en consideración que su alícuota máxima es superior a lo dispuesto por la jurisprudencia como confiscatorio.

Traslación tributaria

Al analizar el principio de no confiscatoriedad, hemos visto que este principio solamente se aplica a los impuestos directos, es decir, aquellos en los que se verifica que el sujeto sobre el

cual se perfecciona el hecho imponible, resulta obligado a ingresar el impuesto -sujeto pasivo de la obligación tributaria- no teniendo la posibilidad de trasladar el impuesto hacia una tercera persona, tal como sí sucede con los impuestos indirectos, en los cuales el consumidor final soporta la totalidad de la carga tributaria.

Impuesto a los ingresos

En esencia, los impuestos directos no podrían ser trasladados a terceros sujetos, más en el caso de personas físicas quienes tributan a alícuotas progresivas, no pudiendo en definitiva saber con certeza dentro de que “escalón” se encontrarán al finalizar el período fiscal, consecuentemente hasta la culminación del período no sabrán que impuesto deberían ingresar. Motivo por el cual, también se ven imposibilitados de trasladar el impuesto.

Impuesto a los consumos

A diferencia de lo que sucede con los impuestos a los ingresos, en el caso de los impuestos a los consumos, el impuesto siempre es trasladable hacia terceras personas, repercutiendo y soportando toda la carga tributaria el consumidor final del producto o servicio.

Conclusión de la traslación

A niveles económicos, podemos decir que la traslación de los impuestos indirectos repercute y es absorbido en su totalidad por el consumidor final, por lo tanto para los empresarios o sujetos que realicen la venta o prestación de servicios no repercuten en un menor resultado de su negocio. No obstante ello, socialmente, y tal como expresamos precedentemente, termina la sociedad consumidora de esos bienes o servicios absorbiendo la totalidad del impuesto.

En cambio, para los impuestos directos, resulta más difícil su traslación, por lo tanto, económicamente repercutiría en mayor medida sobre el empresario o sujeto que obtiene el ingreso, mientras que la sociedad no se vería afectada directamente mediante el ingreso del tributo por parte de ella.

Principio de irretroactividad tributaria

Nuestra Constitución Nacional en su artículo 18 prescribe que: “*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso...*”. De este artículo se desprende que las Leyes rigen desde su sanción y para el futuro, no pudiendo ser aplicables a hechos anteriores.

Impuesto a los ingresos

Aunque lo expresado precedentemente, muchas veces no resulta de aplicación para los impuestos a los ingresos, ya que la forma de determinar este impuesto consiste en la sumatoria de hechos consecutivos producidos durante un período de tiempo, al que se le detraerán los costos, gastos y deducciones admitidas por la Ley en ese mismo período de tiempo.

Al ser una sumatoria de hechos, se deberá establecer un corte de los mismos, para así determinar los ingresos, gastos, costos y deducciones computables. Ese corte se denomina “período fiscal”, cuya duración es de 12 meses, siendo coincidente con el año calendario para las personas físicas, y pudiendo coincidir -o no- para las personas jurídicas, ya que el período fiscal dependerá del cierre de ejercicios comerciales.

De lo expuesto precedentemente, surge que se trata de un impuesto ANUAL, cuya liquidación resulta compleja.

Ahora bien, existen pronunciamientos jurisprudenciales, que “admiten” en cierta forma la irretroactividad de las leyes impositivas, máxime en el Impuesto a las Ganancias, teniendo como fundamento el denominado “período fiscal”, ya que la Justicia entendió que el hecho imponible se perfecciona al momento de cerrarse este período fiscal.

Impuesto a los consumos

En cambio, en los impuestos a los consumos, su hecho imponible se perfecciona en un preciso momento, es decir, al momento de venta de la cosa mueble o la efectiva prestación de servicio. Si en ese momento la operación se encontraba exenta, o gravada a una determinada alícuota, entre otros supuestos, y con posterioridad se modifica la Ley, gravando lo que anteriormente estaba exento, o incrementando la alícuota, el Estado no podrá exigir que se ingrese ese impuesto no perfeccionado.

Por su parte, se trata de un impuesto MENSUAL cuya liquidación resulta mucho más sencilla, la que se realiza considerando impuesto contra impuesto: del impuesto que en definitiva deba ingresar el contribuyente se detraerá el impuesto abonado por la adquisición de bienes o servicios que se encuentren vinculados con las operaciones gravadas.

Conclusión de la irretroactividad

En esta situación, podríamos concluir que los impuestos a los consumos brindan una mayor seguridad al contribuyente, debido a que al ser un impuesto instantáneo -se perfecciona en un preciso momento- no generará una mayor duda o complicación de las modificaciones legislativas que se puedan realizar al impuesto.

En cambio, en los impuestos a los ingresos, y tal como expresamos, al ser un impuesto de ejercicio, muchas veces las modificaciones que se realicen a la Ley pueden resultar siendo retroactivas desde el inicio del período fiscal, no brindando así una seguridad jurídica al contribuyente.

Por su parte, podemos decir que los impuestos a los ingresos resultan de liquidación mucho más compleja que los impuestos a los consumos, en atención a que se trata de un impuesto anual y que se determina considerando la sumatoria de hechos ocurridos durante ese período, en el que también se tendrán en cuenta las características personales del sujeto que deba ingresar el tributo.

Finalmente, podemos relacionar la irretroactividad con la doctrina del “efecto liberatorio del pago”, que según el Código Civil Argentino, el pago es una de las formas de cancelación de las obligaciones. Tal como mencionamos precedentemente, el pago del impuesto a los consumos se realiza mensualmente, por lo tanto esta doctrina se aplicaría con cada mensualidad. En cambio, el pago para los impuestos a los ingresos se realiza en forma anual, su aplicación resulta mucho más espaciosa temporalmente.

Principio de Territorialidad

Este principio se encuentra vinculado con la potestad tributaria de cada Estado para exigir a sus ciudadanos el ingreso de los tributos.

Las leyes resultan aplicables dentro del territorio de la Nación. En otras palabras, cuando el Poder Legislativo sanciona una Ley, ella resulta aplicable dentro de los límites políticos del país; ya que caso contrario se estaría vulnerando la autonomía de otro Estado.

Impuesto a los ingresos

Ahora bien, dentro de los impuestos a los ingresos, y en particular dentro del Impuesto a las Ganancias, la Ley resulta aplicable a los ingresos, rentas o ganancias que se obtengan dentro

del país, ya sea que las mismas sean obtenidas por sujetos residentes como no residentes en el país.

A su vez, la mentada Ley establece que para los sujetos residentes en el país, tributarán tanto por los ingresos de fuente argentina, como por los ingresos de fuente extranjera.

Si bien parecería que lo mencionado precedentemente estaría excediendo del límite territorial en cuanto a los ingresos, ello no sucede así, toda vez que en este caso el criterio de vinculación económica es el de RESIDENCIA. Expresado de otro modo, se alcanza a las personas que residen DENTRO del territorio de la Nación, por todos sus ingresos.

A su vez los sujetos residentes en este país que posean ingresos de fuente extranjera, podrán computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, el impuesto análogo abonado en el exterior, para así evitar la doble imposición internacional, evitando así que no se grave dos veces la misma manifestación de capacidad contributiva.

Pero tal como la Ley establece ese beneficio, y en función de proteger la recaudación del Estado, este cómputo se encuentra limitado hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de ganancia obtenida en el exterior (Ley 20628 Impuesto a las Ganancias). Dicho en otras palabras, como mínimo el sujeto deberá ingresar al Estado el impuesto determinado por rentas de fuente argentina, y ese cómputo no dará lugar a un ingreso en menor cuantía.

En el caso de residentes en el exterior, y a los efectos del ingreso de su impuesto hacia el Fisco Argentino, se aplica la retención en la fuente -el agente pagador deberá retener el impuesto e ingresarlo al Estado Argentino. Posteriormente, este sujeto deberá analizar la legislación de su país para determinar si le corresponde o no el cómputo como pago a cuenta del impuesto retenido en la Argentina.

Impuesto a los consumos

En cambio, para los impuestos a los consumos, la Ley solamente resulta aplicable para los consumos realizados dentro del territorio, ya sea que ese consumo lo realice un sujeto residente o no residente en el país.

No obstante ello, los extranjeros que realicen adquisiciones de bienes en el país -en determinados establecimientos- podrán solicitar la restitución de este impuesto abonado. Ello

obedece, tal como es el caso de las exportaciones, que no se exporte impuesto a otros países, logrando de esta forma que los bienes o servicios nacionales sean competitivos en el exterior.

A su vez, cuando un sujeto del exterior presta un servicio dentro de los límites territoriales de la Argentina y su utilización económica sea dentro del país, no existe la figura del agente de retención, sino que ese sujeto se deberá inscribir ante el Organismo recaudador y determinar el impuesto a ingresar.

Conclusión de la territorialidad

Tal como pudimos ver, el criterio de vinculación económica en el impuesto a los ingresos, es el criterio de residencia, en dónde se gravan todos los ingresos obtenidos por los sujetos residentes en el país, ya sean de fuente nacional como extranjera, no siendo vulnerado el principio de territorialidad, ni existiendo una doble imposición -en atención al cómputo como pago a cuenta del impuesto análogo abonado en el exterior.

En cambio, para los sujetos no residentes, se aplica tanto el criterio de residencia como de territorialidad, debido a que ellos solamente tributarán por los ingresos obtenidos dentro de los límites del territorio nacional.

A diferencia, para los impuestos a los consumos resulta solamente aplicable el criterio de territorio, ya que solamente se encuentran gravados los consumos realizados o prestados dentro de las fronteras políticas del país.

Impuesto Personal

Finalmente, el impuesto a los ingresos resulta un impuesto personal, toda vez que la Ley contempla la deducción en la base imponible de ciertas sumas que el legislador presume que son inherentes a las condiciones personales del contribuyente, tales como:

- **La Ganancia No Imponible:** Es la ganancia que se presume que el contribuyente utilizará para el mantenimiento de su vida.
- **Las cargas de familia:** Con estas deducciones se considera la situación personal y familiar del contribuyente, conjuntamente con los gastos que cada integrante le generarían al contribuyente.
- **Deducción Especial:** El legislador contempló la posibilidad de tener aún una deducción mayor para aquellas personas que trabajen bajo relación de dependencia,

debido a que la totalidad del impuesto se ingresa mediante retención por parte del empleador, siendo prácticamente imposible la evasión o elusión por parte del trabajador mediante el incremento ficticio en conceptos deducibles, que sí los tendrían aquellas personas que autodeterminan sus obligaciones tributarias.

Dicha situación no ocurre con el impuesto a los consumos, debido a que la Ley en ningún momento contempla la situación personal del contribuyente. No obstante ello, el legislador, con el fin de reducir la carga tributaria, estableció exenciones o alícuotas reducidas a los productos de necesidades básicas, tales como la leche, el pan, la carne, entre otros.

Es por ello, que nuevamente nos encontramos en presencia de una equidad mayor de los impuestos a los ingresos, debido a que los mismos tienen en consideración las características personales del contribuyente.

Conclusión final

A lo largo del presente trabajo hemos desarrollado un análisis de los aspectos positivos y negativos tanto de los impuestos a los ingresos como a los consumos, dentro de las limitaciones constitucionales en la Argentina.

Como conclusión final, podemos decir que los impuestos a los ingresos tienen muchos más aspectos positivos que los impuestos a los consumos, y a modo de resumen, exponemos lo siguiente:

Los impuestos a los ingresos son más **EQUITATIVOS** debido a la implementación de alícuotas **PROGRESIVAS**, brindando así la **IGUALDAD** de las personas ante el tributo. Consecuentemente, también resultan **PROPORCIONALES** a la capacidad contributiva, ya que a mayores ingresos se ingresa proporcionalmente mayor impuesto.

A su vez se caracterizan por ser impuestos **PERSONALES**, en los cuales se tienen en consideración las situaciones particulares de cada contribuyente.

Además, al ser un impuesto **DIRECTO**, no afecta a la sociedad en atención a que el impuesto no se traslada a terceras personas, de modo tal que el consumidor final no absorbe este tributo.

En cambio, este tipo de impuestos podrían ser declarados inconstitucionales por vulnerar el derecho de propiedad por resultar confiscatorios.

También, al ser un impuesto ANUAL su liquidación resulta COMPLEJA, y teniendo en consideración el PERÍODO FISCAL, las modificaciones normativas podrían ser aplicadas RETROACTIVAMENTE, resultando así dificultoso la aplicación de la doctrina del “EFECTO LIBERATORIO DEL PAGO”.

CAPITULO 3 PROPUESTA DE UN SISTEMA TRIBUTARIO PROGRESIVO Y EQUITATIVO

En un principio es oportuno recordar, como ya fuera tratado en el capítulo de finanzas públicas, la definición desarrollada por de esta tesis de lo que se consiera un sistema tributario progresivo:

“Es aquél en el cual los individuos o familias que están en los niveles de más alto ingreso pagan un porcentaje mayor de sus rentas, que aquellos que tienen un nivel más bajo. Esto significa que la tasa promedio de impuestos aumenta cuando el ingreso sube; o que los impuestos reducen el ingreso real de las familias de altos ingresos.”

Diseño de un sistema impositivo óptimo

Ante todo se debe considerar que un sistema impositivo óptimo contemple:

1) PRINCIPIO DE JUSTICIA: los tributos se deben repartir entre los ciudadanos éticamente. La justicia aspira a regular la distribución interindividual de los impuestos, en forma adecuada de la renta y la riqueza.

1.a) Generalidad: todas las personas con capacidad de pago, sin discriminación alguna, deben ser sometidas al gravamen tributario, con las únicas excepciones política, económica, social.

1.b) Igualdad: igualdad entre iguales y desigualdad entre desiguales. No cumpliríamos este Principio de Igualdad si tratásemos por igual a los que son desiguales.

1.c) Principio de Proporcionalidad. que el gravamen sea igualmente oneroso en términos relativos, esta relatividad está vinculada a la capacidad de pago.

1.d) Redistribución: está vinculado a la proporcionalidad, ya que significa alterar la distribución primaria de la Renta para disminuir las tenencias de rentas mediante la progresividad.

2) POLÍTICAS DE ORDEN ECONÓMICO:

2.a) Evitar el dirigismo fiscal, el Estado debe abstenerse de afectar a sectores parciales en la vida económica.

2.b) Minimizar la intervención tributaria: este principio nos dice que el estado interviene, pero dentro de los límites de la observancia de los principios presupuestarios y fiscales.

2.c) Evitar distorsiones a la competencia y favorecerla se denomina también “Principio de Neutralidad Fiscal”. Los impuestos no pueden alterar la competencia.

3) VINCULADOS CON EL PROCESO ECONÓMICO

3.a) Suficiencia: se podría definir como la exigencia del sistema fiscal de un país, se estructure cuantitativa y cualitativamente, de manera tal que los ingresos tributarios permitan en todo nivel político la cobertura de los gastos.

3 b) Principio de capacidad de adaptación o de Incrementación: el sistema tributario, pueda cubrir los Gastos, ya sean permanentes o extraordinarios.

3.c) Flexibilidad:

3.d) Favorecer el desarrollo.

4) ASPECTOS TECNICOS – TRIBUTARIOS:

4.a) Congruencia y Sistematización: se debe atender a la consecución de los fines y no deben ser contradictorios entre sí.

4.b) Transparencia: las normas tributarias deben ser normas, claras, precisas, comprensibles

4.c) Factibilidad las Normas Tributarias: tienen que ser practicables por los contribuyentes y aplicables por la Administración.

4.d) Continuidad de las normas.

4.e) Comodidad: necesidad de dar facilidades para cumplir con las obligaciones fiscales, pero que no perjudique a los postulados de Igualdad y Flexibilidad.

4.f) Principio del Beneficio: un sistema tributario es equitativo cuando el ciudadano ha de contribuir a las cargas públicas en función del interés que para él suponga los Gastos Públicos. Presenta una relación entre Ingresos y Gastos Públicos.

No existe un sistema impositivo óptimo único que resulte de un diseño ordenado, sistemáticamente e integral sino que existen sistemas influenciados por diversos factores como ser las particularidades de cada país, tales como el nivel de desarrollo económico, el funcionamiento de las instituciones, el grado de apertura económica, federalismo fiscal, etc.

Es deseable para un sistema óptimo, teniendo en cuenta el alto grado de variabilidad y cambios a los cuales está sujeto el entorno económico en los cuales se aplican, que cumpla con el principio de equidad y minimice las distorsiones en la economía, es decir, las pérdidas de eficiencia en la economía.

Otros elemento deseable es que sea simple y fácil de controlar para el fisco, y de cumplimiento para los contribuyente.

A su vez, debería ser estable en el tiempo, a fin de que tanto productores, consumidores, e inversores, puedan planificar con cierta certeza sus decisiones económicas intertemporales ya que muchos de ellos actualmente persiguen suministrar “soluciones” expeditas pero precarias que en muchos caso terminan alcanzando resultados contradictorios ocasionados por la falta de visión sistémica.

El grado de complejidad del sistema tributario y su inestabilidad, incrementan los costos de cumplimiento. Estos representan los costos directos e indirectos que las personas o empresas erogan para cumplir con el fisco, no solo en las tareas relacionadas con la liquidación del impuesto, sino también con las retenciones y percepciones, y los regímenes de información hacia el fisco. No incluye el monto tributado en sí, sino el tiempo destinado a llenar formularios, estudiar las normas vigentes y sus cambios, llevar la contabilidad impositiva, facturas, y pagos a abogados, contadores, asesores financieros, etc.

Sumado a las constantes y frecuentes controversias entre el fisco y los contribuyentes provocados por los excesivos regímenes de recaudación de tributos y su falta de coordinación a nivel federal, provincial y municipal. Basando tal “carga pública” (actuar como agente de recaudación o de información) en la obligación coactiva que recae sobre los particulares de desarrollar determinada actividad de hacer en favor del Estado (Fisco), enmarcada en el moderno concepto de “deberes de colaboración”.

Tales controversias acaban, en ocasiones, en los estrados de la justicia, la que pone en su lugar los derechos de ambas partes de la relación jurídico-tributaria (es decir, los ya mencionados Fiscos y contribuyentes).

Desde el punto de vista de la equidad, uno podría preguntarse si el gobierno no debería compensar a los contribuyentes por estos costos de cumplimiento, ya que si estos costos recaen sobre el contribuyente y no se hace cargo el gobierno, no se estaría maximizando el bienestar social. Teniendo en cuenta que la sistema no depende solo de la redistribución de la renta y la riqueza sino también sino de la carga tributaria asignada a cada sector o cada contribuyente individualmente. Por otro lado, estos costos de cumplimiento suelen recaer en forma heterogénea entre los contribuyentes por la existencia de economías de escala. De esta forma se ven favorecidas las grandes empresas, y al incorporar estos costos el sistema impositivo se vuelve regresivo.

Desde el punto de vista de la eficiencia, el argumento a favor de que los contribuyentes sean quienes paguen estos costos es que en el caso que se quiera restituir los gastos que eroguen los contribuyentes como costos de cumplimiento, existe problemas de información asimétrica y monitoreo, que generan una pérdida de eficiencia en el sistema tributario, donde el costo de controlar que no se adultere la información ni se incurra en gastos innecesarios puede llegar a ser mayor que el costo de cumplimiento de los contribuyentes.

Una pregunta que deberíamos hacernos es, si además de la costos que genera actuar como agente de recaudación, es constitucional de que existan dichos regímenes, basados en que esos supuestos adelantos de impuestos, muchas veces generan abusos, ya que en la práctica se generan saldos a favor de los contribuyentes, sin mecanismos de atenuación efectivos, y prácticos, vulnerando el principio de unir el hecho imponible con la recaudación del impuesto.

Al momento de diseñar el sistema impositivo, el permanente debate económico, político y social acerca de los propósitos que debe perseguir la tributación suscita diferentes respuestas, dependiendo del énfasis que se concede a la simplificación, eficiencia, y equidad, lo que lleva a plantearnos es si es preferible un impuesto único o un conjunto de impuestos que conformen el sistema tributario.

Impuesto único

Entre los argumentos a favor del impuesto único esta la simplicidad del sistema, la reducción de los costos de cumplimiento, ya que se optimizaría el actual desperdicio de recursos, y mejora el ambiente para la creación de riqueza que incentive el trabajo, ahorro e inversión.

Estos sostienen que un sistema tributario simple será más comprensible para el contribuyente y su cumplimiento deberá conducir también a minimizar la evasión y el fraude y que los costos de administración y cumplimiento sean bajos que se puedan, posibilitará una mayor simplicidad. Pero así también debe observarse que bajo un sistema de impuesto único, los hogares que luchan económicamente deben sacrificar una parte mayor de su capacidad de compra para gravar las obligaciones de los hogares de mayores ingresos.

Para que pueda aplicarse el impuesto único y genere efectos positivos en la economía deben evaluarse estas tres condiciones:

1) Ser simple: fácil de entender y de pagar, los impuestos complicados requieren de caros asesores, revisiones y auditorías por parte del gobierno. Por otro lado, se eliminan las distorsiones provocadas por liberaciones o exenciones, que invitan a ciertos contribuyentes buscar formas creativas de evasión.

2) La tasa del impuesto debe ser baja: tasas altas encogen la base tributaria pues reducen los incentivos al trabajo, al ahorro y a la inversión al reducir las utilidades después de impuestos, e incentivan a los individuos a buscar ingresos libres de impuestos; mientras que tasas bajas incrementan la base pues incentivan el trabajo, el ahorro y la inversión al incrementar el retorno de utilidades y recompensar a los individuos de altos ingresos. La manera más efectiva de incrementar la progresividad y recaudar más de los ricos es bajar, no subir, la tasa marginal de impuesto.

3) La tasa del impuesto debe ser la misma para todos: una sola tasa mantiene la equidad horizontal, mientras que respecto a la equidad vertical, la introducción de un monto exento, igual para todos, otorgará progresividad al nuevo sistema, propiciando una incidencia creciente de acuerdo al nivel de ingreso.

El impuesto único descansa en el concepto de que los agentes económicos deben ser gravados en lo que toman de la economía (cuando gastan dinero para consumir), no en lo que introducen (ingreso), si lo que se quiere incentivar es el ahorro.

¿Cuál debe ser la tasa del impuesto único? Debe ser aquella que permita el mismo nivel de recaudación tributaria que se genera con el sistema tributario actual, debiendo aplicarse a personas y empresas por igual, pero garantizando la progresividad.

Para lograr la progresividad no se requiere de tasas de impuesto diferentes, basta con aplicar una sola tasa que grave por encima de una generosa exención personal, igual para todos,

misma que otorga la progresividad necesaria. La tasa efectiva es mayor cuanto mayor sean los ingresos.

La tasa única es capaz de lograr progresividad y al mismo tiempo eliminar los efectos negativos que sobre la formación de capital tiene la multiplicidad de tasas, al permitir que los individuos ganen un cierto monto de dinero libre de impuestos.

Como otros beneficios que genera la aplicación de un impuesto único podemos mencionar, que es eficiente, ya que genera menos distorsiones en los agentes económicos, reduce costos, elimina la doble tributación.

Un ejemplo de impuesto único sería al trabajo o poll tax donde cada individuo deba pagar un importe fijo. Esto generaría un incentivo para la producción y el trabajo, pues pagara lo mismo el que se esfuerza y obtiene altos rendimientos, que aquel que no. Este tipo de impuestos sería más eficiente que el sistema de impuestos actual (IVA, impuesto al patrimonio, impuesto a la renta, etc.) donde estos últimos producen dos efectos:

- Un efecto sustitución: ya que modifican los precios relativos de los bienes. El impuesto único no genera este efecto.
- Un efecto ingreso: porque el ingreso de las personas se modifica luego del gravamen.

Tabla 13 Cuadro resumen de impuesto único

Características	Comentarios
Única Tarifa	Generalmente inferior al 20%
Eliminación de tratamientos preferenciales	Se eliminan deducciones, créditos, tarifas reducidas, exenciones.
Inexistencia de doble tributación sobre el ahorro y la inversión	No existirían impuestos individuales a las herencias, sobre ganancias de capital, o sobre dividendos
Impuesto de fuente interna	Se grava la renta que se obtiene en el país
Tratamiento de la renta persona física	Exención de amplio mínimo, para desgravar a los de menores ingresos
Base Gravable	impuesto directo al consumo, ya que no grava la inversión
Declaración Jurada	simple, fácil de presentar y de controlar

Igualmente, hoy en día a pesar de todos los beneficios que podría generar un impuesto único, con el elevado gasto público de la mayoría de los países, es casi imposible aplicarse, ya que la tasa fija sería demasiado elevada como para poder recaudar lo suficiente para solventar el gasto público. Por otro lado, al ser esta tasa tan elevada, induciría a la evasión. Desde el punto de vista de la equidad, con una tasa elevado, este tipo de impuesto único no contribuye a una mejor distribución del ingreso.

En cuanto a la progresividad o regresividad del sistema tributario, es deseable que el sistema sea progresivo, donde la presión fiscal para las personas de ingresos bajos sea baja. La disyuntiva de cuan progresivo debe ser el sistema, no es muy fácil de resolver.

La progresividad o la regresividad está vinculada al principio tributario de "equidad", y de "capacidad contributiva". El término "regresividad" para calificar a los impuestos que exigen un mayor esfuerzo contributivo a quienes menos capacidad tributaria tienen.

- Impuesto progresivo, cuando a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de impuestos sobre la base.
- Impuesto regresivo, cuando a mayor ganancia o mayor renta, menor el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible.

Los impuestos progresivos reducen la presión sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Su principal beneficio es la capacidad para compensar las desigualdades en la distribución del ingreso ya que una menor carga y presión tributaria para personas de menores ingresos en un régimen con estas características permite a estas últimas incrementar sus ingresos netos, estimulándolas a su fortalecimiento y crecimiento.

Desde el punto de vista paretiano, al diseñar el sistema tributario óptimo se debe tener en cuenta que nadie puede estar mejor, sin que otra persona este peor. Es necesario utilizar la función social de bienestar. Un sistema progresivo conducirá a que los pobres estén mejor que los sectores de altos ingresos. Aquí también la disyuntiva de cuan progresivo debe ser el sistema depende del juicio de valor, el cual, difiere entre las personas.

Desde el punto de vista utilitarista, la función de bienestar social elige aquella que maximiza la suma de las utilidades individuales, lo cual se produce cuando la pérdida marginal de utilidad por peso recaudado es igual para todos los individuos. Para el utilitarismo el mejor impuesto debería ser progresivo, estableciéndose de manera tal que la pérdida de la utilidad marginal por recaudar un peso debería ser igual para todos los individuos. Por ejemplo, si la utilidad marginal del individuo 1 es mayor a la del individuo 2, entonces el individuo 1 deberá pagar más impuestos hasta que la pérdida de la utilidad de ambos sea igual. El problema con este enfoque es que la igualación de la pérdida de utilidad se puede producir en un punto donde las tasas de impuestos sean tan altas que desaliente el trabajo y la inversión, generando un elevado nivel de carga excedente y gran pérdida en la recaudación.

Siguiendo a John Rawls (1971), se debe elegir la estructura tributaria que maximiza la utilidad de los sectores más pobres. La sociedad solo debería perseguir el objetivo de maximizar la utilidad de los sectores de menores recursos y la política tributaria debe dirigirse a maximizar el bienestar de estos sectores. Sin embargo esta postura puede no generar una disminución de la desigualdad. Por ejemplo, si una medida genera que el sector de menores ingresos este un 3% mejor, pero al mismo tiempo, el sector de mayores ingresos este un 5% mejor, cumplirá con el criterio de Rawls, pese a que en términos relativos la situación del sector de menores ingresos no cambie, si habrá cambiado en términos absolutos.-

UN SISTEMA TRIBUTARIO PROGRESIVO ES SALUDABLE PARA MANTENER UN ESTADO SOCIAL DIGNO

A) SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

Nuestra organización jurídica (sistema republicano, federal) consta de tres niveles, nación, provincia y municipios.

La distribución de la competencia entre ellos surge de una regla genérica establecida en la Constitución Nacional en atención a los servicios, funciones y competencias que cada uno de ellos asuma.

Las potestades tributarias son:

Nación: competencia delegada por la provincia. Recauda los impuestos indirectos al consumo interno (art 75 inc 2 CN) y externo (aduaneros art 4, 9, 75 inc. 1 y 126 CN) y los impuestos directos bajo casos excepcionales (art 75 inc. 2 2do párrafo CN) y por tiempo determinado. Los impuestos indirectos internos y los impuestos directos excepcionales, sin asignación específica forman parte de la masa coparticipables o sea son concurrentes con las provincias.

Provincias: competencia originaria. Recauda los impuestos indirectos al consumo (coparticipables) y los impuestos directos.

Municipal: delegados por la provincia. Recauda los impuestos directos determinados.

La reforma constitucional del año 1994 constitucionalizo la coparticipación impositiva y fortaleció el federalismo, estableciendo una clara dicotomía en la distribución de competencias entre el Gobierno Federal y Provincial al establecer en su art 75 inc. 2 de la CN,

“una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre nación y provincia, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones

La evolución del sistema tributario fue:

1900-1940: predominan impuestos indirectos: derecho de importación y exportación, impuestos internos a alcoholes, cerveza, impuesto a las ventas.

1940-1970: crecimiento relativo de impuestos directos: impuesto a los réditos, impuesto a los beneficios extraordinarios, impuesto a las ganancias eventuales, impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes.

1970- a la actualidad: fuerte incremento de tributos indirectos: impuesto al valor agregado, impuestos internos, régimen de retención, impuesto a los débitos y créditos, entre otros.

En la década del noventa los problemas que se planteaban en el sistema tributario eran una evasión tributaria bastante alta, exenciones tributarias difíciles de entender, las provincias con la mitad de su financiación propia, con el impuesto sobre los ingresos brutos que la mayoría de los técnicos considera un mal impuesto y otras cosas más. Durante la crisis, se sancionaron impuestos regresivos con una importante presión tributaria sobre el trabajo formal con contribuciones patronales muy altas. Pero la parte personal al menos estaba atada al esfuerzo de cada uno.

Hoy tenemos una presión mucho más alta. El alto gasto público, hizo que la carga tributaria creciera a ritmo vertiginoso. Se crearon nuevos impuestos, no se permite aplicar el ajuste por inflación. Ingresos brutos hoy es el 65% de la recaudación provincial (un punto del PBI). Además, a nivel de empresas, le sumamos el impuesto al cheque; los municipios han aumentado la presión en las tasas de seguridad e higiene.

O sea, las reformas de los últimos 40 años en el sistema tributario argentino han profundizado su sesgo regresivo al reducir la participación de los impuestos directos en el conjunto de ingresos y aumentar los impuestos sobre el consumo, que pagan todos los ciudadanos.

En la actualidad podemos afirmar que el sistema tributario Argentino se basa en los siguientes impuestos:

Nivel Nacional:

- a) Personas Jurídicas: impuesto a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, impuesto a los bienes personales (Responsable Sustituto), impuesto al valor agregado, impuesto internos, impuesto a los débitos y créditos bancarios, e innumerables regímenes de información y retención.
- b) Persona Física: impuesto a las ganancias, impuesto a los bienes personales.

Nivel Provincial:

- a) Impuesto a los ingresos brutos.
- b) Impuesto de sellos.
- c) Impuesto a los automotores.
- d) Impuesto inmobiliario.

Nivel Municipal:

- a) Tasas Municipales: como tasa de publicidad, habilitaciones.
- b) Alumbrado, barrido y limpieza.
- c) Tasa de seguridad e higiene.

La principal característica del sistema tributario es **netamente regresivo**, como premisas de tal afirmación, contamos entre otras con los siguientes supuestos:

Impuesto al valor agregado: es el principal recurso de nuestro país. Si una persona debe afectar todo su ingreso al consumo, paga el 21%, en cambio si la persona tiene capacidad de ahorro, la alícuota que abona sobre el ingreso total es menor.

Impuesto a las ganancias: algunas de las rentas de capital se encuentran exentas, mientras que los sueldos de ingresos medios-bajos se encuentran gravados. Esto se debe a mínimos imponibles bajos o desactualizados, ya que el sujeto pasivo no tiene excedente en sus gastos del sustento familiar, y por ende no debería tributar. Un factor que agrava esta situación es el efecto inflación que viene ocurriendo año tras año. O sea, los mínimos deben ser mucho más altos que los actuales y calcularse no en montos fijos que se des actualizan, sino en base a otra referencia. La tabla que calcula el impuesto también se encuentra desactualizada ya que se estableció en la década del 90 fijando en la primera escala que para una ganancia de 10.000 pesos le corresponde el 9 por ciento de impuesto.

Regímenes de Retenciones, Percepciones e Información: entre los que se encuentran los mecanismos previos, para la adquisición de moneda extranjera.

Impuestos los débitos y créditos bancarios.

Régimen tributario Provincial y Municipal: con alícuotas altas, regímenes de retención y percepción que generan saldos a favor, superposición de la materia imponible.

El último informe emitido por el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF), establece que los argentinos (familia asalariada compuesta por matrimonio con dos hijos) que tienen un trabajo en blanco están sometidos a una presión tributaria creciente -tanto nacional como provincial y municipal- que les demanda tener que trabajar más días al año para poder pagar los impuestos.

El corte depende del nivel de ingresos de cada trabajador, y el informe los dividió en 4 grupos:

Grupo 1: con ingresos familiares mensuales de bolsillo de 9.742 pesos. Este nivel de ingresos no paga Ganancias, pero si otros tributos como el IVA, inmobiliario, patentes, descuentos de la seguridad social y tasas municipales diversas, entre otros. Este sector tiene que trabajar para el Fisco **172 días** al año.

Grupo 2: con ingresos familiares mensuales de bolsillo de pesos 21.111. Este sector tiene que trabajar para el Fisco **194 días** al año

Grupo 3: con ingresos familiares mensuales de bolsillo de pesos 31.856. Este sector tiene que trabajar para el Fisco **213 días** al año

Grupo 4: con ingresos familiares mensuales de bolsillo de 48.095 pesos. Este año debe trabajar **217 días** al año. Hace un año conseguía la fecha era el 24 de julio. Pero por la creciente presión tributaria, el plazo se alarga.

Para mantener un Estado social con un nivel digno de prestaciones y servicios públicos es preciso disponer de los recursos necesarios para hacer frente a las obligaciones. En la actualidad el alto gasto público genera un importante déficit fiscal.

La suficiencia del sistema tributario debe estar acompañada de equidad en la distribución de los esfuerzos entre los ciudadanos, de manera que paguen todas las fuentes de renta (trabajo y capital), de forma progresiva a medida que aumenta el nivel de ingresos de los ciudadanos.

Esta reflexión camina en dirección contraria al sistema establecido en los últimos 35 años, en la que el impuesto sobre la renta ha perdido protagonismo y ha aumentado el peso de la tributación sobre el consumo. El sistema tributario ha perdido capacidad de recaudación con rebajas muy concentradas en personas con superior nivel de ingresos, al beneficiarse de tipos de gravamen inferior y un tratamiento especialmente ventajoso de los rendimientos de capital (productivo y financiero).

Propuesta para mejorar el sistema tributario

Para poder generar una propuesta de mejora es necesario tener en claro que la existencia de normas contradictorias dentro de un mismo gravamen o entre distintos impuestos impide hablar de **sistema tributario** y sí, en cambio, de régimen, por tratarse de una yuxtaposición de normas.

Un sistema impositivo óptimo en el logro de sus objetivos, requiere tener en cuenta el contexto económico, político y la disponibilidad de la información. Aspectos como:

1. El importante vínculo que existe entre la actividad económica y la política.
2. El constante y acentuado crecimiento de la desigualdad con respecto a la distribución de la renta y la riqueza.

Entonces, ¿cuál es el sistema óptimo? Puedo discutir y pensar cuál es el sistema fiscal en Italia respecto de la estructura de niveles de renta y distribución de la población en función de sus niveles de renta, pero ese modelo no tiene por qué ser válido en Chile, no tiene por qué ser válido en Argentina, no tiene por qué ser válido en Inglaterra. En cada país, hay que ver la configuración socioeconómica de la población sobre la que incide. Lo que pasa es que los Estados crecen, gastan, gastan y ¿cuál es el impuesto más socorrido? El indirecto, que es más fácil de gestionar.

De cualquier forma, otro paso importante sería el de reducir el papel de los impuestos regresivos en el cuadro de la recaudación tributaria y otorgar mayor transcendencia a los tributos progresivos, que se basan en la referencia a una mayor capacidad contributiva de los obligados.

Hoy tenemos un gasto público con un enorme déficit fiscal, generando una alta presión fiscal. A esta situación no escapan las provincias y los municipios. El nivel provincial de

ingresos brutos representa el 65% de la recaudación provincial (un punto del PBI). Además, a nivel de empresas, le sumamos el impuesto al cheque; por otra parte, los municipios han aumentado la presión en las tasas de seguridad e higiene.

Comparando con los modelos de los países de Europa, Estados Unidos, Canadá, Australia o Japón, que son sociedades basadas en una estructura de población en la que hay una muy importante clase media, si partimos de qué es un impuesto, un impuesto es un remanente que el Estado coactivamente detrae de los recursos del sector privado, pero esos recursos que detrae tienen que formar parte de un excedente, de un mínimo vital de los ciudadanos. Eso permite gravar una renta siempre pensando en tarifas o alícuotas progresivas o proporcionales.

En algunos países de América Latina que no se puede pedir a una persona que apenas tiene para comer, es decir que tiene para asegurarse la comida y la dormida el mínimo vital, que pague algo para mantener un Estado, porque ese Estado no le va a dar nada.

Algunas de las propuestas para mejorar el actual sistema tributario argentino pasarían por:

- 1) *Darle simpleza al sistema tributaria.* Basar el sistema en el impuesto a las ganancias, activos y valor agregado.
- 2) *Eliminación del impuesto al cheque y algunos regímenes de retención.*
- 3) *lucha efectiva contra el fraude fiscal, con especial incidencia en el Impuesto de Sociedades e IVA. La lucha contra la evasión requiere no solo de profundizar en la adquisición de medios informáticos, capacitación del personal, cruce de información sino debe el organismo fiscal estar preparado para poder detectar las maniobras que plantea los mercados globalizados, operaciones trasnacionales, intercambio de información internacional, combatiendo duramente la evasión y el lavado de dinero en forma conjunta con organismos internacionales.*
- 4) *Eliminar leyes que fomenta la evasión: como ejemplo la ley de blanqueo de capitales, que atenta contra la buena conducta de los contribuyentes cumplidores.*
- 5) *Crear conciencia tributaria en la sociedad, si bien no es tarea sencilla definir y aplicar este concepto, ya que se basa en las percepciones de los ciudadanos, es importante que puedan: a) interiorizar los deberes tributarios, de poco a poco y de manera progresiva, busquen conocer de antemano qué conductas deben realizar y cuáles no, que estén prohibidas respecto del sistema tributario. Aquí es donde normalmente se percibe el factor de riesgo, los contribuyentes observan que es*

mejor cumplir que faltar a la normatividad tributaria. b) cumplir de manera voluntaria, que se refiere a que los contribuyentes deben, sin necesidad de coacción, verificar cada una de las obligaciones tributarias que les impone la Ley. Lo importante es que el contribuyente, en ejercicio de sus facultades, desea hacerlas. c) conocer que el cumplir acarreará un beneficio común para la sociedad y evita las sanciones. Para alcanzar esta conciencia se requiere por parte del estado educación cívica, crear reglas sencillas y castigar el incumplimiento.

- 6) *Modificaciones en el Impuesto a las Ganancias*, devolviéndole la anterior capacidad de recaudación a la vez que se reequilibran las aportaciones por fuentes de renta. Los cambios deben beneficiar en mayor medida a las personas con rentas de trabajo menores y aumentar los ingresos de los rendimientos de capital, habitualmente concentrados en los contribuyentes mejor situados. El impuesto a las ganancias de las sociedades las personas jurídicas, podría reducirse el impuesto cuando se reinviertan y en la medida en que distribuyan dividendos, ahí deberían pagar. La cosa es incentivar un poco la inversión y la producción.
- 7) *Una estructura de los tipos de gravamen en el IVA* que, dentro de lo posible, penalice en menor medida los productos con mayor peso en la canasta básica de la compra de las personas con menos ingresos.
- 8) *Gravar las rentas financieras, la renta petrolera y minera*, que hasta ahora han evitado todo tipo de imposición y de aporte social con la comunidad en su conjunto.
- 9) *Recomponer el presupuesto de los organismos de recaudación a su valor histórico*, de modo de propender su más fluida operatividad.
- 10) *Descartar cualquier alternativa de privatizar aspectos vinculados a la recaudación y fiscalización tributaria*, de manera que la administración tributaria siga gozando de condición indelegable del Estado.
- 11) *Arbitrar mecanismos azarosos para las auditorias de las empresas*, a fin de evitar toda subjetividad y arbitrariedad en la selección de las inspecciones a realizar por el organismo de control.
- 12) *Iniciar gestiones con distintas entidades intermedias para la creación de centros de responsabilidad tributaria*, para extender el universo de contribuyentes controlados.

- 13) *Establecer mecanismos de coordinación y bases de datos unificadas entre los organismos de recaudación nacionales, provinciales y municipales, que favorecerá la centralización y mejor cruce de información.*
- 14) *Ídem respecto de la AFIP y el BCRA para la detección de la legitimación de activos financieros provenientes de actividades ilícitas y fuga de capitales.*
- 15) *Incremento de los mínimos no imposables y las deducciones especiales en la cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias, de modo que no impacte en los sectores asalariados de menores recursos.*
- 16) *Retención gradual, progresiva y móvil en las exportaciones, de modo de estimular la exportación de productos con alto valor agregado, lo que permitirá disuadir especulaciones respecto del tipo de cambio al momento de liquidar las divisas.*
- 17) *Fijación de controles previos para la inscripción de personas -físicas o jurídicas- a través de sus integrantes, a fin de medida precautoria de posteriores fraudes fiscales.*
- 18) *Verificación previa de la existencia del domicilio real de los responsables, con el mismo objetivo del párrafo anterior.*
- 19) *Análisis de la capacidad económica de los contribuyentes, en función los parámetros promedios de la actividad que se controla.*
- 20) *Creación de un registro donde se incluya a los responsables -en forma directa o a través de sociedades- en la comisión de ilícitos tributarios, previsionales o aduaneros.*
- 21) *Registro de profesionales intervinientes en la creación y funcionamiento de las sociedades emisoras de facturación apócrifa.*
- 22) *Detección de ilícitos mediante la investigación y relevamientos de falsos domicilios, empresas de cartón, directivos insolventes y análisis de declaraciones juradas desbalanceadas.*
- 23) *Descripción de técnicas de investigación a cargo del organismo fiscal en función de la ingeniería de la facturación apócrifa.*
- 24) *Armonización dentro de la Región, sobre todo entre los países que conforman el MERCOSUR, del tratamiento de los rendimientos de capital, fijando como mínimo*

la obligación de informar entre países de los pagos realizados a los ciudadanos comunitarios no residentes.

25) *Garantizar los ingresos suficientes* a través de los aportes y contribuciones patronales de los recursos de la seguridad social a fin de hacer frente a las obligaciones fijadas para las mismas en los actuales sistemas de financiación de la Seguridad Social (Jubilaciones, pensiones, subsidio a la niñez, subsidio a la vejez, etc.).

26) *Promover incentivos de acuerdo al desarrollo geográfico y sectorial de cada región.*

27) *Mejora en los procedimientos judiciales, para combatir la evasión y el lavado de dinero.*

Principios para reformular el sistema tributario argentino

En primer lugar debemos identificar cuál es realmente el error del país en materia fiscal y cuáles son sus efectos. Posteriormente, debemos enumerar las ventajas que tendría un nuevo sistema tributario, respetando la Constitución Nacional y finalmente, se hacer una comparación con la experiencia de otros países que han introducido de alguna manera un sistema similar en sus estructuras tributarias

Una de los principales errores de nuestro sistema es que la actual estructura tributaria es regresiva, injusta, complicada y costosa, lo que no posibilita un ambiente favorable para la creación de riqueza dados los efectos negativos en la acumulación de capital, el trabajo de las personas y la cooperación de los contribuyentes.

Argentina necesita una reforma tributaria que a) acabe con las injusticias (exenciones impositivas, tasas diferenciadas, deducciones innecesarias, subsidios y créditos populistas, multitud de gravámenes, regímenes privilegiados, etc.), b) distorsione lo menos posible los procesos de mercado y, c) reduzca el costo de cumplir con las obligaciones fiscales.

El primer punto significa ampliar la base de contribuyentes mediante impuestos generalizados y reducir la evasión; el segundo, implica introducir tasas bajas de impuestos o aumentar los mínimos no imponibles y, el último, es simplificar el pago de impuestos.

Se ubica la reforma tributaria dentro del marco de reformas estructurales requeridas para una reedificación completa de las instituciones políticas y económicas y del estado argentino. Luego de establecer como premisas fundamentales de toda reforma —y anteriores a todo propósito fiscal— el respeto fiel de los principios, derechos y garantías básicas consagradas por la Constitución Nacional, el trabajo propone la reformulación de la arquitectura tributaria.

La República Argentina constituye un caso único e interesante para la historia económica. Aquella comarca pobre y olvidada del siglo XIX vivió, a partir de su organización nacional, un espectacular y raudo crecimiento que la ubicó en menos de cincuenta años entre las naciones más desarrolladas y ricas del planeta. Sin embargo, a partir de la década de los años 60 del siglo XX, la economía argentina inició un paulatino deterioro que pareciera no encontrar fin.

Este proceso fue marcado por una progresiva desindustrialización de la economía, entrega a los sectores financieros internacionales, emisión de moneda sin respaldo o absorción de fondos vía endeudamiento público.

Todos estos cambios fragilizaron los derechos de los sectores del trabajo, y estimularon el surgimiento de una clase empresarial más preocupada por la obtención de prebendas que por mejorar y competir. La Argentina edificó en las últimas décadas un sistema institucional que enraizó en una cultura capitalista extrema neoliberal, que desprecia el capital humano y acentúa los índices de pobreza.

Para retornar al camino del crecimiento con justicia social es ineludible un cambio. Ese cambio choca, necesariamente, con la multitud de intereses creados al amparo de una cultura donde el individualismo ha sido el único dogma válido, e instituciones empresarias prebendarías que forman un sistema donde ambos elementos mutuamente se refuerzan.

Por ello, el cambio requerido no puede ser otro que un cambio revolucionario. Modificaciones solo parciales serán tergiversadas o fagocitadas por las obsoletas instituciones que nos rigen desde hace 55 años. Solo una completa reedificación de las instituciones desde los cimientos —solo una revolución— nos devolverá a la senda del progreso con inclusión social.

Esa auténtica revolución se corporiza en un grupo de profundas reformas estructurales que devuelvan poder al ciudadano y al asalariado, donde la participación del trabajo vuelva a representar el 50 % en el PBI, a través de una completa reformulación del sistema de ingresos públicos. Esto sí es una verdadera *revolución progresista*.

Este trabajo se ocupa exclusivamente de la última de esas reformas. El que aquí nos concentre en ella no aboga por una visión simplista y parcial: debo dejar en claro que para tener éxito toda propuesta tributaria debe ser simultáneamente acompañada por otras reformas. El sistema tributario es, además de soporte, marco de transparencia y eficacia de toda política fiscal. Amén de extenderme sobre los principios y valores que el sistema debe respetar, y de sugerir una concreta arquitectura.

Las reformas a las que he referido no son esas “reformas” que modifican infinidad de detalles sin cambiar la esencia enferma de los sistemas vigentes (cabría preguntarse si podemos llamar “sistema” a nuestro régimen tributario o si se trata más bien de un conjunto inconexo de pretensiones fiscales). Reformar no es emparchar, modificar, remendar o ajustar. Reformar es reedificar. Las reformas cambian la estructura misma de las cosas, convirtiéndolas en algo enteramente nuevo.

No hablo aquí de alterar ciertas alícuotas o generalizar algunos gravámenes. Lo que propongo es un cambio estructural, una reformulación de pies a cabeza del íntegro sistema de ingresos públicos (y en particular, del tributario).

Entonces, para reformar nuestro régimen tributario, hay que partir de cero, desde sus mismos cimientos o principios. Hay que repensar íntegramente nuestro sistema tributario.

Para ello debemos, ante todo, plantear las premisas que debe respetar un sistema tributario.

No basta con que imponga contribuciones suficientes para el buen funcionamiento del Estado. Si fuera así bastaría con que el gobernante de turno elevase las tasas tanto como desea gastar. O cobrarle solo a aquéllos a quienes resulta más fácil.

Entonces, además de su objetivo específico, para reelaborarlo debemos tener en cuenta las restricciones y requerimientos que debe respetar y cumplir el régimen tributario dado su inevitable relación con otras áreas del sistema global (esto es, la República Argentina) del que forma parte. Esos requerimientos hacen no solo a su hacienda, sino a aspectos tan diversos y en algunos casos fundamentales como la seguridad jurídica, los derechos y garantías individuales, el régimen federal de gobierno, y el desarrollo de la economía y los sectores productivos.

Vayamos pues a las premisas. Debemos destacar en primer lugar que no existe principio tributario alguno que pueda enarbolar por encima de los derechos y garantías individuales afirmados por nuestra Constitución desde los albores mismos de nuestra nación. Esto quiere

decir que ninguna urgencia fiscal ni ninguna pretensión de justicia tributaria o de eficacia recaudatoria puede atentar o rozar estas expresas garantías constitucionales.

El resguardo de estas garantías impone, además de su puntilloso respeto, una severa estabilidad jurídica a las normas tributarias. El cambio permanente de alícuotas o de regímenes de liquidación pueden convertir en ilusorios los preceptos constitucionales aparentemente respetados. Es sobre la base y el respeto de estos principios fundamentales que debemos cimentar el sistema tributario. Por lo que sus principios o premisas no pueden ser otros que aquellos que, haciendo propia la preocupación por la vigencia plena de esos derechos y garantías, provean al fisco la solvencia justa para atender gastos y obligaciones razonables.

Es entonces dentro de ese marco que debemos considerar principios del derecho tributario: equidad, gravamen único (no doble tributación), proporcionalidad, racionalidad, transparencia, efectividad recaudatoria, y eficiencia.

La multitud de exenciones y regímenes privilegiados de distinto tipo hacen de nuestro desquiciado régimen tributario un verdadero *colador*.

Un sistema basado en impuesto a los consumos es totalmente inequitativo dado que puedo sostener sin temor a equivocarme que “*vender no es lo mismo que ganar*”, “*gravar las transacciones hace inequitativo y regresivo al sistema porque termina gravando más a quienes menos tienen*”.

En tanto que los sectores vinculados al pensamiento neoliberal sostienen que *los impuestos progresivos* son un verdadero *castigo al progreso*, terrible falacia para justificar las rentas extraordinarias de los sectores de mayor poder económico.

DIFICULTADES PARA ENCARAR UNA REFORMA IMPOSITIVA

El riesgo más inmediato que corre todo intento de reforma es concebirla como un mero cambio de diferentes partes y detalles del régimen vigente, en el que todo sea modificado para seguir igual.

Reformar es reedificar desde cero. Pero una vez tomada la decisión de encarar una reforma, cuanto más seria y drástica sea, más ataques sufrirán. No hay mejor defensa que un buen

ataque. Y esos ataques provendrán de una vasta gama de grupos de poder resistentes al cambio, de esa compleja madeja de intereses protegidos y subsidiados por este anacrónico régimen tributario.

En primer lugar, vendrán los argumentos técnicos. Toda reforma sustantiva —que por consiguiente toque intereses hartos protegidos— enfrentará acusaciones de no respetar principios tributarios, jurídicos o morales. Tal vez los mismos que el régimen ha violado sistemáticamente y que la reforma proyectada pretende asegurar.

Por ejemplo, se podría culpar a la reforma de vulnerar la equidad. Ya hablamos de la falsedad de semejante argumento si se respetan los tres elementos planteados. Pero además, ¿qué tiene de equidad el régimen actual? Que induce a la evasión con una parafernalia de disposiciones, regulaciones y gravámenes superpuestos, en donde más se exige a los que ya pagan. Que protege la elusión “técnica” con contradicciones, inconsistencias, exenciones y eximiciones. ¿Hay acaso algo más inequitativo que la evasión?

El ciudadano común es hoy el más perjudicado. No cuenta con importantes departamentos de impuestos y asesores para aprovechar los vacíos y privilegios que el régimen proporciona. No dispone de sociedades anónimas para deducir gastos, ni de vinculadas que se interfacturen, ni de off-shores que encubran sus tenencias, ni de inversiones desgravables. No dispone de los beneficios impositivos del leasing, ni deduce las amortizaciones de sus ganancias.

También es cierto afirmar que los tributos a las transacciones gravan (proporcionalmente) más a los que menos tienen.

Tampoco es exacto afirmar que los impuestos directos no son totalmente trasladables pues —si bien introducen cierta incertidumbre en la ecuación de negocio— es factible y además habitual incorporar una estimación de los mismos a la hora de calcular costos. El impuesto a las ganancias cuando se aplica sobre las empresas podría ser trasladado a los precios.

Socavar la confianza en la capacidad recaudatoria del nuevo sistema sería otra reacción posible de los grupos de intereses afectados: “caerán los ingresos, aumentará la evasión”. Como si el costoso y complicadísimo régimen actual fuera efectivo.

Cuando los recursos del Estado están basados en un par de impuestos a las rentas y a los patrimonios, con procedimientos tributarios sencillos, sin recodos, trampas y sugestivos vacíos, de alcance uniforme y verdaderamente universal; cuando tenemos todo eso tenemos

un verdadero sistema tributario, en que sus partes juegan en un todo coordinado y coherente. Y en el que la evasión resulta imposible.

Aumentar el rigor de las penas no ha conseguido frenar ni frenará la evasión.

Tampoco las continuas resoluciones y modificaciones en los procedimientos la detuvo.

La evasión solo se detendrá cuando la misma arquitectura del sistema impositivo —y repito, no las normas de administración tributaria— impida evadir. Cuando su sencillez, uniformidad y alcance universal no dejen resquicios. Cuando el comercio de facturas pierda sentido, pues todos sean iguales y paguen por igual. Cuando el costo impositivo sea un componente necesario, único, inmediato y módico de las ecuaciones de ventas y beneficios. Si se genera un mecanismo de control por oposición, simple y compacto, ocultar una transacción se convertirá en una jugada costosa e inútil. Donde la sola maniobra de ocultamiento podría significar, cualquiera sea la suma y dada la esencia transaccional del sistema, la comisión de un delito: el de apropiación indebida.

Otros dirán que un sistema simple y universal niega toda posibilidad de contar con una política económica que pretenda estimular el desarrollo, sea de zonas de frontera, polos de desarrollo o sectores en particular.

Sin embargo, el sistema que propongo tiene fundamentalmente carácter redistribucionista, sostenida por la transparencia en la ejecución del reparto: que el estímulo se realice vía subsidios o subvenciones explícitas, no encubiertas, con partidas presupuestarias precisas e identificadas. Lo que permite conocer las ventajas concedidas a zonas o sectores y el costo de esas políticas de promoción.

Queda claro que no puede distribuirse el peso de los impuestos entre aquellas actividades que escapan precisamente de la tributación. Cuando la evasión es generalizada o cuando el mismo sistema exime o desgrava a sectores privilegiados, muchos ciudadanos se desalientan y sienten una menor obligación de cumplir y ven más fácil la posibilidad de evadir. Se genera así un círculo vicioso en el cual la evasión se refuerza a sí misma.

La necesaria condición de equidad del sistema tributario se desprende del mandato mismo de igualdad ante la ley consagrada por nuestra Constitución.

Los tecnócratas tributarios han desarrollado dos conceptos referidos a este punto, cuya manipulación ha servido para alcanzar interpretaciones de la equidad claramente inconsistentes con aquel mandato constitucional.

Tenemos por un lado el concepto de equidad horizontal que aplica simplemente el principio básico de igualdad ante la ley: conceder el mismo tratamiento impositivo a ciudadanos en idéntica condición (definida habitualmente como capacidad de pago). La equidad vertical, entretanto, determina un tratamiento distinto para ciudadanos en diferentes condiciones. Hasta aquí no habría problemas con estos términos, de manera que la condición de progresividad del sistema se puede tomar como sinónimo de equidad vertical.

Un sistema tributario es regresivo cuando impacta con más fuerza sobre ciudadanos en condiciones inferiores: por ejemplo, un impuesto de suma fija sobre los salarios es más gravoso para aquellos contribuyentes de menor capacidad de pago. Nótese entonces que los tributos, para respetar la igualdad ante la ley, no deben ser iguales (de suma fija) sino proporcionales.

Una política redistribucionista ha ubicado a la progresividad como una alternativa a la regresividad. Los tributos progresivos no significan simplemente que “quienes más ganan paguen más que los que menos ganan” sino que deben pagar impuestos en una proporción mayor a la diferencia proporcional entre sus ingresos.

El aumento de la presión nominal hace, por ejemplo, más rentable la ingeniería tributaria para la elusión y mejora la ecuación costo-beneficio de la corrupción.

Los tributos progresivos no violan el principio de igualdad ante la ley, que sugiere que la diferencia de trato sea proporcional a la diferencia de condición. Tampoco introducen además nocivas alteraciones a la estructura de la economía, como sostienen los sectores neoliberales que respaldan un sistema tributario regresivo.

La condición de progresividad se origina en un concepto de justicia colectiva, no contrario a la libertad y al desarrollo de las potencialidades y aspiraciones individuales: redistribuir la riqueza de manera más equitativa y más justa desde lo social.

Podemos decir a favor de un tipo de sistema progresivo, que aumenta con los ingresos, según el cual los más ricos pagan porcentualmente más impuestos, que es el modelo habitual en Europa: Cuantos más altos son tus ingresos, menos necesitas porcentualmente para vivir decentemente.

Los impuestos tienen un papel redistribuidor de riqueza: pagas más para que la gente desfavorecida pueda recibir más.

La evasión tributaria es, sin embargo, una fuente importante de inequidad horizontal, entre los que cumplen y los que no lo hacen. Los mecanismos progresivos desalientan la evasión.

Los conceptos de justicia y equidad que guíen a quienes diseñan las políticas públicas, a los efectos de considerar la evasión inducida la cuestión relevante es el grado de equidad o inequidad percibido por el ciudadano: si el reparto de la carga que debe asumir cada individuo no es aceptado como justo, el cumplimiento se debilita.

Comparto la idea de incorporar y reforzar impuestos progresivos, dada la presuntamente fuerte regresividad de nuestro sistema tributario.

Pero no solo mediante el sistema tributario se afecta el bienestar de los ciudadanos y la distribución de los bienes. También los gastos del estado inciden. Dado que la distribución de los beneficios del gasto público y de la carga impositiva no suelen ser iguales, la política fiscal afecta la distribución del ingreso.

Esto significa que para tener una visión integral de la equidad y la presión fiscal, no podemos desentendernos de cómo se gastan o distribuyen los recursos tributarios. El componente social del gasto público es especialmente relevante en este sentido.

De esto surge que la política del gasto constituye también una herramienta que complementa al sistema tributario para propósitos de redistribución —y es, al menos, mucho más transparente.

Tributos y gasto público constituyen las dos caras de la misma moneda: la política fiscal.

Por lo tanto, a efectos redistributivos no tiene sentido hablar de equidad o progresividad de la política tributaria sino de la entera política fiscal. La política de gasto es el complemento de la política tributaria para fijar la política fiscal en conjunto con un objetivo de redistribución de la riqueza.

En la Argentina el 40% más pobre paga, en proporción a sus ingresos, más que el resto de la sociedad. El sistema tributario argentino empeora la distribución y relativiza la mejora inducida a través del gasto público. Para colmo, mientras haya casi un 40% de trabajadores en negro, la mejora de la distribución sólo por la vía del gasto siempre será acotada.

Como señala Guido Rangughi, “la informalidad cierra un círculo nefasto sobre la matriz distributiva, ya que los seguros sociales (obras sociales, asignaciones familiares, jubilación y pensión), que constituyen una poderosa herramienta del gasto público social, sólo benefician a

los empleados formales, cuya participación en los dos quintiles más pobres es muy reducida” (“El Estado argentino y la distribución del ingreso”, ASAP, 2009).

Según estudios de la consultora Equis y de Ernesto Kritz, en octubre de 2008, la brecha de ingresos entre el 10% más rico de la población y el 10% más pobre llegó a diferenciarse en 30,2 veces, un nivel similar al de mayo de 2002, tras la megadevaluación. Ese indicador de desigualdad en los noventa se elevó de 19 a 25 veces. Y sólo en el primer año de los planes Jefes (antes de que los licuara la inflación), en mayo de 2003, esa distancia logró achicarse a 24 veces.

Eliminar la exención de Ganancias a las rentas financieras no sería algo revolucionario. En los países desarrollados la norma es que estén gravadas. Pero también es norma, a esta altura, en los países de la región: Brasil (intereses con la tasa general y ganancias de capital, con 15%); Chile (intereses y ganancias de capital, con tasa general); México (intereses con tasa general, ganancias de capital con 20%); Paraguay (intereses, 10%; ganancias de capital, 10%); Uruguay (intereses, 3,5% y 12% según montos; ganancias de capital, 12%); Colombia (intereses y ganancias de capital con alícuota general); Bolivia (sólo intereses).

En un cálculo conservador, el proyecto estima un aumento de la recaudación de \$ 4.100 millones anuales, lo cual elevaría la carga impositiva de Ganancias a las personas físicas en 0,34% del PBI.

Las grandes reformas impositivas deben realizarse en tiempos de crecimiento y de estabilidad financiera, para consolidarse en el futuro como un instrumento más del Estado, legitimado socialmente. No importa el gobierno de turno.

Las retenciones son un instrumento válido de la política macroeconómica, en contextos de tipo de cambio y/o precios internacionales elevados. Como explica Aldo Ferrer, bajo esquemas de dólar alto, son la llave de la estabilidad macro: desdoblán el tipo de cambio efectivo (más elevado para la industria, el sector menos competitivo, y más bajo para el agro), mientras aportan los recursos fiscales necesarios para comprar los excedentes de divisas y evitar así la apreciación de la moneda. En esa coyuntura, son un elemento clave para preservar el círculo virtuoso de los superávit gemelos, fiscal y comercial.

Pero, ¿qué sucedería si los precios internacionales de las materias primas se derrumbaran? La propia lógica de las retenciones móviles sugeriría desmontarlas.

CONCLUSIONES

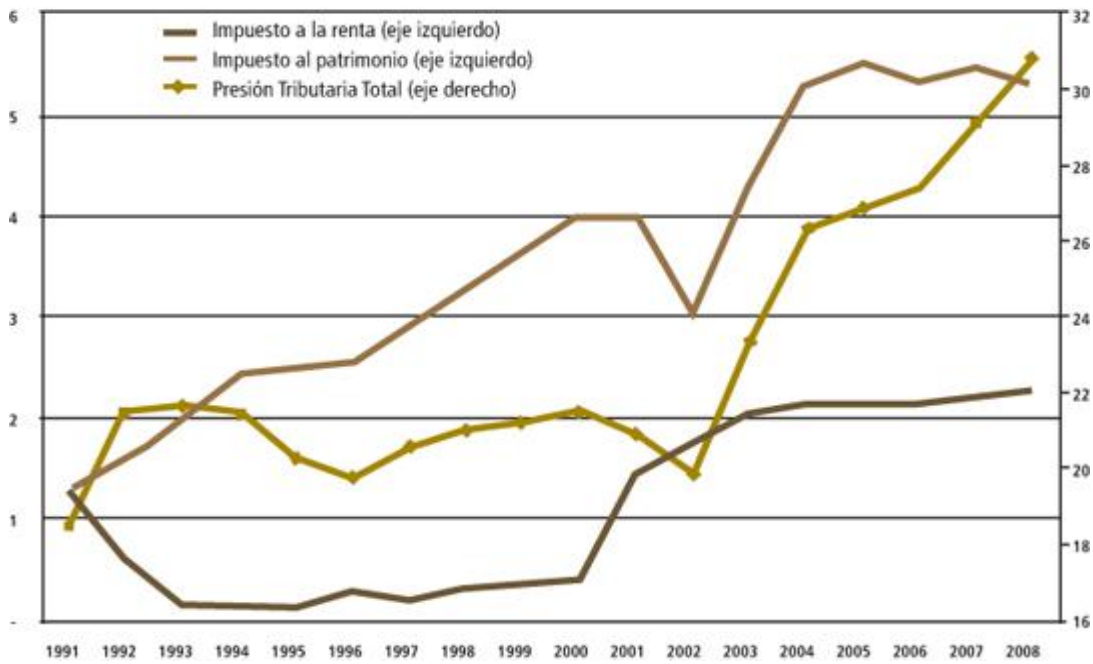
La forma en que un sistema tributario determina las obligaciones impositivas de la ciudadanía impacta sobre la distribución del ingreso. Cuando las personas que detentan mayor riqueza o capacidad para generarla deben destinar un porcentaje relativamente más alto de sus ingresos al pago de impuestos, el sistema tributario es progresivo. La noción de utilizar los impuestos como instrumentos de cambio económico-social se remonta a la Revolución Francesa y constituye la base conceptual que permitió, un siglo más tarde, el nacimiento del impuesto sobre la renta y la expansión de las cargas sobre los patrimonios y las herencias en Occidente.

En Argentina, el impuesto a las ganancias se introdujo por primera vez después de la crisis de 1930. La mayor recaudación que al principio se destinó al financiamiento del naciente modelo de industrialización sustitutiva de importaciones sin dejar de cumplir con los pagos de los servicios de la deuda externa, quince años más tarde posibilitó un proceso de fuerte redistribución de los ingresos a través del gasto social masivo, principalmente en educación y salud, y la creación del sistema de seguridad social, al tiempo que se profundizó la progresividad y alcance del impuesto a las ganancias.

Entre los años 1940-60 la participación de los impuestos sobre el PBI rondó el 18%, de los cuales la tercera parte correspondía al impuesto a las rentas.

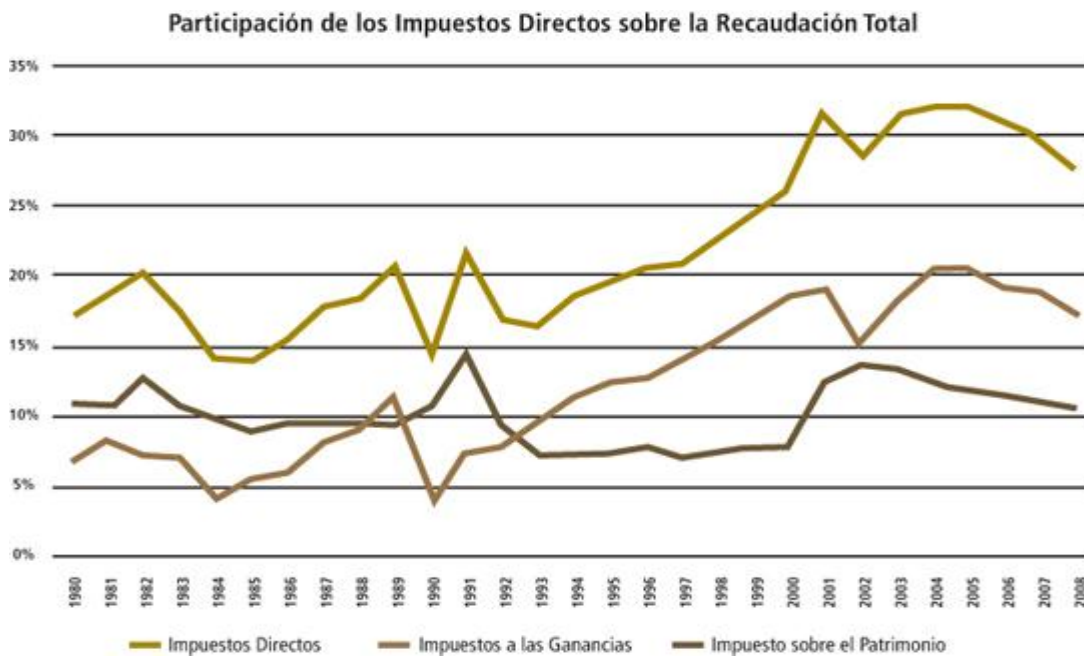
Según puede leerse en el documento de trabajo N° 23 del Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina (CEFID-AR) dicho esquema económico y fiscal de fuerte equidad social, no pudo sostenerse más allá de mediados de 1960 como consecuencia de un severo quiebre político institucional que reflejó el amplio triunfo de sectores económicos poderosos del agro, la industria y las finanzas. Los autores del documento señalan que si bien hubo esfuerzos por restablecer cierta progresividad en el sistema impositivo durante el periodo 1983-89, el sistema tributario argentino al momento de la caída de la convertibilidad contrastaba significativamente con el que imperó entre 1945 y 1960. Actualmente la presión tributaria alcanza al 31%, y a pesar de resultar casi el doble que 50 años atrás, la participación del impuestoGráfico

5 Presión Tributaria (recaudación/PBI) en porcentaje a las rentas se mantiene en torno al 5% del PBI.



Un sistema tributario que se apoya principalmente en la recaudación de impuestos directos tiende a ser más progresivo toda vez que la base imponible que consideran está dada por una manifestación inequívoca de riqueza como son la ganancia y el patrimonio de las personas.

Gráfico 6 Participación de los Impuestos Directos sobre la Recaudación Total



La regresividad de la actual estructura tributaria obedece al predominio de los impuestos indirectos, que contrasta con la baja participación del impuesto a las ganancias que aplica una tasa máxima del 35% tanto a personas como empresas, al tiempo que no grava las ganancias de capital de las personas físicas. Gráfico 6 Participación de los Impuestos Directos sobre la Recaudación Total

El coeficiente de Gini, se trata de un indicador frecuentemente utilizado para medir la desigualdad en la distribución del ingreso. Su valor varía entre 0 y 1, un valor más cercano a cero implica menor grado de desigualdad en la distribución del ingreso.

Para observar los efectos redistributivos de la política tributaria resulta útil comparar coeficientes de Gini obtenidos a partir de la distribución de ingresos antes y después de impuesto. Al efectuar una comparación internacional del impacto de la política tributaria sobre la distribución del ingreso se observa un patrón de comportamiento progresivo en países desarrollados que contrasta con el patrón regresivo que exhiben los países de América Latina.

Gráfico 7 Coeficiente de Gini de Desigualdad del Ingreso



En el caso de los países integrantes de la OCDE, el coeficiente de Gini se reduce entre 20 y 50% como resultado de la aplicación de la política tributaria. En el otro extremo, los países de

América Latina se caracterizan en su mayoría por presentar aumentos en el nivel de desigualdad luego de considerar la política tributaria, es decir, aumenta el coeficiente de Gini.

Por los datos expuestos, la Argentina atraviesa un proceso de aumento de la desigualdad en la distribución del ingreso que lleva casi cincuenta años. A ello se agrega el carácter regresivo de la política tributaria que exhibe una estructura impositiva con baja participación de los impuestos directos. En este contexto, los paraísos fiscales juegan un rol central al facilitar la evasión y la elusión tributaria imposibilitando a los gobiernos el acceso a información relevante para el control fiscal. Ello erosiona la estructura tributaria y afecta profundamente su progresividad principalmente en los países con menor nivel de desarrollo relativo. Ello conlleva a que el carácter regresivo de la política tributaria no sea una cuestión particular de nuestro país, sino que se extiende a toda América Latina. Se impone en consecuencia la necesidad de su tratamiento como un tema principal en la agenda de los gobiernos de la región.

En resumen el desafío de la reforma consistiría:

- a) implementar una reforma integral a través de la cual se le otorgue un trato favorable a las inversiones, sin por ello descuidar el aspecto recaudatorio. Los desafíos en materia de infraestructura y los montos requeridos para el desarrollo de industrias tales como el petróleo o la minería condicionan en gran medida la expansión económica futura a la inyección de capitales del exterior. Posibilitar un incremento sustantivo del flujo de inversiones hacia nuestro país.
- b) La política fiscal a nivel provincial debería estar en línea con la que se diseñe a nivel nacional.
- c) Luchar fuertemente contra la evasión, eliminando leyes distorsivas como la ley de blanqueo.
- d) Pasar de un sistema regresivo a un sistema progresivo. En forma progresiva ir eliminando impuestos regresivos tales como impuesto a los débitos y créditos bancarios, derecho a la exportación.
- e) Reducir la presión tributaria sobre los que menos tienen.

- f) Reconocimiento real de la inflación, para asimilar la tasa efectiva a la tasa real de tributación.
- g) Reformas que permiten reducir la litigiosidad, o agilizar los procesos judiciales.

Por estas razones, sería razonable suponer que una reforma impositiva bien diseñada, acompañada por otras medidas también tendientes a fomentar inversiones, debiera redundar en mayor actividad económica y, por ende, incrementar la recaudación.

El desafío no es menor, toda vez que el sacrificio fiscal inicial es tangible y concreto, mientras que la supuesta mejora dependerá de diversas cuestiones, será paulatina y podría llegar a no materializarse. No obstante, muchos casos de éxito en el mundo permiten augurar resultados satisfactorios.

Estadísticas sociales

Cuadro de desempleo

A continuación se expone un cuadro de desempleo correspondiente al periodo 2003 al primer trimestre de 2014.

Tabla 14 Evolución tasa de desempleo 2003/primer trimestre 2014

Periodo	Tasa de desempleo
I.03	20,40%
II.03 (1)	17,80%
III.03	16,10%
IV.03	14,40%
I.04	14,30%
II.04	14,70%
III.04	13,10%
IV.04	12,00%
I.05	12,90%
II.05	12,00%
III.05	11,10%
IV.05	10,00%
I.06	11,30%
II.06	10,30%
III.06 (2) (3)	10,10%
IV.06	8,60%
I.07 (4)	9,70%

II.07 (5)	8,30%
III.07 (6)	8,10%
IV.07 (7)	7,50%
I.08	8,30%
II.08	8,00%
III.08	7,80%
IV.08	7,30%
I.09	8,40%
II.09	8,70%
III.09	9,10%
IV.09	8,40%
I.10	8,30%
II.10	7,90%
III.10	7,50%
IV.10	7,30%
I.11	7,40%
II.11	7,30%
III.11	7,20%
IV.11	6,70%
I.12	7,10%
II.12	7,20%
III.12	7,60%
IV.12	6,90%
I.13	7,90%
II.13	7,20%
III.13	6,80%
IV.13	6,40%
I.14	7,10%

Fuente: MECON

Cuadro correspondiente a la brecha del ingreso

A continuación se expone un cuadro correspondiente a la evolución que tuvo la brecha del ingreso entre el sector mas rico y el mas pobre en el periodo segundo trimestre 2003 a primero de 2014.

Tabla 15 Brecha de ingresos

Período	Brecha de ingresos	
	IOP (3)	IPCF (4)
III.03	10	15,7
IV.03	10	13
I.04	8,7	12,4
II.04	8,4	15,1
III.04	8,7	12,9
IV.04	9,3	12
I.05	10	11,7
II.05	10	11,4
III.05	10	12,7
IV.05	11	10,7
I.06	12	12
II.06	11,9	10,5
III.06	11,1	12
IV.06	10	10,1
I.07	11	10,6
II.07	10,2	10,1
III.07 (5)	s/d	s/d
IV.07	8,3	9,7
I.08	9,3	10,2
II.08	8,6	9,3
III.08	8,9	10,4
IV.08	7,5	9
I.09	8,3	10,2
II.09	8,4	10
III.09	9	10,8
IV.09	9,5	9,2
I.10	8	8,8
II.10	8	8,7
III.10	9	9,3
IV.10	8,3	8,5
I.11	7,4	8,3
II.11	8,3	8,2
III.11	8,6	8,6
IV.11	7,5	8
I.12	7,5	8,5
II.12	8	7,5
III.12	8,8	8,4
IV.12	7	7,2
I.13	8	8
II.13	8	7,3

III.13	7,5	8
IV.13	7,5	7,3
I.14	6,7	7,7

(1) Personas ocupadas

(2) Personas según Ingreso per cápita familiar

(3) Ratio Percentil 90/ Percentil 10 para ingreso de la ocupación principal de la población ocupada (ocupados remunerados)

(4) Ratio Percentil 90/ Percentil 10 para Ingreso per cápita Familiar

(5) Durante el III.07, los Aglomerados Mar del Plata-Batán, Bahía Blanca-Cerri y Gran La Plata no fueron relevados por causas de orden administrativo, mientras que los casos correspondientes al Aglomerado Gran Buenos Aires no fueron relevados por paro del personal de la EPH. En virtud de ello, no se presentan datos correspondientes a dicho trimestre.

Fuente: Encuesta Permanente de Hogares. INDEC.

Cuadro correspondiente al coeficiente de Gini.

A continuación se expone un cuadro correspondiente al coeficiente de Gini perteneciente al periodo del segundo trimestre 2003 al primer trimestre 2014.

Tabla 16 Coeficiente de Gini

Período	IPCF
III.03	0,534
IV.03	0,525
I.04	0,512
II.04	0,513
III.04	0,502
IV.04	0,494
I.05	0,496
II.05	0,487

III.05	0,5
IV.05	0,475
I.06	0,489
II.06	0,473
III.06	0,476
IV.06	0,485
I.07	0,476
II.07	0,46
III.07 (5)	s/d
IV.07	0,472
I.08	0,463
II.08	0,45
III.08	0,469
IV.08	0,45
I.09	0,454
II.09	0,46
III.09	0,457
IV.09	0,446
I.10	0,447
II.10	0,442
III.10	0,448
IV.10	0,439
I.11	0,434
II.11	0,432
III.11	0,437
IV.11	0,429
I.12	0,433
II.12	0,418
III.12	0,434
IV.12	0,411
I.13	0,427
II.13	0,414
III.13	0,429
IV.13	0,413
I.14	0,422

Fuente: Encuesta Permanente de Hogares. INDEC.

Conclusiones Generales

Las pruebas empíricas validan la hipótesis planteada (ver página 62). Los argumentos son los siguientes:

1. En la última década ha crecido la presión tributaria siendo la mayor de toda la serie revisada (período 1935-2012). Ello surge del cuadro de página 51.
2. La mayor presión tributaria permitió incrementar el gasto total y particularmente desarrollar gasto social (ejemplo asignación universal por hijo)
3. El IVA(impuesto regresivo) pasó de representar el 59 % de la recaudación total en el año 1995 a ser del 45% en el año 2012. Ver cuadro de página 51
4. El impuesto a las ganancias (impuesto progresivo) pasó de representar un 21 % de la recaudación total en 1995 a ser del 32 %. Ver cuadro de página 51
5. Los impuestos al comercio exterior como % del sector externo (suma de exportaciones más importaciones) pasaron de representar el 3,81 % en el año 2000 a ser del 10,49% en el año 2012.Ver página 61. La mayor tasa permitió el crecimiento de la economía con superávit del balance de pagos (en el período 2003-2013 el crecimiento promedio anual fue del 5,23 en tanto que se obtuvo un superávit del balance de pagos de 42.169 millones de dólares). Ver página 50
6. Tanto el crecimiento de la economía (ver página 50) como la evolución del desempleo (pasó de ser un promedio anual del 17.17 % en el año 2003 a un 7.2% en el año 2012 según datos del INDEC con cálculos propios), y la del coeficiente de Gini (era 0.525 en el cuarto trimestre de 2003 y pasó a ser 0.411 en el cuarto trimestre de 2012 (según datos del INDEC) muestran mejores desempeños en la última década. Ello resulta atribuible a la mayor presión tributaria, al menor peso relativo de los impuestos regresivos, al mayor peso relativo de los impuestos progresivos y a la política aplicada en materia de comercio exterior.

En resumen y por todo lo expuesto la hipótesis de este trabajo queda plenamente demostrada.

Bibliografía

- Agostino, H. M. (2013). *Ganancia mínima presunta*. Buenos Aires: Errepar.
- Alaniz, J. A. (2013). *Ingresos brutos 2013 Buenos Aires Colección Práctica*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Angel, D. A. (1985). *Teoría de la tributación*. Buenos Aires: Macchi.
- Antokoletz, D. (1929). *Historia del derecho argentino*. J. Roldána y cia.
- Bavera, M. J. (2013). *Ganancias 1ª, 2ª y 4ª*. Buenos Aires: ERREPAR.
- Bavera, M. J., & Monetto, C. M. (2012). *Monotributo Colección Práctica*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Bavera, M. J., & vanney, C. F. (2008). *convenio multilateral*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Benegas Lynch, A., & Dania, R. (1969). *Sistemas tributarios: Un análisis en torno al caso argentino*. Buenos Aires: ESEADE - Instituto Universitario Libertas N 33.
- Carmona, J. A., & López, O. G. (2012). *Ingresos Brutos 2012: Ciudad de Buenos Aires Colección Practica*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Casas, J. (s.f.). Derechos humanos y Tributación. *Revista Jurídica de Buenos Aires* .
- Casás, J. O. (2001). Derecho Humanos y Tributación. *Revista Juridica de Buenos Aires* , 768 pg.
- Celdeiro, E. C. (1969). *Impuesto a las ganancias, explicado y comentado*. Buenos Aires: Ed. Errepar.
- Celdeiro, E. (2013). *Convenio Multilateral, Impuestos Internos, Monotributo- Explicado y comentado*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Celdeiro, E. (2013). *Impuesto sobre bienes personales y a la ganancia minima presunta, explicado y comentado*. Buenos Aires: Errepar.
- Cerchiara, C. (2004). *Internos - Colección Práctica*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- D'Agostino, H. (2008). *Precios de transferencia*. Buenos Aires: Errepar.
- de Milisenda, O. (1999). *Ganancias:nuevas normas sobre criterio renta mundial*. Buenos Aires: Buyatti.
- Díaz Sieiro, H. D., & Veljanovich, R. D. (1993). *Procedimiento tributario, LEY N° 11683*. Buenos Aires: Macchi.
- Díaz, V. O. (1995). *Ensayos de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: ERREPAR.
- Díaz, V. O. (1992). *La falsedad del hecho tributario en la dogmática penal*. Buenos Aires: Macchi.
- Diez, G. (2008). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: La Ley.
- Due, J. F., & Friedlaender, A. F. (1977). *Análisis económico de los impuestos*. Buenos Aires: El Ateneo.
- Fernandez, S. (2009). *Impuestos Internos en el Tercer Milenio*. Buenos Aires: Ministerio de Economía de la Nación.
- Ferreres, O. (2010). *Dos Siglos de Economía Argentina* . Buenos Aires: El Ateneo.
- Folco, C. M., & Gomez, T. (2011). *Procedimiento Tributario* (7 ed.). Buenos Aires: La Ley.
- FONCAP. (2004). *Microfinanzas sectoriales : evaluación ambiental y de resultados de las operaciones de financiamiento a pequeños productores*. Buenos Aires: FONCAP.
- Fowler Newton, E. (1973). *Moderno tratamiento contable de los impuestos a las ganancias y a las ventas*. Buenos Aires: Macchi.
- García Belsunce, H. A. (1998). *Enfoques sobre derecho y economía : constitucional, tributario, política económica*. Buenos Aires: Depalma .

- García Belsunce, H. A. (1998). *Enfoques sobre derecho y economía*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- García Belsunce, H. A. (2010). *Historia de la tributación argentina (1810 - 2010) : homenaje de la AAEF a la patria en su bicentenario*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- García Belsunce, H. A. (1996). *La autonomía del derecho tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- García, V. C. (1999). *Derecho tributario : consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia* (2a ed. ed., Vol. Tomo I: Parte general). Buenos Aires: Depalma.
- García, V. C. (2000). *Derecho tributario* (2a ed. ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Giop, R. (2003). *Impuesto a las ganancias, personas físicas y sucesiones indivisas. Análisis técnico con desarrollo de casos prácticos*. Buenos Aires: La Ley.
- Giuliani Founrouge, C. M., & Navarrine, S. C. (1980). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires+: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1995). *Procedimiento tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1978). *Procedimiento tributario municipal de la Ciudad de Buenos Aires*. Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1998). *Tasas judiciales. Ley 23.898. Tasa por actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Ley 22.610. -- 2 ed. act. y ampliada*. Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Founrouge, C. M. (1987). *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma.
- Gomez, T. (2012). *Doctrina Penal Tributaria y Económica*. Buenos Aires: Editorial Errepar S.A.
- Haddad, J. E. (2012). *Ley Penal Tributaria Comentada*. Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot.
- Impuesto al Valor Agregado explicado y comentado. (2013). Errepar.
- Jarach, D. (2001). *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Cangallo.
- Jarach, D. (1980). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Cangallo.
- Ley 11683 (T.O. 1998) de Procedimiento Fiscal, sus modificaciones y su Decreto Reglamentario.
- Ley 14044 (pcia.bs.as.) Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes-Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.
- Ley 14044 (pcia.bs.as.) Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes-Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires .
- Ley 19549 de Procedimientos Administrativos Nacionales y sus modificaciones, y su Decreto Reglamentario.
- Ley 20628 Impuesto a las Ganancias.
- Ley 20630 de Impuesto a los Premios De Sorteos Y Concursos Deportivos y normas reglamentarias.
- Ley 20630 de Impuesto a los Premios de Sorteos y Concursos Deportivos y normas reglamentarias .
- Ley 23095 Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas y normas reglamentarias.
- Ley 23095 Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas y normas reglamentarias.
- Ley 23349 Impuesto al Valor Agregado, Decreto Reglamentario y normas complementarias.

Ley 23427 Contribución Especial para el Fondo para Educación y Promoción Cooperativa y su Decreto Reglamentario.

Ley 23427 Contribución Especial para el Fondo para Educación y Promoción Cooperativa y su Decreto Reglamentario.

Ley 23427 Contribución Especial para el Fondo Para Educación y Promoción Cooperativa y su Decreto Reglamentario.

Ley 23966 (parte pertinente) Impuesto sobre los Bienes Personales y su Decreto Reglamentario.

Ley 23966 (parte pertinente) Impuesto Sobre los Bienes Personales y su Decreto Reglamentario.

Ley 23966 (parte pertinente) Impuesto Sobre los Bienes Personales y su Decreto Reglamentario.

Ley 24674 Impuestos Internos, Decreto Reglamentario y sus normas complementarias .

Ley 24769 Régimen Penal Tributario y sus modificaciones.

Ley 25063 (parte pertinente) de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y su Decreto Reglamentario.

Ley 25063 (parte pertinente) de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y su Decreto Reglamentario.

Ley 25063 (parte pertinente) de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y su Decreto Reglamentario.

Ley 25345 (parte pertinente) de Medidas Antievasión, y sus modificatorias.

Ley 25413 (parte pertinente) Impuesto Sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y normas reglamentarias.

Ley 25413 (parte pertinente) Impuesto Sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y normas reglamentarias.

Ley 3764 Impuestos Internos para Seguros y Productos Electrónicos, Decreto Reglamentario y sus normas complementarias.

LEY N° 20.628 Impuesto a las Ganancias (1973).

Litvak, J. D. (1999). *Impuesto a la ganancia minima presunta*. Buenos Aires: Errepar.

Longo, A. y. (2013). *Teoría y Técnica Impositiva I : impuestos a las rentas, impuestos patrimoniales : casos prácticos*. San Justo: Universidad Nacional de la Matanza.

Longo, A. y. (2013). *Teoría y Técnica Impositiva II : procedimiento fiscal, ley penal tributaria e impuestos a los consumos : casos prácticos*. San Justo: Universidad Nacional de la Matanza.

Lorenzo, A. J. (2007). *Tratado del impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: ERREPAR.

M.D´Agostino, H. (2013). *Bienes personales*. Buenos Aires: Errepar.

Macon, J. (1985). *Las finanzas públicas argentinas*. Buenos Aires: Macchi.

Marchevsky, R. (2006). *Análisis Integral del IVA*. Buenos Aires: Editorial Errepar.

Mariluz Urquijo, J. M. (1969). *Estado e industria : 1810-1862*. Buenos Aires: Macchi.

Martín, J. M. (1980). *Derecho tributario argentino*. Buenos Aires: Cima.

Martín, J. M. (1978). *Principios del derecho tributario argentino*. Buenos Aires: Contabilidad Moderna.

Navarrine, S. C. (1992). *Arbitraje : jurisdicción arbitral en controversias con el Estado, proceso arbitral en cuestiones tributarias*. Buenos Aires: La Ley.

Navarrine, S. C., & Asorey, R. O. (1985). *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Neumark, F. (1994). *Principios de la Imposición*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda; Instituto de Estudios Fiscales.

- Pliego, G. (1994). *ABC Impositivo. Elementos básicos tributarios*. Buenos Aires: Ediciones CIMA.
- Principios constitucionales en materia tributaria- explicado y comentado. (2012). Errepar.
- Procedimiento Fiscal: explicado y comentado. (2013). Errepar.
- Raimondi, C. A., & Atchabahian, A. (2000). *El impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Depalma.
- Rasmilovich, D. M. (2001). *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: La Ley.
- Reig, E. J. (1998). *Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias a la luz de la teoría general del impuesto a la renta* (1. reimpr. de la 9. ed. ed.). Buenos Aires: Macchi.
- Reig, E. J. (2011). *Impuesto a las ganancias: Estudio teórico práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Ricardo, D. (1937). *Principios de economía política y de tributación*. Buenos Aires: Editorial Claridad.
- Rodríguez, M. D. (2007). *Impuesto a las ganancias 2006*. Buenos Aires: Errepar.
- Rodríguez, M. (1984). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Ediciones CIMA.
- Rodríguez, M. (1984). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Ediciones CIMA.
- Rodríguez, R. (2001). *Ganancias: bienes personales y ganancia mínima presunta*. Buenos Aires: Buyatti.
- Sirena, J. L. (2008). *Remuneraciones: retenciones DE 4º categoría*. Buenos Aires: Errepar.
- Soler, O. H., Frölich, J., & Andrade, J. (1993). *Derecho tributario: Teoría General*. Buenos Aires: La Ley.
- Spisso, R. (1991). *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Sternberg, A. R. (2000). *Derecho y procedimiento tributario. Esquemas. Lecciones. Cuestionarios*. Buenos Aires: ERREPAR.
- Tanzi, V. (2007). *Historia fiscal de la Argentina – De Perón al FMI*. Buenos Aires: Fondo Editorial del Consejo Profesional de Ciencias Economicas de la Ciudad Autonoma de Buenos Aires.
- Valor Agregado colección practica. (2006). Errepar.
- Villegas, H. (1987). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Vitta, J. M. (2013). *La tributación en los países integrantes del Mercosur ante una nueva realidad – Globalización, integración regional y crecimiento de las competencias de los gobiernos subnacionales*. Rosario: Universidad Nacional de Rosario.