



Universidad Nacional del Comahue
Facultad de Economía y Administración
Cátedra de Finanzas Públicas

Finanzas Públicas

Temas de Cátedra

*Norma Noya, Néstor Fernández, Diego Andrada,
Leticia Gerez, Daniela González y Nicolás Ricotta*

educó

Editorial de la Universidad Nacional del Comahue
Neuquén – 2014

FINANZAS PÚBLICAS

Temas de cátedra

Cátedra de Finanzas Públicas

Finanzas públicas : temas de cátedra /

Norma Noya ... [et.al.]. - 2a ed. - Neuquén : EDUCO - Universidad Nacional del Comahue, 2014.

372 p. ; 23x16 cm.

ISBN 978-987-604-394-6

1. Economía. 2. Finanzas. I. Noya, Norma

CDD 332

Fecha de catalogación: 03/07/2014

Diseño de tapa: Júpiter DG

Diseño: Cra. Daniela González y Mgter. Norma Noya

Educo

Director: Luis Alberto Narbona

Departamento de diseño y producción: Enzo Dante Canale

Departamento de comunicación y comercialización: Mauricio C. Bertuzzi

Impreso en Argentina - Printed in Argentina

©- 2014 – **educo** - Editorial de la Universidad Nacional del Comahue

Buenos Aires 1400 – (8300) Neuquén – Argentina

Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio,
sin el permiso expreso de **educo**.





Cra. Norma Noya: Magister en Desarrollo Económico (Universidad Internacional de Andalucía –España-), Especialista en tributación (UNCo), Contadora Pública Nacional (UNCo), Profesora en Ciencias Económicas (UNCo). Doctoranda en Ciencias Económicas (Universidad Nacional de La Matanza). Profesora Adjunta Regular, Directora Proyecto de investigación (UNCo). Extensionista UNCo. Coautora de *Nociones sobre la Cuestión Tributaria y Economía Neuquina para principiantes. Estudio de Caso: Jóvenes emprendedores de Plottier*, entre otras publicaciones. Panelista en temas de Economía Regional.

Cr. Néstor Fernández: Contador Público Nacional (UNCo), Asistente de Docencia, Integrante Proyecto de investigación (UNCo). Extensionista UNCo. Cursando Especialización en Historia Económica (UNCo).

Cr. Diego Andrada: Contador Público Nacional (UNCo), Ayudante de primera. Extensionista UNCo. Cursando Especialización en Tributación (UNCo). Coautor de *Economía Neuquina para principiantes. Estudio de Caso: Jóvenes emprendedores de Plottier*.

Cra. Leticia Gerez: Contadora Pública Nacional (UNCo). Ayudante de primera. Integrante Proyecto de investigación (UNCo). Extensionista UNCo. Cursando Especialización en Tributación (UNCo). Coautora de *Nociones sobre la Cuestión Tributaria*.

Cra. Daniela González: Contadora Público Nacional (UNCo). Ayudante de primera. Integrante Proyecto de investigación (UNCo). Extensionista UNCo. Coautora de *Economía Neuquina para principiantes. Estudio de Caso: Jóvenes emprendedores de Plottier*.

Cr. Nicolás Ricotta: Contador Público Nacional (UNCo). Profesor en Ciencias Económicas (UNCo). Ayudante de primera. Integrante Proyecto de investigación (UNCo).

Estos asuntos de la economía y las finanzas son tan simples que están al alcance de cualquier niño. Sólo requieren saber sumar y restar. Cuando usted no entienda una cosa pregunte hasta que la entienda. Si no la entiende es que están tratando de robarlo. Cuando usted entienda eso, ya habrá aprendido a defender a la Patria en el orden inmaterial de los conceptos económicos y financieros.

Raúl Scalabrini Ortiz
Marzo 1957

INDICE

PALABRAS PRELIMINARES.....	1
-----------------------------------	----------

CAPÍTULO 1

LA CONSTRUCCIÓN Y CONSOLIDACIÓN DEL ESTADO ARGENTINO	5
---	----------

1.1 LA IMPOSICIÓN DEL <i>ORDEN</i>	6
1.2 LA CONSOLIDACIÓN DEL PROGRESO	9

CAPÍTULO 2

FUNDAMENTOS DE LAS ACCIONES DEL SECTOR PÚBLICO:

ASIGNACIÓN DE RECURSOS Y EQUIDAD.....	15
--	-----------

2.1 ASIGNACIÓN DE RECURSOS	15
2.2 DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO	33
CONCLUSIONES	40

CAPÍTULO 3

PRESUPUESTO PÚBLICO	43
----------------------------------	-----------

3.1 NATURALEZA JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DEL PRESUPUESTO	48
3.2 CICLO PRESUPUESTARIO	51
3.3 LAS CLASIFICACIONES DEL PRESUPUESTO.....	57
3.4 LA REGISTRACIÓN.....	67
3.5 ALGUNAS TÉCNICAS ACTUALES DE FORMULACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS PÚBLICOS.....	68
3.6 ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS.....	74
3.7 UN EJEMPLO DE CONTROL DE GESTIÓN PRESUPUESTARIA.....	79
CONCLUSIONES	82

ANEXO CAPÍTULO 3: ANÁLISIS DE EJECUCIONES PRESUPUESTARIAS

DE NEUQUÉN Y RÍO NEGRO.....	83
------------------------------------	-----------

CAPÍTULO 4

ELEMENTOS BÁSICOS PARA EL ANÁLISIS TRIBUTARIO	97
4.1 CONCEPTO DE TRIBUTOS	98
4.2 BREVE HISTORIA DE LOS TRIBUTOS.....	99
4.3 LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN.....	101
4.4 CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	117
4.5 ESTRUCTURA DE UN TRIBUTO	124
4.6 EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIAS.....	125
4.7 PRESIÓN FISCAL O TRIBUTARIA.....	133
4.8 ESTRUCTURA TRIBUTARIA.....	134
CONCLUSIONES	139

CAPÍTULO 5

INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS EN UN MERCADO ESPECÍFICO	141
5.1 EQUILIBRIO PARCIAL EN EL MERCADO DE COMPETENCIA PERFECTA.....	142
5.2 IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN DE UN MONOPOLISTA QUE VENDE EN EL MERCADO INTERNO	150
5.3 IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN Y AL CONSUMO DE UN BIEN EXPORTABLE. CASO DE PAÍS PEQUEÑO EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL	152
5.4 IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN DE UN BIEN EXPORTABLE. CASO DE PAÍS GRANDE EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL	156
5.5 IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN Y AL CONSUMO DE UN BIEN IMPORTABLE. CASO DE PAÍS PEQUEÑO DENTRO DEL CONTEXTO INTERNACIONAL.....	157
5.6 IMPUESTO AL CONSUMO DE UN BIEN IMPORTABLE. CASO DE PAÍS GRANDE DENTRO DEL CONTEXTO INTERNACIONAL	160
5.7 IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR	161
5.8 RENDIMIENTO DE LOS IMPUESTOS.....	168
5.9 INCIDENCIA DISTRIBUTIVA DE LOS IMPUESTOS A LOS CONSUMOS DE UN BIEN ESPECÍFICO.....	170
5.10 CASO PARA REFLEXIONAR: LAS RETENCIONES A LAS EXPORTACIONES AGRÍCOLAS.....	172
CONCLUSIONES	177
ANEXO CAPÍTULO 5: DEDUCCIONES DE FÓRMULAS UTILIZADAS EN EL CAPÍTULO	179

CAPÍTULO 6

IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO.....	187
6.1 IMPUESTOS A LA RENTA	187
6.2 OTROS IMPUESTOS A LA RENTA.....	209
6.3 IMPOSICIÓN PATRIMONIAL	211
CONCLUSIONES	214

CAPÍTULO 7

IMPOSICIÓN GENERAL A LOS CONSUMOS	217
7.1 ESTRUCTURAS ALTERNATIVAS.....	217
7.2 EFECTOS SOBRE LOS PRECIOS RELATIVOS DE LAS DISTINTAS ALTERNATIVAS.....	218
7.3 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS GENERALES A LOS CONSUMOS.....	225
ANEXO CAPÍTULO 7: ¿DEBEN PAGAR EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS LOS PROFESIONALES DE LA PROVINCIA DE NEUQUÉN?	233

CAPÍTULO 8

OTROS RECURSOS DE LOS ESTADOS. TASAS, REGALÍAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES	239
8.1 TASAS.....	239
8.2 CONTRIBUCIÓN POR MEJORAS.....	244
8.3 LA SEGURIDAD SOCIAL	244
8.4 REGALÍAS	261
CONCLUSIONES	272
ANEXO CAPÍTULO 8: EJECUCIONES PRESUPUESTARIAS PROVINCIAS ARGENTINAS (2008-2010).....	275

CAPÍTULO 9

FEDERALISMO FISCAL.....	277
9.1 ARGUMENTOS A FAVOR DEL GOBIERNO CENTRALIZADO	280
9.2 ARGUMENTOS A FAVOR DE UN GOBIERNO DESCENTRALIZADO.....	284
9.3 ¿EXISTE UNA FORMA ÓPTIMA DE GOBIERNO?	288
9.4 DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS ENTRE LOS DIFERENTES NIVELES DE GOBIERNO	291
CONCLUSIONES	301

CAPÍTULO 10

DEUDA PÚBLICA	303
10.1 Desequilibrios presupuestarios, significado y medición	306
10.2 Características generales de la deuda pública	308
10.3 La deuda pública interna, sus efectos. Diferentes enfoques.....	309
10.4 Efectos económicos de la deuda pública interna. Equidad INTRAGENERACIONAL.....	313
10.5 La deuda pública externa.....	315
10.6 Un recorrido sobre la deuda pública en nuestro país.....	315
CONCLUSIONES	328
REFLEXIONES FINALES	331
APÉNDICE EJERCITACIÓN	333
GLOSARIO	351
BIBLIOGRAFÍA	357

PALABRAS PRELIMINARES

Este libro es la continuidad de un trabajo conjunto que LA CÁTEDRA de Finanzas Públicas viene realizando desde hace una década en la carrera de Contador Público de la Universidad Nacional del Comahue (UNCo).

En el año 2006 escribimos *Nociones sobre la Cuestión Tributaria (Nociones)*, entendiendo que iba a satisfacer ciertas necesidades de nuestros estudiantes y facilitar la tarea de LA CÁTEDRA.

Nociones resultó un compendio que tuvo la intención de agilizar la comprensión de los principales tributos y sus efectos económicos. El hincapié estuvo puesto en el tributo, puesto que la concepción clásica de las Finanzas Públicas reconoce a la tributación como un elemento exclusivo y caracterizante. No obstante es sabido que la disciplina excede dicha temática, ya que las Finanzas Públicas, vistas desde un modo integral, constituyen el campo en el que se estudia la actividad del Estado destinada a cumplir con la satisfacción de las necesidades llamadas públicas, y cuya exteriorización se produce a través de los gastos que el Estado realiza gracias a los recursos que obtiene. En consecuencia, el *tributo* es un tema clave pero no el único; el *gasto público*, *otras alternativas de financiamiento* y el *Presupuesto*, son institutos que deben estudiarse para concebir cabalmente el escenario económico en el cual se desenvuelve el Estado.

En un sentido abstracto, el Estado es una instancia política que articula un sistema de dominación; pero también se lo puede definir a través de las instituciones o institutos que forman su aparato. En general, los textos dedicados a la materia financiera analizan al Estado en este último sentido, exclusivamente. Según nuestra opinión, es importante comenzar con el anterior, ya que como plantea Oslak (1982), la idea del Estado no puede desvincularse del surgimiento de la Nación como uno de los aspectos fundamentales del proceso de *construcción social*.

Las Finanzas Públicas, al manifestarse en la coyuntura política, son una realidad de todos los días y conciernen muy especialmente a quienes se están formando en temas tributarios; pero también a aquellos

interesados en conocer las bases conceptuales de *la recaudación, el gasto fiscal, la deuda pública y el presupuesto*; todos ellos institutos que permiten al sector público desarrollar sus actividades.

Este texto tuvo su primera edición en el invierno del año 2013; esta segunda versión es mejorada y corregida, con el aporte de los estudiantes del cursado de la asignatura Finanzas Públicas del 2do. Cuatrimestre del año 2013; a quienes agradecemos la dedicación puesta de manifiesto durante todo el tiempo de cursado.

Su contenido sigue siendo una recopilación y síntesis de textos de la temática intentando profundizar en el análisis de casos y situaciones de la disciplina con un anclaje regional y práctico. La visión no es convencional, sino que presenta a los lectores la existencia de una pluralidad de paradigmas o posibles interpretaciones del rol del Estado.

En la primera parte, gracias a la colaboración desinteresada del Doctor en Historia Enrique Mases, se desarrollan temas vinculados a los procesos históricos que dieron lugar a la formación del Estado Argentino. Se parte de la premisa que el nacimiento del Estado Nacional Argentino, es el resultado de un proceso de luchas por la definición del marco institucional apropiado para el desenvolvimiento de la vida social organizada. Iniciar el conocimiento de una disciplina que tiene como actor fundamental al Estado, corresponde hacerlo desde la comprensión del mismo en forma concreta, visible y real. El interrogante a responder en este capítulo se simboliza con la pregunta *¿cómo nació el Estado Nacional Argentino?*

En el Capítulo 2 se despliegan algunos *fundamentos de las acciones del Sector Público*; profundizando en los conceptos de bienes públicos, fallas de mercado, asignación de recursos y equidad.

El Capítulo 3 trata el *Presupuesto Público*, considerándolo como herramienta de programación de la política económica, mecanismo de control jurídico-administrativo y de optimización de la gestión de gobierno. Se profundiza en la evolución reciente de algunos indicadores de gestión presupuestaria; anexando al Capítulo un análisis de las Ejecuciones presupuestarias de las Provincias de Río Negro y Neuquén

del período 1990-2010. La finalidad es que el lector descubra la utilidad de los indicadores a la hora de realizar evaluaciones de la política presupuestaria.

En los Capítulos 4 y 5 se desarrollan temas básicos del análisis tributario, para continuar con la incidencia de los tributos típicos, retomando conceptos de *Nociones*. La conceptualización de *equivalencia tributaria* y el papel de las elasticidades de oferta y demanda en la *traslación de impuestos*, son tratados en estos Capítulos.

El Capítulo 6 contiene una referencia conceptual de los *Impuestos a la Renta y al Patrimonio*. El 7 describe las características de los *Impuestos generales a los consumos*. Y el 8 se refiere a las *tasas, contribuciones especiales y regalías*; incluyendo una referencia histórica al tema *Seguridad Social*, partiendo del nacimiento del Estado de Bienestar.

Continúa el texto en su Capítulo 9, con la discusión y conceptualización de la distribución de las funciones y recursos entre los diferentes niveles del gobierno, temática que se ha definido como *Federalismo Fiscal*.

Culmina el marco teórico en el Capítulo 10, tratándose en él la posibilidad de financiación del déficit de las cuentas públicas mediante *deuda*.

En la obra se incluyen un apéndice con ejercicios para la práctica y puesta a punto de las nociones aprendidas y un glosario de algunos términos.

En lo referente al contexto estrictamente teórico nos hemos apegado a los lineamientos de dos maestros de las Finanzas Públicas: el Doctor Horacio Núñez Miñana y el Doctor Joseph Stiglitz. El mérito didáctico que nos cabe es la adecuación y distribución de los temas centrales de las Finanzas Públicas; haciéndolos accesibles a los lectores de una manera no convencional; ya que, como se expresara, se parte de la premisa que existe una pluralidad de visiones de la realidad financiera.

Esta obra, al igual que *Nociones*, no es un fin, sino un medio, una buena oportunidad -creemos- para desarrollar el hábito de profundizar el análisis de casos y situaciones. Si bien no es en absoluto nuestra intención reemplazar a los libros de texto y de especialistas en la materia, de cuya excelencia no caben dudas, confiamos en que estas ideas sirvan

de base para otras fuentes adicionales de consulta e información del plan académico de la carrera.

LA CATEDRA

LA CONSTRUCCIÓN Y CONSOLIDACIÓN DEL ESTADO ARGENTINO

ALGUNAS NOTAS DE SU DEVENIR HISTÓRICO

Por el Doctor Enrique Mases

Concepto de Estado vinculado a los procesos históricos de la Nación y la región. Formación del Estado Argentino como proceso de construcción social.

Introducción

El propósito del presente capítulo es brindar la primera aproximación a una interpretación, desde el punto de vista histórico, del proceso de formación del Estado en la Argentina.

En ese marco nos interesa explicitar algunas notas que consideramos sustantivas en torno a los aspectos más relevantes acerca de la etapa de formación y consolidación del Estado Nacional.

Si bien el tema de la *construcción* del Estado no puede desvincularse del nacimiento de la Nación, también es cierto que algunos elementos de la estructura política y del sistema burocrático heredada de la Colonia siguieron perviviendo durante un tiempo en la nueva República. Esta pervivencia se acentúa mucho más cuando abordamos los aspectos económicos y sociales.

Por lo tanto, nuestro estudio se va a centrar fundamentalmente en aquel periodo, que arranca medio siglo después del proceso independentista, y en el cual, a partir del surgimiento de condiciones materiales para la estructuración de una economía de mercado, se va consolidando la perspectiva de organización nacional, y ante las posibilidades ciertas de la existencia de un potencial mercado nacional se desbroza el camino para la formación de un Estado Nacional.

Este periodo de análisis lo subdividiremos en dos tiempos: primero, el del *orden*, que abarcaría desde el fin de la Confederación Argentina en 1861, hasta la capitalización de Buenos Aires en 1880; el cual está determinado por el avance hacia el marco institucional y la estructura política propia de un Estado Nacional. En efecto, a la promulgación un tiempo antes de la Constitución Nacional, se le fueron sumando a lo largo de este primer momento la sanción de los diferentes Códigos que avanzaban en la seguridad jurídica. Pero también se afianzó el ejército nacional suprimiendo las milicias provinciales. Se unificó la legislación monetaria, y se privó a las provincias del derecho a emitir dinero. La educación primaria y el registro de las personas –hasta entonces en manos de la Iglesia Católica- pasaron a la jurisdicción de las autoridades nacionales. Una serie de leyes reorganizaron la justicia, el régimen municipal y otras esferas de la Administración Pública, cerrando así el proceso de ordenar la sociedad y afianzar el dominio institucional del Estado.

El segundo periodo lo denominamos *del progreso*, se extiende entre la elección de Julio A. Roca como Presidente de la Nación en 1880 y el triunfo electoral de Hipólito Irigoyen en 1916, caracterizado este último como una etapa de profundas transformaciones que constituyen los cimientos de la Argentina moderna. Dichas transformaciones, se expresan en términos económicos, por los estrechos vínculos que se establecen con el mercado internacional; en materia política, por el control ejercido por una elite sobre la mayoría de los ciudadanos como consecuencia de las restricciones y las prácticas fraudulentas que este particular régimen político estableció; y finalmente los cambios profundos en el orden social, fueron producto de la llegada de miles de inmigrantes provenientes en su inmensa mayoría de Europa, particularmente España e Italia.

1.1 La imposición del *orden*

Para comprender el proceso viable de construcción y organización de un Estado Nacional, es necesario partir de dos premisas fundamentales. Por

un lado, siguiendo a Oszlak (1982), y en contraposición con la visión de los historiadores liberales; debemos afirmar que “*del mismo modo en que la formación del Estado argentino no resultó automáticamente de la guerra emancipadora, tampoco la Nación argentina fue su correlato necesario*”. Por otro, podemos asegurar que las perspectivas para dicha organización nacional surgen, únicamente, a partir de la existencia de un *mercado* potencial.

Esta segunda cuestión se verá caracterizada a partir de la relación entre *orden* y *progreso*. La condición de seguridad jurídica, clave para la estimulación de la inversión privada, se ve cercenada a raíz de diversos factores propios de la situación institucional de la Confederación Argentina: la presencia de más de una entidad soberana, la ausencia de seguridad respecto a la propiedad privada, el aislamiento y la precariedad de los diversos mercados regionales, fueron algunos de los factores.

Ese mismo escenario, en el campo intelectual, está fuertemente influenciado por las corrientes de pensamiento preponderantes en ese momento: *el liberalismo y el positivismo*; que marcaban su impronta guiando a través de los designios evolucionistas el relato de una *historia a saltos*, con el *progreso* como trampolín y la *civilización* como meta. Por lo que para cumplir estos designios era preciso instalar como condición primera un *orden* en pos de la inserción en el modelo expresado a través del mercado internacional, desarrollando las bases de las relaciones sociales de producción capitalista (Mases y otros. Inédito). Como bien dice Oszlak (1982), el *orden* aparece como la condición de posibilidad del *progreso*, a la vez de que este último se convierte en *condición de legitimidad* del *orden*.

En este sentido, el *orden* equivale en primer lugar ejercer por parte del Estado la totalidad de la soberanía. Por lo tanto, si tenemos en cuenta que en el pensamiento de la elite gobernante, el concepto de Estado aparece asociado al de Nación, y que además, siguiendo el modelo norteamericano solo se concibe a la Nación soberana; resulta luego inconcebible que pueda existir dentro del territorio de la Nación otra

soberanía extraña al propio Estado. Dicho de otra manera, resulta inaceptable para esa misma elite, que el territorio que se consideraba parte de la Nación no estuviera bajo la férrea autoridad del Estado ya que para ella tanto el territorio, como la ciudadanía, como la nacionalidad son uno solo.

A partir de estas consideraciones el *orden* excluía, y por lo tanto debía remover a todos aquellos elementos, como las parcialidades indígenas o las montoneras gauchas, que como rémora de un pasado anárquico y bárbaro se oponían a la *civilización* y el *progreso*.

Pero al mismo tiempo la implantación de este *orden* tenía otras derivaciones. Por un lado, se relacionaba con el tema de la ciudadanía y su definición en términos de quienes podrían ser considerados como legítimos miembros de esta nueva sociedad en construcción. Por el otro, al asegurar la previsibilidad jurídica y la estabilidad política y social, estimularía la posibilidad cierta de la llegada de capitales e inmigrantes, condición básica para el desarrollo del *progreso*.

Para llevar adelante esta empresa, el gobierno del general Mitre (1862 a 1868) y quienes le suceden en el ejercicio del poder hasta completar este periodo, deberán replantear ciertas cuestiones institucionales que desplacen el marco de referencia existente en lo privado-local hacia uno nacional y público, lo cual significa, básicamente, materializar la Constitución de 1853.

¿Cómo lograrlo? En resumidas cuentas, el Estado Nacional en construcción dispuso de cuatro modalidades de penetración:

- a) Represiva (fuerzas armadas únicas que dominen el territorio entero);
- b) Cooptativa (alianzas con los sectores dominantes del resto de las provincias);
- c) Material (avance nacional en las provincias por medio de obras y servicios);
- d) Ideológica (creación y difusión de valores y símbolos que refuercen sentimientos de nacionalidad, legitimados por medio de la educación).

Como bien vemos entonces, el Estado Nacional, en su proceso constructivo y organizativo, debía actuar de dos maneras bien concretas; por un lado, la coerción y, por otro, el consenso. Y es por estas mismas razones que podemos definir al Estado, no como un ente al servicio de una clase o en manos de una clase, sino, como aquel órgano que permite las relaciones asimétricas y garantiza tanto la reproducción como la acumulación a partir de erguirse como articulador distributivo, como núcleo irradiador de medios de comunicación, regulación y articulación social.

1.2 La consolidación del progreso

Consolidado el Estado Nacional, se abrió el camino hacia el llamado *progreso*. Este proceso pondría en marcha lo que Alberdi planteaba como la *República posible* antes que la *República verdadera*, esto significaba parafraseando al autor, “...fundar una república que se pareciese más a una monarquía...”, lo que implicaba una gran concentración de poder en manos de un ejecutivo fuerte y la postergación de la participación soberana del pueblo, en pos de la construcción de una ciudadanía que posteriormente se realizaría.

Superada la etapa de imponer el *orden* a través de la penetración del Estado en todo el territorio, se buscará instalar al país en el mercado internacional a partir de un proyecto liberal en lo económico, y conservador en lo político.

Pero para ello era necesario realizar algunas transformaciones de tipo territorial y demográfico, que permitieran viabilizar este objetivo.

En el primer caso, el objetivo era marchar hacia una creciente especialización productiva determinada por el mercado internacional que incesantemente demandaba materias primas; a tal punto que uno de los problemas más significativos que afectan a la economía del país en esta etapa, es el estancamiento de la producción agropecuaria y uno de los factores que más inciden en esta crisis es la gran inestabilidad de la línea de fronteras. Por lo tanto, para el gobierno nacional la expansión de

la frontera agrícola-ganadera, se convirtió en una prioridad, ya que en un futuro, permitiría incorporar nuevas tierras aptas para el proceso productivo y consecuentemente, se lograría la estabilidad de esta misma línea de frontera.

En la práctica, esto implicaba extender el dominio de las tierras al sur del país, ya que el territorio conquistado a las comunidades indígenas llegaba solo hasta el sur de Buenos Aires, quedando gran parte del espacio pampeano patagónico, en manos de aquellos.

En cuanto a los aspectos demográficos se requería mayor cantidad de mano de obra. La población de entonces en nuestro país era escasa para el modelo que se quería implantar. Si se acrecentaban las tierras productivas, iba a ser necesaria mayor cantidad de personas destinadas a la producción. El tipo de producción extensiva que se pensaba realizar, requería de abundante mano de obra, ante los rudimentarios avances tecnológicos.

Las iniciativas que se tomaron para remover estos obstáculos fueron:

1) La ocupación del espacio pampeano patagónico: Se llevó adelante una ofensiva militar a partir de 1878 coronada con la expedición del General Julio A. Roca que significó la definitiva desaparición de las fronteras interiores y la incorporación de las tierras de las comunidades indígenas a la producción agrícola ganadera. Para ello se recurrió a una serie de leyes sancionadas entre 1878 y 1885 que posibilitaron un rápido proceso de transferencia y apropiación de la tierra por parte de particulares. Este sistema de distribución de las nuevas tierras reforzó el carácter latifundista de la propiedad rural que había caracterizado a la Argentina en el pasado.

2) Puesta en marcha de una política inmigratoria: Se decide promover la inmigración de población europea preferentemente proveniente de los países nórdicos, bajo la promesa de entregarles la propiedad de las tierras y herramientas para la producción agrícola, con lo cual se daba respuesta a los problemas de falta de mano de obra.

En la práctica, poco se cumplió con los objetivos iniciales de la política inmigratoria, ya que el flujo mayor de inmigrantes que arribaron al país no estaba conformado por aquellos que pretendían las autoridades; es decir, no procedían de los países anglosajones o nórdicos, e incluso muchos de ellos carecían de experiencia agrícola. Tampoco fue fácil su inserción en el mundo rural ya que el acceso a la propiedad de la tierra se había vuelto extremadamente difícil porque la mayoría de ellas estaban enajenadas o volcadas a la especulación.

Sin embargo, y a pesar de estas contradicciones, el importante flujo de inmigrantes, igualmente alteró significativamente la economía y la sociedad argentina de ese periodo.

En efecto, la entrada masiva de emigrados trastocó, el equilibrio demográfico y regional al tiempo que se produjeron cambios significativos en la estructura socio-ocupacional del país, particularmente en lo que tiene que ver con el proletariado urbano, ya que la mayor parte de la mano de obra y las habilidades con que se construyó la moderna economía argentina, las proporcionó este gran movimiento de personas. Fue también la razón por la cual la calidad de la fuerza laboral que disponía la economía argentina al estallar la primera guerra mundial era muy superior, más culta, más especializada y más sana a la de cualquier otro país latinoamericano.

3) *Infraestructura*: Se desarrolla, con capitales ingleses, la construcción de ramales ferroviarios y obras portuarias necesarias para la incorporación de la economía argentina al comercio mundial.

Mientras la remodelación de los existentes y la construcción de nuevos puertos permitió la llegada de vapores de gran tonelaje apropiados para el comercio internacional; el ferrocarril permitió la puesta en producción de extensas regiones, especialmente en la Pampa húmeda, y aseguró un transporte rápido y barato de los productos agropecuarios exportables hacia los grandes puertos de Buenos Aires y Rosario. Al mismo tiempo facilitó la introducción de las manufacturas importadas en el interior del país, completando así la integración en el esquema de división internacional del trabajo.

Concretadas estas transformaciones, la Argentina se incorpora en forma plena al mercado internacional.

Básicamente, nuestro país se posiciona dentro de la división internacional del trabajo como productora de materias primas (trigo, maíz, lino, y posteriormente ganado), exportando dichos productos a cambio de manufacturas de consumo interno. El ferrocarril será la clave para el funcionamiento de dicho modelo, al coincidir todas las líneas en un único punto: el puerto de Buenos Aires.

El sistema de tendido vial contribuirá a establecer un modelo económico basado en la exportación de materias primas a los mercados europeos, ya que la forma radial en la que es construida, uniendo las diferentes economías regionales con Buenos Aires, desalentará la comunicación interregional en provecho del centro porteño.

Es decir, nos encontramos en un proceso de consolidación, a nivel nacional del modo de producción capitalista, cuestión que se observa en:

- la integración a partir de un sistema financiero moderno,
- la generalización de la mercantilización de la tierra (con el corrimiento de la frontera al incorporar, a sangre y fuego, los territorios de la Patagonia y del Chaco),
- la expansión de las relaciones salariales y
- la constitución de un moderno mercado de trabajo.

Esta configuración del Estado se completa con la conformación de una sociedad igualmente capitalista, en donde sus rasgos principales pasan por una fuerte homogeneidad cultural siendo refractaria a cualquier vestigio de diversidad.

En efecto, la concepción decimonónica del Estado nacional es fuertemente unificadora y a la vez negadora de la diversidad sociocultural interna. De esta manera todas aquellas manifestaciones socioculturales que contradigan, o no estén incluidas en este modelo, entre ellos el componente indígena, deben desaparecer como tales a favor de esta característica principal que ofrece la Nación-Estado como modelo único de civilización, y que es la homogeneidad cultural. Para

ello se propicia y se lleva a la práctica una integración desigual en tanto la misma implica, para los pueblos originarios, anular su anterior organización comunitaria, borrar sus prácticas y costumbres, escolarizar a sus hijos, readecuar la familia a los lineamientos de la justicia civil y convertirse en mano de obra productiva. Como sostiene Dolores Juliano (1987) *“...el desconocimiento, desvalorización y alejamiento de las comunidades indígenas son utilizadas para negar en la práctica el derecho de estos grupos a sobrevivir como tales”*.

Este ocultamiento de las tradiciones y cultura de los pueblos originarios, se va a repetir luego con los propios inmigrantes a través de una férrea política de argentinización, expresada en los contenidos que vierte la escuela pública primero y luego el servicio militar obligatorio; los que operan como un verdadero rasero homogeneizador.

En definitiva, hacia 1916 el proceso de profundización de las transformaciones iniciadas a mediados del siglo XIX, terminó de completarse; con lo que no sólo quedó consolidado el proceso de construcción de un Estado y una sociedad capitalista, sino que también la Argentina, en esos años, adquirió los rasgos más perdurables que la colocaron entre las naciones más modernas dentro del concierto de los países latinoamericanos. Aunque esta modernización no estuvo exenta de numerosos conflictos, particularmente en el plano político y cultural, sin dudar marcó los límites que acompañaron esta transformación.

FUNDAMENTOS DE LAS ACCIONES DEL SECTOR PÚBLICO: ASIGNACIÓN DE RECURSOS Y EQUIDAD

Los bienes públicos y las fallas del mercado. Provisión de bienes sociales. Bienes mixtos: externalidades positivas y negativas; externalidades en los “grupos grandes” y en los “grupos pequeños”. Problemas de asignación de recursos. La redistribución. Bienes preferentes y paternalismo estatal. Problemas de congestión, costos de exclusión, mecanismos alternativos de racionamiento. Otros problemas de asignación: monopolios por barreras a la entrada. Monopolios con costos decrecientes. Equidad en la distribución del ingreso y la riqueza. Determinantes de la distribución. ¿Existen límites a la redistribución?

Introducción

La actividad económica del Estado en las economías actuales adquiere una dimensión muy importante; ya que una parte considerable del Producto Bruto Interno (P.B.I.) es generado por el Estado. Para analizar su participación en la economía podemos dividir su accionar en tres grandes funciones (Musgrave, 1991):

- 1) Función de asignación de recursos.*
- 2) Función de redistribución del ingreso.*
- 3) Función de estabilización de la economía con pleno empleo de factores productivos.*

En los apartados siguientes nos vamos a referir a las dos primeras funciones, viendo cómo la teoría económica las analiza y justifica.

2.1 Asignación de recursos

La función se refiere a la ocupación o al destino de los factores de la producción (tierra o recursos naturales, capital, trabajo). La tierra se

puede afectar al cultivo de soja o de trigo. Los hombres y mujeres pueden trabajar en la industria, en el sector servicios o en el agro. La decisión de ¿Qué producir? puede ser del *mercado* en función de las señales que dan los precios, o del Estado a través de las políticas públicas.

A grandes rasgos, la intervención del Sector Público en la Economía tiene tres sutiles apariencias (Torres López, 1992: 170 y siguientes):

- 1) Aquella que se deriva de los postulados de la Escuela Neoclásica
- 2) Aquella que admitiendo la existencia de *fallas de mercado* propugna su corrección gracias a la mediación del Estado
- 3) La que considera a la intervención estatal como condición necesaria para la obtención del beneficio privado.

En el primero (1) el accionar del Estado se justifica por la existencia de los bienes públicos y los monopolios naturales; o sea donde *falla* la competencia perfecta exclusivamente.

Los segundos (2) parten de los postulados de la Economía del Bienestar¹ con desarrollo en las décadas del '50 y '60. Según esta visión el Estado es concebido como el *benefactor* que vela por el bienestar ciudadano.

La última (3) agrupa los posicionamientos más críticos a la visión neoclásica. Se entiende que las funciones del Estado en las economías capitalistas son:

- a) la de *acumulación*, que incrementa la tasa de beneficio privado gracias al aumento de la productividad general, y
- b) la de *legitimación*, que hace que el Estado conserve la armonía social necesaria para el modo de producción capitalista.

Teniendo en cuenta las anteriores salvedades, desarrollamos algunos conceptos inherentes a las Finanzas Públicas.

¹ La época de oro del capitalismo (1945 hasta la década de los '70) permitió una mayor producción de bienes y servicios acompañada por un mayor consumo. En simultáneo los Estados comenzaron a proveer bienes y servicios que antes no suministraban y a articular políticas redistributivas que paliaban las desigualdades sociales.

2.1.1. Fallas de mercado

La asignación *eficiente* de recursos por parte del *mercado* sólo se cumpliría en condiciones ideales de competencia perfecta; recordamos cuáles son:

- Existe un número elevado de compradores y vendedores, de modo tal que ninguno individualmente puede influir en el precio.
- Existe información perfecta acerca de las condiciones de mercado.
- Existe libre movilidad de factores productivos, sin barreras a la entrada o salida del mercado.
- Existe un producto homogéneo.

Encontrar estas condiciones en la realidad, es ilusorio, ya que son prácticamente inexistentes. En consecuencia, el preconcepto que *el mercado es el mejor asignador de los recursos productivos* es muy pretencioso. La regla general, es encontrarnos frente a *fallas del mercado*, que justifican la intervención estatal a efectos de mejorar la asignación de recursos.

2.1.2. Bienes públicos versus bienes privados

En teoría, el *mercado* reacciona ante incentivos –en la generalidad de los casos el *precio*-; así los productores responderían a las preferencias de los consumidores. La teoría económica neoclásica sistematizó el comportamiento de consumidores y productores a través de las curvas de demanda y de oferta de bienes y servicios, haciendo uso de herramientas de la Matemática.

La curva de demanda es la valoración monetaria de los deseos y posibilidades de los consumidores.

Para que los mismos tengan incentivos a revelar sus preferencias en el mercado, los bienes y servicios deben tener ciertas características:

- Los beneficios deben ser *divisibles*: la satisfacción generada por el consumo del bien es perfectamente divisible y atribuible sólo al consumidor del mismo.

- *Consumo rival*: los bienes no pueden ser consumidos simultáneamente por más de un consumidor. Ejemplo: una gaseosa consumida por un individuo no puede ser bebida por otro.

- *Posibilidad de exclusión*: esto requiere establecer claramente los derechos de propiedad; derechos que se adquieren mediante el pago de un precio. Entonces los consumidores pujaran por el bien cómo en una subasta y el que no puede pagar el precio no adquirirá el bien.

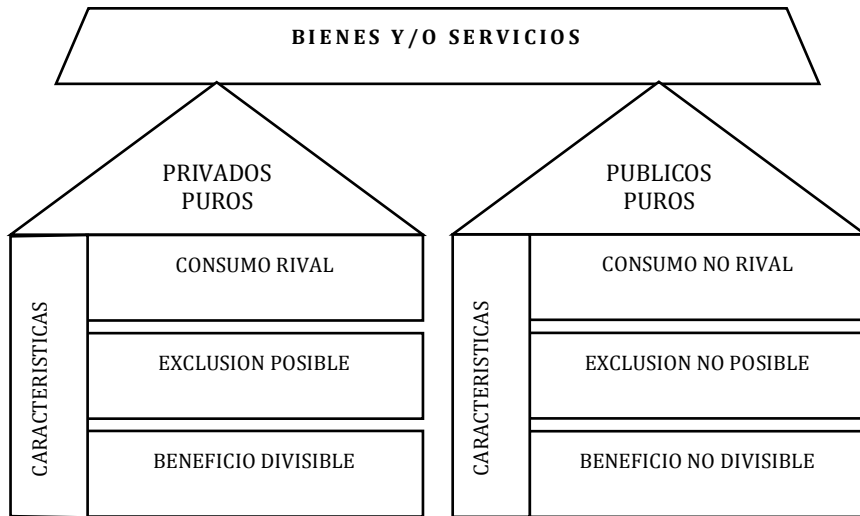
Cuando estas características se cumplen, estamos frente a los llamados *bienes privados* (Stiglitz, 2002); y el sistema de *mercado* puede funcionar en la provisión de éstos, ya que los consumidores tienen incentivos a expresar sus preferencias. Estas se ven reflejadas en las curvas de demanda.

Pero existen bienes que no cumplen con esas características, son los llamados *bienes públicos*. El ejemplo típico es la Defensa Nacional; analicemos dicho servicio:

- 1) Es imposible la división de beneficios. El beneficio es conjunto para todas las personas que se encuentren dentro del país.
- 2) El consumo del bien es compartido, no puede individualizarse.
- 3) Es imposible establecer un precio y excluir –por su no pago- a ningún consumidor del uso del bien.

Dadas estas condiciones, es improbable que el bien sea provisto por el *mercado*; entonces debe ser provisto por el Estado y financiado a través del Presupuesto público.

Resumiendo las características de los *bienes públicos y privados*:



Ahora compararemos cómo sería la provisión *eficiente* de un *bien público* y de un *bien privado*.

El término *eficiencia* es muy discutido, ya que claramente tiene connotaciones subjetivas. En general los textos de Economía Política hablan de él sin definirlo pero implícitamente considerando que la *eficiencia* óptima la suministra el *mercado*.

El concepto restringido de *eficiencia* fue definido por la Escuela Neoclásica y se llama *eficiencia paretiana*²: “Una asignación económica es eficiente si resulta imposible conseguir otra asignación que mejore la situación relativa de alguien sin empeorar la posición de otros” (Musgrave, 1991: 74). Según esta concepción, se justifica una mejora en la situación de A, siempre que no se perjudique a otro (B), aunque A sea el sector más poderoso de la sociedad. Según la cátedra esta visión no tiene en cuenta las bases de una distribución justa, ya que simplifica las variables a analizar.

En la organización social del capitalismo y según la visión de la Escuela Neoclásica la *eficiencia* es indiferente a la situación específica en la que se encuentran los actores de la sociedad. Torres López, entre otros autores, critica esa visión ya que “...la existencia de propietarios y no propietarios,

² Wilfredo Pareto (1848-1923) economista, sociólogo y filósofo italiano.

o de agentes que acceden en desigualdad de condiciones al uso de los recursos productivos, hace que también sea desigual la contribución y el disfrute de los diferentes agentes económicos” (Torres López, 1992: 63).

Teniendo en cuenta las advertencias anteriores, con el reduccionismo que implica que las soluciones de asignación no dependerán solamente de los planes de los productores y consumidores; armamos un ejemplo bajo el supuesto de una sociedad con 2 consumidores *A* y *B* de un bien *X*, que presentan las siguientes curvas de Demanda: $D_a: 10 - 2p$; $D_b: 8 - p^3$

Si se trata de un *bien privado*, la tabla de Demanda del bien sería la siguiente:

Tabla 2.1
Demanda Bien Privado

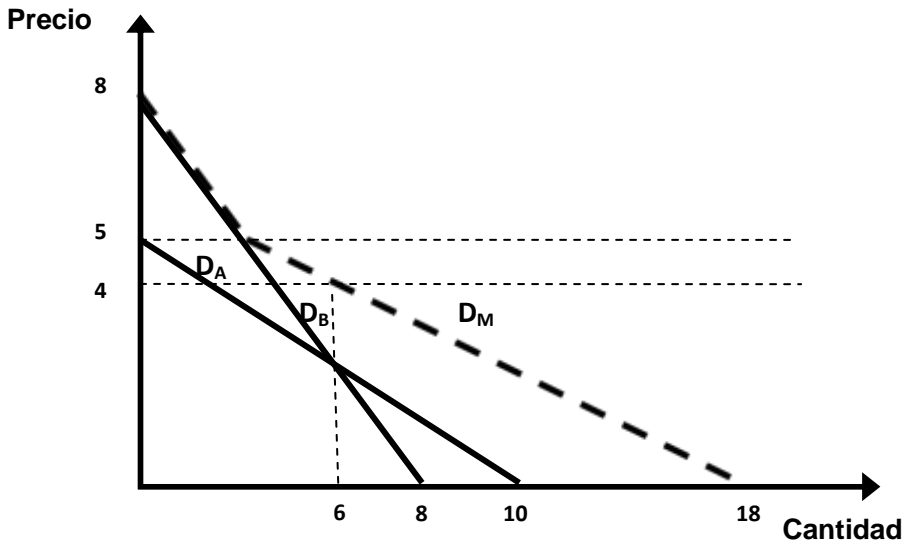
Precio (P)	$D_a=10-2P$	$D_b=8-P$	DM (Demanda del mercado de A+B)
0	10	8	18
1	8	7	15
2	6	6	12
3	4	5	9
4	2	4	6
5	0	3	3
6		2	2
7		1	1
8		0	0

Nota: Cuando A y B demandan es: DM (Demanda de mercado) $(a+b)=18-3P$
Cuando solo uno demanda es DM=igual a la función de quién demanda.

La última columna, que reflejaría la demanda conjunta (de *mercado*), se calcula cómo la suma horizontal de las cantidades demandas por los consumidores, para cada precio de mercado. Vemos que para precios mayores a \$5, la Demanda de Mercado coincide con la Demanda de B, ya que el consumidor A no demanda nada para precios altos ($D_a=0$ para $P > 5$).

³ Cada función refleja las preferencias de A y B.

Gráfico 2.1
Demanda bien privado



Según la Ciencia Económica, la provisión *óptima* se logra en el punto en que se encuentran la demanda de mercado (D_M) con la Oferta (O). En ese nivel de Precios *óptimo*, la cantidad demandada por el mercado es de X unidades, consumiendo una parte el consumidor A y otra parte el consumidor B, abonando el mismo precio por unidad cada consumidor.

Suponiendo una oferta perfectamente elástica ($O=4$), el punto *óptimo* estaría dado en $P = 4$, $D_1(a+b) = 6$. En ese punto A compra 2 unidades del bien y B compra 4, pero tanto A como B erogan \$4 por cada unidad.

En el caso que el bien sea *público*, ambos consumidores disfrutarán de la misma *cantidad* del bien (debido a las características que analizamos precedentemente: consumo no rival, imposibilidad de exclusión y beneficios indivisibles); lo que será diferente es la valoración marginal individual del bien o el precio que cada individuo está dispuesto a abonar.

A efectos de comparar con el caso de los *bienes privados*, vamos a suponer que los consumidores expresan sus preferencias a través de las curvas de demanda de A y de B anteriores.

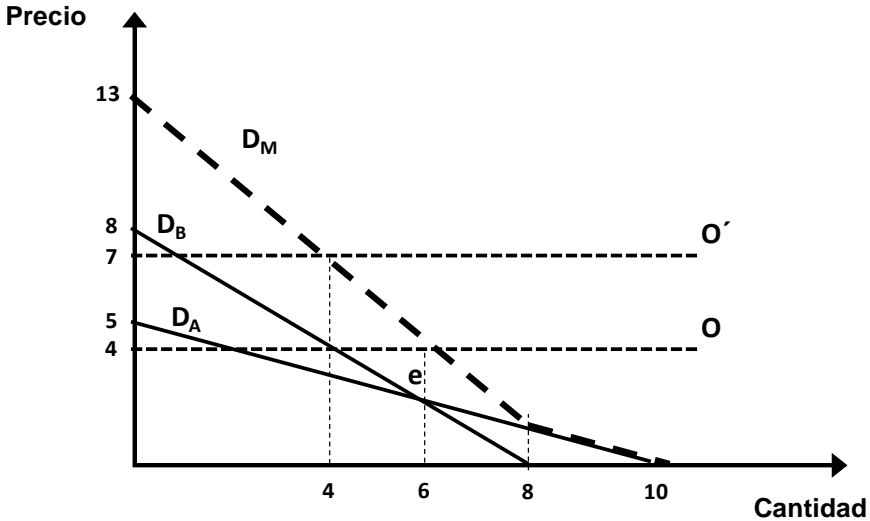
Tratándose de un *bien público*, la demanda de mercado se obtiene mediante la suma vertical (suma de los precios dispuestos a pagar). Las cantidades serán compartidas por ambos. La tabla de Demanda sería la siguiente:

Tabla 2.2.
Demanda Bien Público

Cantidades (Q)	Pa=5-1/2*Q	Pb=8-Q	P=13-3/2 *Q
0	5	8	13
1	4,5	7	11,5
2	4	6	10
3	3,5	5	8,5
4	3	4	7
5	2,5	3	5,5
6	2	2	4
7	1,5	1	2,5
8	1	0	1
9	0,5		0,5
10	0		0

Nota: Para encontrar la demanda de mercado, expresamos las demandas de los consumidores como función del Precio que están dispuestos a pagar los mismos y las sumamos; sería la adición vertical de las demandas individuales.

Gráfico 2.2
Demanda bien público



La cantidad óptima se obtiene en el punto en que la Oferta de Mercado (por ejemplo $P=\$4$) se iguala con la Demanda de Mercado obtenida del modo expresado en el párrafo anterior. Vemos, en ese caso, que la cantidad de equilibrio es de 6 unidades; el precio de esa cantidad disponible para todos es $\$4$, pagando $\$2$ el Consumidor A y $\$2$ el consumidor B. Si la oferta cambiase por ejemplo a $O'=\$7$, el análisis anterior nos llevaría a la conclusión que la provisión de las 4 unidades se haría con el pago de $\$3$ por parte de A y $\$4$ por parte de B. Claramente se puede observar que el análisis es falaz, ya que ¿cuáles serían los motivos para pensar que B va a pagar por el suministro de las 4 unidades del bien $\$4$, mientras A paga menos ($\$3$)? ¿Cuál sería la obligación de revelar las preferencias en el caso de los bienes públicos?

En el comportamiento de los consumidores, hay que tener en cuenta la posibilidad de conductas estratégicas que permitirían un menor sacrificio monetario. Por ello, en general la provisión de *bienes públicos* no puede llevarse a cabo por el mecanismo de oferta y demanda, sino que se debe utilizar un proceso político para su provisión y financiarlos a través del presupuesto (Musgrave, 1991). La conclusión puede variar, como se verá más adelante, para el caso de grupos pequeños.

2.1.3. Externalidades

Otra falla de mercado son las llamadas *externalidades*, se trata de situaciones en las que el consumo de un bien o servicio genera beneficios o costos (no internalizados) hacia otros individuos ajenos al consumidor.

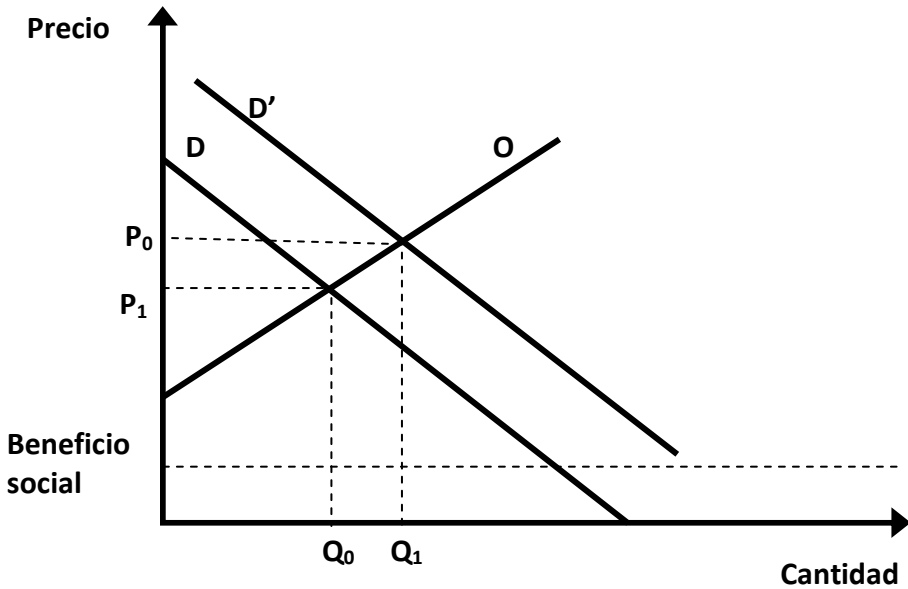
Un ejemplo es el caso de la educación (primaria, secundaria o universitaria); analicemos sus características para ubicarlo cómo *bien público o bien privado*:

- 1) *Consumo rival*: la educación presenta rivalidad en el consumo; si un profesor está respondiendo la consulta de un alumno, no puede simultáneamente atender la consulta de otro. Si un aula tiene 250 asientos y los inscriptos son 257 existirá rivalidad en el consumo. También puede ocurrir, que en algunas circunstancias, cuando no se supera la capacidad de congestión, no haya consumo rival.
- 2) *Beneficios divisibles*: los beneficios derivados de la educación no son perfectamente divisibles. Que una persona se eduque genera beneficios no sólo para ella, ya que además en forma indirecta beneficia a las personas allegadas y a la comunidad en la que habita.
- 3) *Posibilidad de exclusión*: la exclusión es perfectamente posible; si no se paga por el servicio no se obtiene el mismo. Ejemplo de ello son las Universidades privadas.

Vemos entonces, que la educación técnicamente es un *bien privado* en cuanto a la rivalidad en el consumo y la posibilidad de exclusión; pero los beneficios pueden externalizarse hacia otros. Estamos ante el caso de las *externalidades positivas*, es decir, bienes o servicios que generan beneficios a otros individuos más allá del que los consume.

Cómo la educación genera externalidades positivas muy fuertes, (por ejemplo, mejora la distribución futura del ingreso, mejora la potencialidad productiva de la comunidad) es deseable que el Estado la brinde, y se convierte entonces en un *bien preferente*.

Gráfico 2.3
Externalidad (positiva)

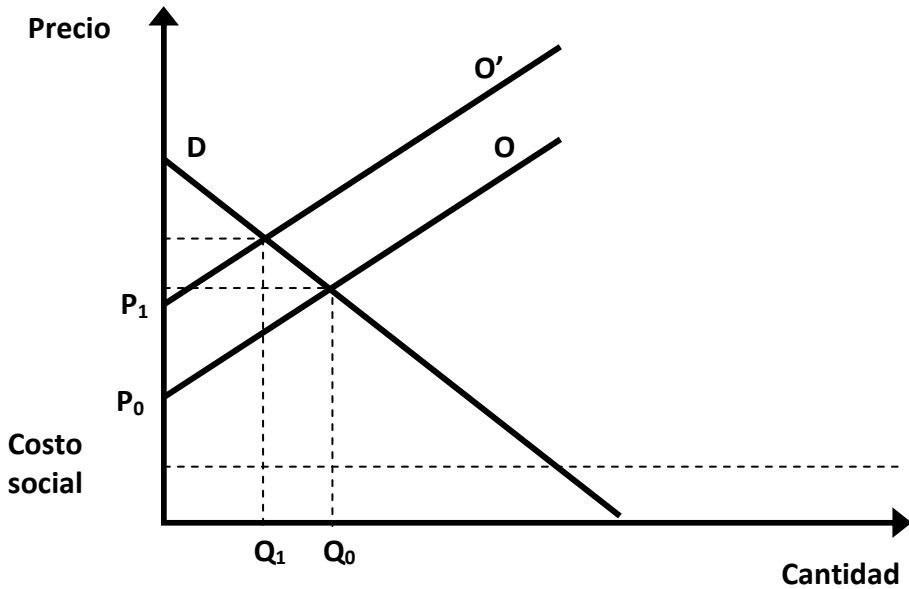


En el gráfico se visualiza la demanda inicial (D) y la demanda que tendría en cuenta la externalidad positiva (D'). Claramente la cantidad, una vez que se internalizan las externalidades es mayor (de Q_0 a Q_1).

Existen otros casos en que la actividad económica genera costos para la sociedad, que el productor no tiene en cuenta (no internaliza). Pensemos en la minería a cielo abierto que produce contaminantes y consume litros y litros de agua dulce (recurso estratégico). Esta modalidad de producción generará un perjuicio a los habitantes en el presente o en el futuro; ya que se pierde la pureza del medio ambiente y se corre el riesgo del agotamiento del agua.

¿Qué debería hacer el Estado? En el caso de una externalidad negativa, que provoca costos a terceros; el Estado debería entonces imponer impuestos correctivos, que internalicen el perjuicio social en los costos marginales del productor; regular la actividad o en el extremo prohibirla.

Gráfico 2.4
Externalidad (negativa)



Análisis en grupos pequeños

La existencia de externalidades que afectan a un gran número de individuos, hace que ningún individuo tenga incentivos para revelar sus preferencias; ya que los bienes estarán disponibles de cualquier manera, y preferirán actuar como polizones, convirtiéndose en usuarios gratuitos.

La visión cambia en el caso en el que los afectados o beneficiados por la externalidad sean pocos; aquí los individuos encuentran que su accionar tiene un efecto visible y estarán dispuestos a contribuir, negociar o pagar el costo de ser un aprovechador.

Para su mejor comprensión analicemos el caso de beneficios externos generados por un pequeño espacio verde disponible para un grupo de vecinos; puede ocurrir que la intención de contribuir a mantenerlo se revele en mayor medida que si se tratara de un gran parque disponible para toda la comunidad. De todas maneras, nada nos asegura que todos los vecinos contribuirán; algunos supondrán que el parque se hará de

todas maneras, y no tendrán incentivos a colaborar. En este caso, no podemos asegurar que se llegará a una solución *eficiente* desde el punto de vista de la asignación de recursos; la solución dependerá de la capacidad de negociación de los actores. En el caso de grupos pequeños es factible identificar al que contribuye y no es posible convertirse en polizón. Si uno de los vecinos no aporta para la manutención del parque será señalado por sus vecinos como aprovechador, egoísta u oportunista.

Independientemente de la intervención estatal, el caso de costos externos soportados por pequeños grupos puede tener una solución *eficiente* en cuanto a la asignación de recursos, brindada por el *Teorema de Coase*.

Ejemplifiquemos el caso, supongamos que un nuevo vecino llega a un barrio en condominio formado por dos unidades habitacionales; este vecino nuevo posee un gallo que todas las mañanas saluda al amanecer con un canto ensordecedor. El antiguo vecino encontrará muy molesto el canto de este animal, y hará lo posible por evitar el suceso. Podría ofrecer una compensación en dinero al dueño del gallo con tal de que éste se calle. El nuevo vecino evaluará la compensación en dinero y la comparará con el beneficio que el canto del gallo le genera, si la compensación es mayor que el beneficio entonces aceptará el dinero y regalará el gallo a un primo del campo. Lógicamente éste Teorema es absolutamente economicista, y no tiene en cuenta los sentimientos; que podrían suponer que el dueño del gallo, por el cariño que le tiene al animal, no acepte ninguna suma indemnizatoria.

La conclusión a arribar es que en el caso de costos externos en grupos pequeños, las partes negociaran y podrían llegarán a una solución *eficiente* sin necesidad de intervención estatal.

La solución *eficiente*, de todos modos, dependerá de cómo se distribuyan inicialmente los derechos. Si en el contrato de compra de la propiedad se establece la prohibición de tener animales, el nuevo vecino será el que deba ofrecer dinero como compensación para tener su gallo y violar el contrato.

2.1.4 Bienes preferentes

En ciertas situaciones el Estado adopta decisiones sobre la provisión de bienes o servicios que no respetan las preferencias individuales o sociales. Decimos que el Estado toma decisiones a favor de los individuos, comportándose como un padre que decide lo correcto y lo incorrecto para el bienestar de su hijo. El Estado adopta para el caso una actitud *paternalista*.

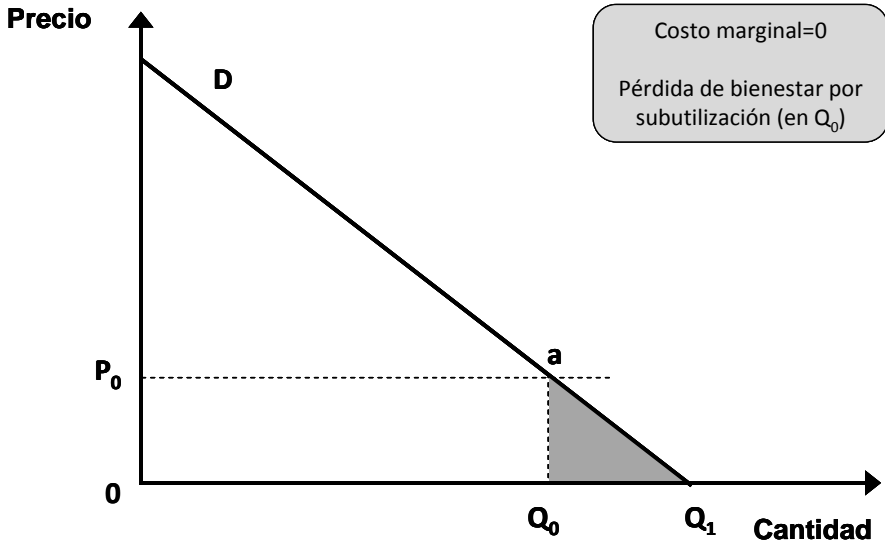
Los bienes preferentes son aquellos que poseen algún tipo de externalidad y el Estado decide obligar a los ciudadanos a su utilización para lograr un beneficio social. Los ejemplos distintivos son: la vacunación gratuita y obligatoria, la educación primaria y secundaria obligatoria, el uso del cinturón de seguridad, la obligación de realizar aportes jubilatorios, la prohibición de tirar fuegos artificiales, entre otros.

Muchas veces la sociedad toma como propias esas necesidades definidas por el Estado, y los bienes preferentes tienen aceptación pública; pero en otras oportunidades el Estado corre el riesgo de convertirse en autoritario y limitar peligrosamente las decisiones individuales.

2.1.5 Bienes privados suministrados por el Estado

Stiglitz (2002) hace hincapié en la pérdida de *eficiencia* para el caso de los bienes que técnicamente son privados (o casi privados) y que suministra el Estado.

Gráfico 2.5
Caso de exclusión posible pero no deseable

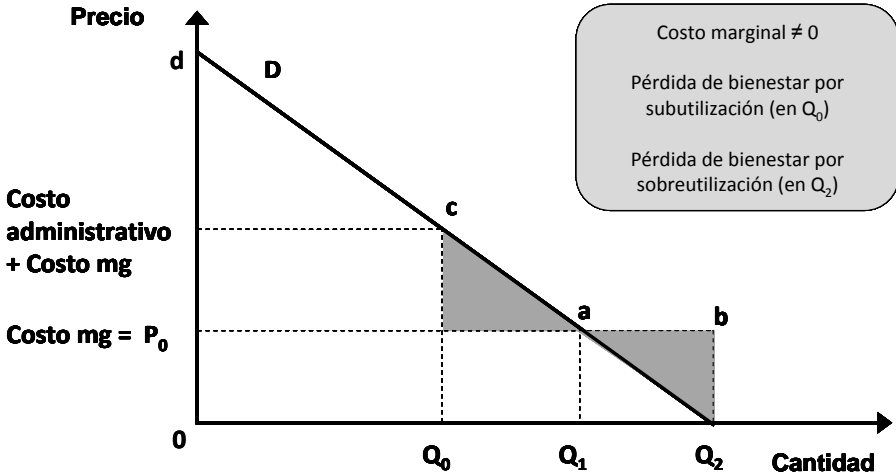


Para el análisis se hace la identificación con un costo marginal igual a cero, en el caso de los bienes en el que el gasto por la incorporación de un nuevo consumidor es nulo. La gráfica se puede identificar con la existencia de una autopista ya construida, que cuando no llega a los límites de congestión, el paso de un nuevo vehículo no implica ningún costo extra.

El óptimo en el caso estaría dado en el punto Q_1 (máximo beneficio alcanzado por los usuarios con costo marginal nulo). El cobro de un peaje, generará un precio a pagar por los usuarios de la autopista, restringiendo su uso a Q_0 . Dicha merma producirá una ineficiencia debido a la subutilización definida por el triángulo $Q_1Q_0a^4$.

⁴ El beneficio perdido por el consumo en Q_0 se refleja en la figura OP_0aQ_1 , pero parte de esa pérdida es compensada por el cobro del peaje (OP_0aQ_0). El triángulo (ΔaQ_1Q_0) que mide la ineficiencia se denomina triángulo de Harberger. Arnold Harberger (1924...) ha sido Director del Departamento de Economía de la Universidad de Chicago. Además, es un gran conocedor de la realidad latinoamericana. Residió en Chile, donde conoció a la que

Gráfico 2.6
Caso de exclusión posible pero cara



El análisis también se puede ampliar para el caso de bienes cuya exclusión vía cobro de un precio es posible pero muy cara; y al mismo tiempo tienen un costo marginal distinto de 0 (cero). O sea que, un nuevo usuario provoca un gasto mayor.

El punto eficiente en este caso estaría en el punto "a" (Cantidad=Q₁). El costo está representado por $OCmg a Q_1$, y el excedente del consumidor $Cmg d a (\Delta)$. Pero para limitar el consumo se tendría que cobrar una tasa que elevaría el costo por los gastos administrativos. En el caso, el costo unitario sería de $OCmg + C adm$. Se limitaría entonces el consumo por el cobro de la tasa, pasando a ser las unidades tranzadas Q₀, y no Q₁ que se considera el óptimo social.

Éste podría haber sido el razonamiento que justificó –en décadas pasadas– el suministro gratuito de agua potable. El abastecimiento gratuito provoca una sobreutilización al óptimo social (Q₁), llevando las cantidades consumidas a un lugar mayor (Q₂). Para dicho punto la

sería su esposa, y siempre prestó una atención especial a los problemas económicos latinoamericanos. Muchos analistas lo consideran el líder que dirigió la invasión de Latinoamérica de los "Chicago Boys".

pérdida de eficiencia por sobreutilización estará dada por el triángulo (Δ) Q_2ab ⁵.

Plantea Stiglitz (2002) tres métodos para racionar los bienes que suministra el Estado: el cobro de alguna tasa por el uso, la provisión uniforme y las colas (tiempo de espera). Cualquiera de los tres tiene ventajas y desventajas; estará en la eficacia del responsable político la elección.

2.1.6 Monopolios

La *eficiencia* en la asignación de recursos se logra idealmente en condiciones de competencia perfecta; pero muy raras veces concurren los requisitos necesarios para la existencia de dicho mercado. La presencia de un único productor de un bien o servicio en el mercado, hace que nos encontremos ante un Monopolio. Según la visión neoclásica cuando existe un Monopolio, se produce una pérdida de bienestar generada por la ineficiencia en la asignación de recursos y dicha ineficiencia justifica la participación o intervención del Estado.

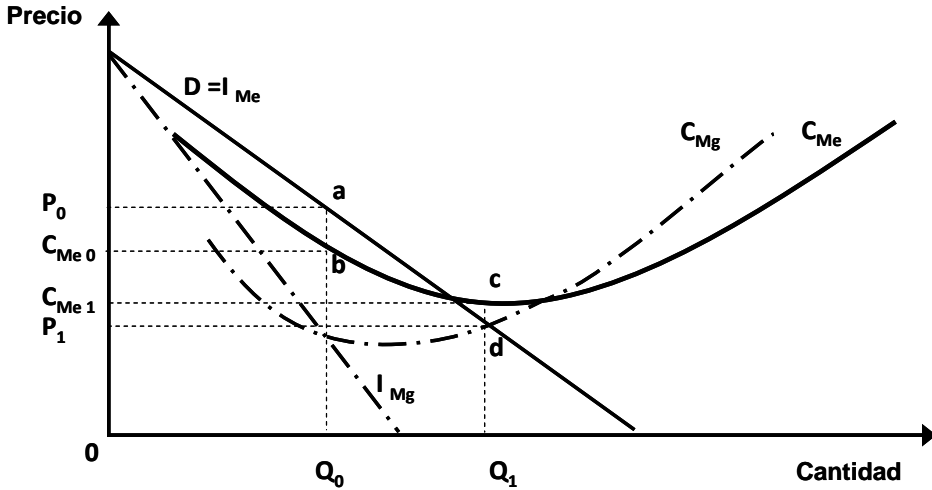
En el análisis se visualizarán dos situaciones de Monopolio:

- 1) El caso del Monopolio con costos decrecientes y
- 2) El caso del Monopolio con costos crecientes.

La solución óptima desde el punto de vista de la asignación es la misma, pero los efectos económicos son diferentes.

⁵ El aumento de las cantidades consumidas provoca un aumento del beneficio por el suministro extra medido gráficamente por la figura $OCMgaQ_2$. Pero el costo total por el suministro de dicha cantidad es el rectángulo $OCMgbQ_2$. Por ende hay una pérdida de eficiencia por sobreutilización representada por el triángulo (Δ) Q_2ba .

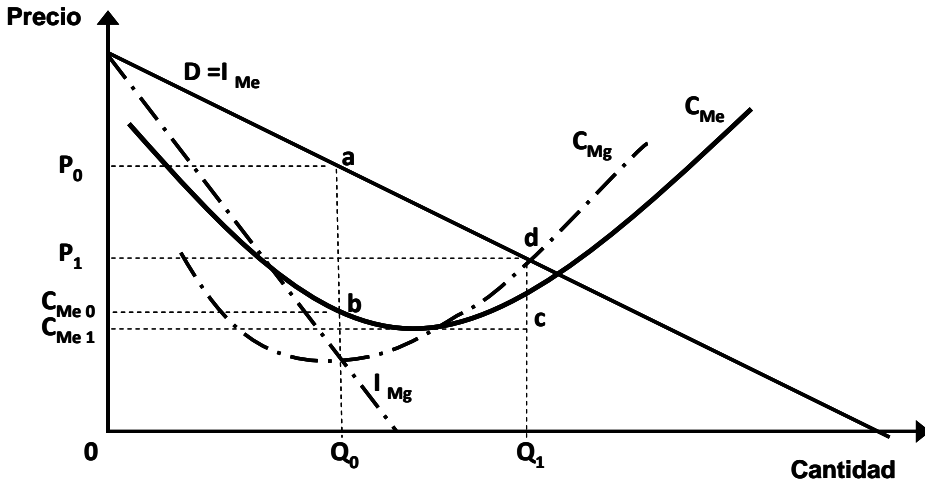
Gráfico 2.7
Monopolio (Costos decrecientes)



El óptimo privado del monopolista está en el punto Q_0 en el que su ingreso marginal coincide con su costo marginal. El precio lo encontramos en la curva de Demanda y es P_0 . En esta situación el monopolista obtiene beneficios extraordinarios (rectángulo $P_0 C_{Me0} b a$). Por otro lado, el óptimo social se encuentra en el punto en el que el Costo Social de producir el bien, que es el costo marginal del monopolista (ya que es el único productor), coincide con el beneficio social que genera el consumo del bien, representando la valoración social reflejada en la curva de Demanda. En consecuencia el óptimo social se encuentra en el punto Q_1 ; lugar en el que los costos medios del monopolista son superiores al precio del bien, por lo tanto el productor sufre una pérdida equivalente al rectángulo $C_{Me1} P_1 d c$.

La solución óptima desde la rama de la asignación de recursos es obligar al monopolista a producir Q_1 y subsidiar el rectángulo que refleja la pérdida con cargo al Presupuesto. Otra alternativa es que una empresa creada por el Estado sea la proveedora del bien, financiada con el presupuesto público.

Gráfico 2.8
Monopolio (Costos crecientes)



El análisis en el caso de mercados mayores (donde la función de Demanda corta a la curva de Costos Medios en su tramo ascendente) es similar al anterior. En el óptimo privado el monopolista obtiene beneficios extraordinarios (rectángulo $P_0C_{Me0}ba$). El óptimo social es el punto Q_1/P_1 , aquí el monopolista obtiene un beneficio menor (rectángulo $P_1C_{Me1}cd$). La solución es obligar al monopolista a proveer la cantidad socialmente deseable (Q_1). Esta vez la empresa no requiere subsidio alguno, porque la solución redundaría en una ganancia.

2.2 Distribución del Ingreso

Muchas veces, aunque la asignación de recursos sea óptima, no necesariamente genera una distribución justa de la renta y pueden producirse altos niveles de desigualdad. Esto justifica la intervención del Estado tendiente a generar una redistribución de la renta más *justa*⁶.

⁶ Al hablar de distribución más *justa*, debemos introducir criterios de evaluación y juicios de valor socialmente válidos. Se esperaría que una redistribución que favorezca a los que menos tienen es deseable.

En esta parte del Capítulo vamos a estudiar las formas de medición de la distribución del ingreso y algunos indicadores de desigualdad. Analizaremos también los criterios que puede tomar el Estado para intervenir en la distribución, y por último veremos algunas medidas puntuales, para el caso argentino, tendientes a mejorar la distribución existente y futura.

2.2.1 Medición de la Distribución del Ingreso

Distribución funcional del Ingreso: Para esta forma de analizar la distribución del Ingreso, se utiliza el indicador Producto Bruto Interno (PBI) calculado por el método del Ingreso⁷. La distribución funcional se logra dividiendo cada categoría de ingresos por el total del PBI, y de esa forma obtenemos la participación de cada categoría en el Ingreso total.

En la práctica este cálculo se dificulta, debido a que, en general, se tienen los datos del total de salarios pagados por la economía, pero no el dato de las otras categorías de retribución a los factores productivos. Aunque tengamos los datos y podamos calcular la *distribución funcional* del ingreso, esta información nos dice poco acerca de cómo se distribuye el ingreso en los distintos grupos de personas.

Distribución personal del Ingreso: Aquí el análisis se centra en comparar los distintos grupos de personas de acuerdo al nivel de ingreso que reciben. El análisis se realiza de la siguiente manera: se divide a la población en grupos que representen el 10% (deciles) o el 20% (quintiles) de la población total y se los ordena de menor a mayor, de acuerdo al ingreso que reciben.

⁷ Recordemos el cálculo del P.B.I. por el método del Ingreso = Salarios + Rentas + Interés + Beneficios (retribuciones a los factores de la producción).

Tabla 2.3
Distribución personal del ingreso

Grupo decilico	Ingreso Mínimo	Ingreso Máximo	% de la población	% de la suma de los ingresos	% de la población acumulado	% de la suma de los ingresos acumulado
1	9	720	10	1,4	10	1,4
2	720	1.200	10	3,2	20	4,6
3	1.200	1.500	10	4,4	30	9,0
4	1.500	1.900	10	5,4	40	14,4
5	1.900	2.400	10	6,9	50	21,2
6	2.400	3.000	10	8,7	60	29,9
7	3.000	3.500	10	10,3	70	40,2
8	3.500	4.300	10	12,7	80	52,9
9	4.300	6.000	10	16,8	90	69,8
10	6.000	115.000	10	30,2	100	100,0

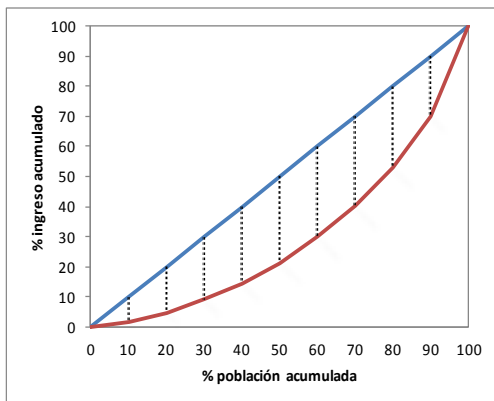
Fuente: Elaboración propia. Según datos de Indec. Cuarto trimestre de 2011.

2.2.2 Indicadores de desigualdad

La *curva de Lorenz* es la representación gráfica de las dos últimas columnas de la Tabla anterior. El eje de las ordenadas representa los porcentajes del ingreso acumulado y el eje de las abscisas los porcentajes de población acumulada. Obtenemos de esa forma una curva de distribución real que al compararla con la Curva de distribución perfectamente igualitaria (la bisectriz de los ejes) surge el *área de desigualdad*.

Coefficiente de Gini: El Coeficiente de Gini refleja el área de desigualdad de la curva de Lorenz. Este coeficiente toma valores entre 0 y 1, siendo 0 el coeficiente que determina una distribución perfectamente igualitaria y 1 el nivel de distribución totalmente desigual.

Gráfico 2.9
Curva de Lorenz



El área entre la curva de distribución y la bisectriz (marcada con línea de puntos) es la denominada área de desigualdad.

Esta área se mide con el Coeficiente de Gini.

Una forma simplificada de calcular el coeficiente de Gini, es sumar las diferencias entre la columna de Población acumulada y la de Ingreso acumulado y dividir las por la sumatoria de la población acumulada hasta el anteúltimo decil o quintil. En nuestro caso:

Tabla 2.4
Distribución del ingreso (4to. Trimestre 2011)

Grupo decilico	Mínimo	Máximo	% de la población acumulada	% de la suma de los ingresos acumulados	Diferencia acumulada	Población acumulada
1	9	720	10	1,4	8,6	10
2	720	1.200	20	4,6	15,4	30
3	1.200	1.500	30	9,0	21,0	60
4	1.500	1.900	40	14,4	25,6	100
5	1.900	2.400	50	21,2	28,8	150
6	2.400	3.000	60	29,9	30,1	210
7	3.000	3.500	70	40,2	29,8	280
8	3.500	4.300	80	52,9	27,1	360
9	4.300	6.000	90	69,8	20,2	450
10	6.000	115.000	100	100,0		
				Sumatorias	206,6	450

Fuente: Elaboración propia. Según datos del Indec. Cuarto trimestre de 2011.

$$\text{Sumatoria de Diferencias/Sumatoria de Población} = \frac{\sum_{i=1}^{n-1} (Pa - Ya)i}{\Delta \sum_{i=1}^{n-1} (Pa)i} =$$

206,60/450= 0,46, siendo Pa el porcentaje de población acumulada e Ya el porcentaje de los ingresos acumulados.

Coefficiente de Gini =0,46

Brecha de Ingresos: Este indicador resulta del cociente del ingreso promedio de las personas del decil/quintil de más altos ingresos sobre el ingreso promedio de las personas del decil/quintil de menores ingresos.

Ese cociente nos dice cuántas veces más ingreso recibe el sector más rico de la sociedad respecto del sector más pobre. Mientras mayor sea el resultado, más desigual resulta la distribución del ingreso.

Para nuestro ejemplo, BI = 10º decil/1º decil = 30,2/1,4 = 21,54

2.2.3 Criterios de distribución⁸

Una vez que la sociedad ha aceptado que la distribución del ingreso no es la socialmente aceptada cómo justa, se deben determinar criterios para la redistribución. La aceptación colectiva de estos criterios es fundamental, ya que la redistribución de la renta consiste básicamente en tomar ingresos de algún grupo social y redistribuirlos hacia otro grupo. Así algunos resultan ganadores y otros perdedores.

Los criterios de distribución a aplicar dependen de consideraciones valorativas acerca de cuál sería la distribución justa del ingreso para la sociedad, en este tema no existen posiciones objetivas; los diferentes juicios de valor son los que determinan hacia qué situación distributiva desea ir la sociedad.

Podemos clasificar, siguiendo a Musgrave (1991) y a Nuñez Miñana (1994), en tres grandes grupos los criterios de justicia distributiva:

⁸ Este campo de conocimiento es muy rico y amplio, se invita a seguir investigando en este sentido, tratando de consultar distintos autores.

1) *Criterios basados en la dotación de factores*: Se considera socialmente justo que cada persona reciba de ingresos en proporción a la dotación de factores productivos que aporta a la sociedad. Las distintas variantes que surgen de estos criterios son:

- Recibir lo que se gana en el mercado: se aceptan como justas las valoraciones que tiene el mercado respecto de cada factor productivo y se trata que cada persona reciba lo que el mercado le retribuye por el factor productivo que esa persona ofrece.
- Recibir lo que se podría ganar en un mercado competitivo: el Estado reasignará lo que las personas han recibido en el mercado, a valores de un mercado perfectamente competitivo. Se eliminan las rentas monopólicas y oligopólicas.
- Recibir solamente la renta del trabajo: se considera justa la recepción de rentas del trabajo, a las que se denomina *rentas ganadas*, y se tratan de eliminar las otras rentas, consideradas *no ganadas*.
- Recibir lo que se podría ganar en un mercado competitivo en igualdad de posiciones de salida. Este criterio considera que deben eliminarse las diferencias iniciales en la dotación de factores de los individuos. Esta variante castigaría con impuestos muy altos a la herencia, fomentaría la educación gratuita, obligatoria e igualitaria entre otras medidas.

2) *Criterios de igualdad*: El enfoque se centra en el bienestar de las diferentes personas de una comunidad, independientemente de su aporte al proceso productivo (base de los criterios anteriores). Sus principales variantes son:

- Bienestar igual. Se tratará de que todas las personas reciban u obtengan el mismo nivel de bienestar; esta variante considera a la igualdad en la distribución como algo deseable *per se*. Lo que se trata de lograr es que cada individuo reciba ingresos de acuerdo a su necesidad.
- Maximizar el bienestar del grupo de renta más baja. Este criterio fue formulado por John Rawls (1921–2002), que explica que ante la incertidumbre de los individuos de conocer sus potenciales ingresos,

verán con agrado la posibilidad de mejorar la posición del grupo de renta más baja.

- Bienestar mínimo para todos. Este criterio tratará que ninguna persona se encuentre en la situación de no satisfacer unas necesidades mínimas, socialmente establecidas. Es decir, se les asegura un nivel mínimo de bienestar a todos (provisión uniforme). Aquí se aceptan las diferencias de ingresos, por encima del mínimo, entre los individuos provenientes de la distinta dotación de factores.

3) *Criterios utilitaristas*: Estos criterios parten del supuesto que es posible cuantificar y medir la utilidad de cada persona en una medida que reflejaría la cuantificación de su bienestar. Bajo ese supuesto, se podrán comparar y sumar las diferentes utilidades individuales obteniendo una función social de bienestar. Este criterio considera que la distribución del ingreso más justa es aquella que logra maximizar la función social de bienestar. Estos criterios también llamados marginalistas requieren el uso de sofisticadas herramientas matemáticas para confeccionar la función individual y social de bienestar.

2.2.4 Algunas políticas redistributivas en la Argentina

A modo de ejemplo, se enumeran algunas medidas de política redistributivas aplicadas en nuestro país en los últimos años:

- Asignación Universal por Hijo: Se trata del pago de una suma mensual a las personas desocupadas, que trabajan en el mercado informal o que ganan menos del salario mínimo vital y móvil. En el 2014 esa suma asciende a \$644⁹.- por cada hijo de familias en la situación descripta. Los requisitos adicionales para el acceso a este derecho, son certificados de concurrencia regular a establecimientos educativos primarios o secundarios y cumplimiento del cronograma de vacunación obligatoria. Este beneficio se ha extendido a mujeres solteras embarazadas que encuadren en la situación de beneficiarios de la Asignación Universal por hijo. La fundamentación de la Asignación es que es un derecho de

⁹ Grupo I, que corresponde a la remuneración que va desde \$200 hasta \$5.300.-

cada niño tener cierto ingreso para su manutención. La política se encuadraría dentro del criterio de lograr igualdad en el bienestar de todos.

- Salario Mínimo Vital y Móvil: Este concepto asegura que los trabajadores no recibirán una retribución menor a la que se establezca. Debe asegurarle al trabajador la satisfacción de sus necesidades básicas (alimentación adecuada, vivienda digna, educación, vestuario etc.), y se ajusta periódicamente de acuerdo a las variaciones en el costo de vida. En nuestro país el salario mínimo vital y móvil lo determina el Consejo Nacional del Empleo, la Productividad y el Salario Mínimo Vital y Móvil, convocado luego de mucho tiempo por el Decreto 1095/2004. Esta acción se enmarcaría dentro del logro de un bienestar mínimo para el conjunto.
- Programa *Conectar igualdad*: Se trata de un programa destinado a distribuir netbooks a cada alumno y docente de escuela secundaria pública, educación especial e institutos de formación docente. El objetivo principal de este programa es recuperar la escuela pública, con el fin de reducir las brechas digitales, sociales y educativas en el territorio del país. Esta estrategia se inserta en el criterio de lograr el máximo bienestar del grupo más relegado de la sociedad.

Conclusiones

Este Capítulo es un puntapié de inicio en los temas inherentes al accionar del Estado. En una apretada síntesis se intentó desarrollar algunos conceptos básicos del funcionamiento del Estado en la asignación de los recursos productivos y la redistribución del ingreso. Sería deseable la profundización en lecturas específicas de acuerdo a los lineamientos ideológicos de cada autor.

Las diferentes posturas en cuanto a la temática se puede sintetizar en la disputa: *mercado vs. Estado*. Los partidarios de los *mercados* se basan en que los mismos son mecanismos que gracias a la maximización de

beneficios, inducen al aumento constante en la productividad de los factores productivos. Lo que no resulta evidente (Bocco, 1997 : 16).

“...es que esos mercados solos puedan funcionar de manera estable y duradera, dentro de marcos políticos que induzcan a una distribución de ingresos en función de maximizar el consenso social sobre la marcha global de las sociedades”.

El presupuesto como herramienta de programación. Instrumento de política económica, mecanismo de control jurídico-administrativo y de optimización de la gestión. Principios básicos. Elaboración y proceso parlamentario. Armonización de metas y objetivos. Efectos sobre la cuantía y composición del presupuesto en el sistema económico. Indicadores de gestión presupuestaria. Gestión presupuestaria en la norpatagonia argentina. Evolución reciente de las técnicas aplicables: el Presupuesto participativo. Presupuesto por programas.

Introducción

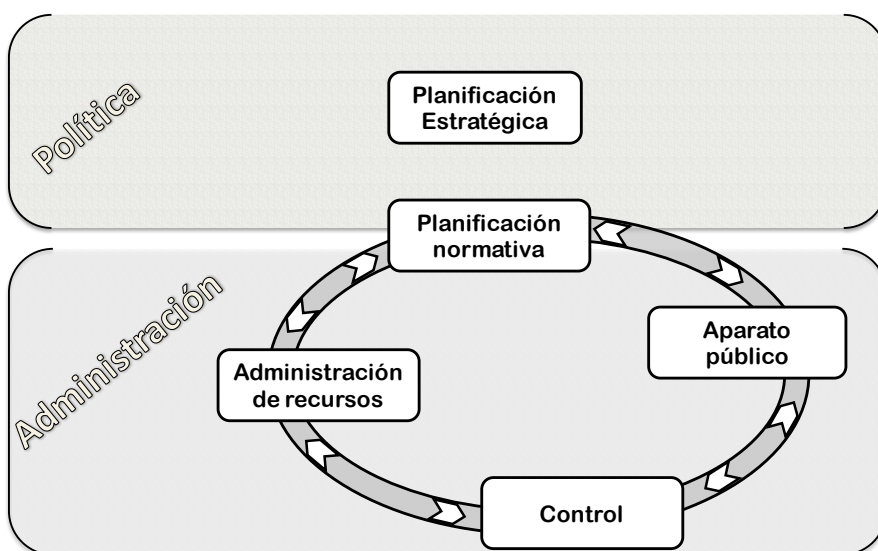
Es importante enmarcar el tema teniendo en consideración algunos contenidos, que muchas veces no están concretamente definidos y producen confusión al tratar el *presupuesto público*. Claramente el *presupuesto* es una *herramienta de política económica*, pero habría que encuadrarlo dentro de un concepto más amplio como lo es el de la *planificación*.

Obviamente la *planificación* es inherente al concepto de Estado, al que se lo puede definir desde una postura contractualista (Jean-Jacques Rousseau, 1712-1778) que separa a la Sociedad del Estado; o bien con una visión en la que se confunde a la Sociedad *con* el Estado. Esta última considera a la formación de los mismos, producto de una *construcción social* (Oszlak, 1982). Ante las dos opciones, claramente compartimos la segunda, ya que la forma de encarar el proceso de enseñanza-aprendizaje se hace a partir de una visión heterodoxa de la Economía Política, ubicando los fenómenos económicos dentro de la Sociedad en la cual están insertos (Guerrero, 2002). En consecuencia, el Estado, como toda *construcción social*, en un sentido abstracto, articula el sistema que domina una sociedad.

Para avanzar en un análisis específico, es imprescindible estudiar los institutos que conforman su aparato; para el caso: *el presupuesto*.

Sin entrar a explayarnos en el concepto de *planificación estratégica*, sobre el cual hay mucho escrito, reafirmamos que los Estados democráticos elijen a sus gobernantes; quienes de alguna manera más o menos explícita, tienen una estrategia y planean cómo llegar a sus objetivos políticos.

Figura 3.1. La relación de la planificación y las funciones de gobierno



Fuente: elaboración propia sobre Seminario “Política, planificación y gobierno: claves para la gestión de lo público” Bernazza, C. Universidad Nacional de la Matanza (2° cuatrimestre 2011)

En este sentido la *planificación estratégica* se encontraría dentro del ámbito de la *Política* y la *planificación normativa*, como las leyes de *presupuesto*, dentro de la *Administración*. Hay algunos autores que identifican a la *planificación estratégica* como los planes a largo y mediano plazo, mientras que los programas de acción de corto plazo, como podría ser el *presupuesto* anual de la Administración Pública, lo consideran parte de la *planificación operativa* (Naclerio, Narodowski y De Santis, 2007).

Con estas salvedades se puede definir al *presupuesto* de la Administración Pública como una herramienta que le permite al gobierno planificar anualmente sus actividades, siendo un elemento de proyección y control, expresado en términos económicos y financieros, dentro del marco de un plan estratégico. Un instrumento capaz de promover la integración en las diferentes áreas que tiene el sector público. Por ello, el gobierno realiza una estimación de los recursos que recibirá (ingresos) y programa los gastos (egresos), que demandará la ejecución de las actividades que llevará a cabo. Lo cierto es que la rigidez normativa (Leyes, Ordenanzas, Constituciones) le otorgan una inflexibilidad a los *presupuestos*, que no la tienen los planes a mediano y largo plazo.

Ander Egg (2002) explica como fue el camino que transformó la *planificación normativa* en *planificación estratégica*;

“...desde los años setenta, se fue desvaneciendo “el entusiasmo y el apoyo que recibieron en su tiempo las ideas y las prácticas de la planificación”, pero al mismo tiempo, se ha insistido en la necesidad consiguiente de una acción deliberada, coherente y sostenida en el mediano y largo plazo, que asegure la adecuada asignación de recursos para superar las dificultades presentes y abrir el camino hacia el futuro”.

Por lo visto, y en un sentido cronológico la *planificación normativa* es anterior a la idea de la *planificación estratégica*; sintetizando en un cuadro sus diferencias vemos:

Planificación Normativa	Planificación Estratégica
Básicamente los problemas son técnicos	Básicamente los problemas son interpersonales
Está centrado en la lógica de la formulación	Centrado en la lógica de la realización
Énfasis en lo tecnocrático, hace de la planificación una tecnología que orienta la intervención social	Destaca la importancia de la política y la intervención de los diferentes actores sociales
Importancia suprema del papel de los expertos	Importancia de integración del aporte de los expertos, con las expectativas, intereses y necesidades de los actores involucrados
El centro de la planificación es el diseño y suele expresarse en un plan libro	El centro de la planificación es la dinámica de conducción; se puede no cristalizar en un plan escrito, habida cuenta del permanente seguimiento que se hace de la coyuntura política, económica y social

Con las salvedades anteriores nos aproximaremos al concepto de *presupuesto*, teniendo en cuenta que queda involucrado dentro de la *planificación normativa*.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) define al *presupuesto* nacional argentino (www.afip.gov.ar. 2011) como:

“...un resumen anual y sistemático que establece las previsiones del gasto público y de los recursos necesarios para cubrirlos.

El Presupuesto Nacional es una ley que evidencia cuáles son las líneas de acción de gobierno, es decir, establece cuáles son las

prioridades del gasto y estima los recursos con los que se financiará el mismo.

En su formulación, siguiendo lo establecido en la Constitución Nacional, deben privilegiarse los criterios de equidad, igualdad de oportunidades y bienestar para el conjunto de la sociedad.

El Presupuesto, en tanto constituye un acto de gobierno, se debe dar a conocer a la sociedad por todos los medios que el Estado tiene a su alcance, propiciando un ejercicio de transparencia de la gestión pública y una contribución a la participación ciudadana en torno de la asignación, destino y control sobre la ejecución presupuestaria”.

La importancia que tiene el *presupuesto* puede simplificarse en la consigna de tradición legislativa, donde se lo conoce como la *ley de leyes*, “...con eficacia obligatoria para los diferentes poderes a los que se encomienda su ejecución” (Jarach, 1996).

Extractando algunas definiciones de *presupuesto*, observamos:

- Plan de Gobierno anual expresado en términos financieros y físicos que comprende recursos y gastos.
- Planificación de la actividad financiera del Estado, aprobada por ley, que abarca un período generalmente anual.
- Legal: verdadera autorización que otorga el Poder Legislativo (Congreso, Legislatura, Concejo Deliberante) al Ejecutivo (Presidencia, Gobernación, Intendencia) para disponer anualmente de los dineros públicos.
- Financiera: plan de Gobierno valorizado, con descripción de sus fuentes de financiamiento.
- Desde la Gestión: es la herramienta de ejecución del plan de gobierno.
- Contable: es la génesis de la contabilidad pública. Sin presupuesto no hay partida y la contabilidad pública no puede iniciar su registración regular.

Sin embargo, quizás la más reveladora definición de *presupuesto* gubernamental es la expresada por Juan Bautista Alberdi (1810-1884):

*EL PRESUPUESTO
ES EL BARÓMETRO QUE MIDE LA CULTURA DE UNA
SOCIEDAD*

3.1 Naturaleza jurídico-constitucional del Presupuesto

Las Normas Constitucionales nacionales argentinas que se refieren al tema son: art. 75- inc. 8, art. 100- incisos: 1, 6 y 7; y la Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

La Constitución Nacional le asigna al:

- Congreso la posibilidad de fijar “...*el presupuesto general de gastos y el cálculo de recursos de la Administración...*” (art.75, inc. 8); y al
- Jefe de Gabinete la obligación de elevar el “...*proyecto de ley de presupuesto...*” (art. 100, inc. 6) y “...*recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de Presupuesto Nacional*” (art. 100, inc. 7).

Los Principios Presupuestarios, según la Ley 24.156 “*De Administración financiera y de los Sistemas de control del Sector Público Nacional*” son:

Equilibrio presupuestario. Este principio se refiere, esencialmente, al aspecto financiero del *presupuesto*. Es la significación más tradicional que postula que el total de gastos debe ser igual al total de los ingresos públicos. Como tal, ha sido consagrado en leyes e incluso en las Constituciones de algunos países; sin embargo depende, en última instancia de los objetivos de política macroeconómica que se cumpla o no se cumpla el principio en la ejecución (arts. 28, 33, 34 y 38, Ley 24156).

Unidad. Los *Presupuestos* de cualquier institución del sector público, deben ser elaborados, aprobados, ejecutados y evaluados con plena sujeción a la política presupuestaria. Esta debe ser única, definida y adoptada por la autoridad competente de acuerdo con la ley; basarse en

un solo método y expresarse uniformemente. El concepto de política presupuestaria única no implica que todos los organismos públicos ejecuten una misma, sino que sus estrategias institucionales, sectoriales y/o regionales específicas se enmarquen dentro de la política presupuestaria global del sector público.

En otras palabras, es indispensable que el presupuesto de cada jurisdicción o entidad se ajuste al principio de *unidad*, tanto en su contenido como en su método y en su expresión. Todos los gastos y recursos deberán incluirse en un único documento (art. 12 Ley 24.156).

Universalidad. Dentro de este postulado se incluye la necesidad de que todo aquello que constituya materia presupuestaria debe ser incorporado en él. Naturalmente que la amplitud de este principio depende del concepto que se tenga sobre el *presupuesto*. En la concepción tradicional se consideraba que este principio podía cumplirse cabalmente bajo la *prohibición* de la existencia de fondos *extrapresupuestarios*. En la concepción del *presupuesto* como instrumento de múltiples fines, la aplicación del principio de *universalidad* significa, además, que la producción de todos los bienes y servicios, así como los recursos reales y las disponibilidades financieras que requieren las instituciones públicas para producirlos, deben formar parte del *presupuesto*. El fin de este principio es evitar desmanejos, y para ello todos los recursos y gastos deben aparecer sin compensaciones entre sí en el cuerpo del *Presupuesto* (art. 12 de la Ley 24.156).

Claridad. Este principio tiene importancia para la eficacia del *presupuesto* como instrumento de gobierno, de administración y de programación socio-económica.

Si los documentos presupuestarios se expresan de manera ordenada y clara, todas las etapas del proceso pueden ser llevadas a cabo con mayor ajuste a los tiempos y resultados a alcanzar. Por otro lado, favorece la toma de conocimiento e interpretación de los ciudadanos, que son en definitiva quienes financian los gastos públicos. En este sentido la estructura del *presupuesto* debe ser metódica y comprensible, debiendo utilizarse conceptos que no dejen dudas sobre su significado.

Publicidad. Este principio está de alguna manera relacionado con el *presupuesto* como institución y con el principio anterior. Los ciudadanos deben tener posibilidades y acceso a las cuentas públicas y para ello es necesario que se publiquen.

Especificación. Este principio se refiere, básicamente, al aspecto financiero del *presupuesto* y significa que, en materia de ingresos, deben señalarse con precisión las fuentes que los originan y, en materia de gastos las características de los bienes y servicios que deben adquirirse.

La *especificación* no se agota en la distinción del objeto de los gastos o las fuentes de los ingresos sino, además, en la ubicación de aquellos, dentro de las jurisdicciones o entidades, y de las distintas categorías programáticas.

Concluyendo, este principio tiende a asegurar que las cuentas reflejen la naturaleza de la erogación o del ingreso, la magnitud de los mismos y el periodo de aplicación (art. 13 y 10 de la Ley 24156).

Exclusividad. En cierto modo este principio, complementa y precisa el postulado de universalidad, al exigir que no se incluyan en la ley anual de presupuesto asuntos que no sean inherentes a esta materia. Ambos principios tratan de precisar los límites y preservar la claridad del presupuesto; ya que el mismo no debe tener disposiciones de carácter permanente ni reformar leyes vigentes (art. 20 de la Ley 24156).

Anticipación. Este enunciado tiene su fundamento, por un lado, en la característica dinámica de la acción estatal y de la realidad global del país y, por otro, en la misma naturaleza del *presupuesto*.

Si bien el *presupuesto* es un instrumento de la Administración financiera de una organización de vida ilimitada como es el Estado, es necesario convenir su expresión en períodos de tiempo acordes con ciclos de la actividad económica. Por ende, debe aprobarse antes de comenzar el ejercicio; en caso contrario se prorroga el *presupuesto* del ejercicio anterior (art. 27 de la Ley 24156).

Continuidad. Esta norma postula que todos y cada uno de los elementos del *presupuesto* anual, deben apoyarse en los resultados de ejercicios

anteriores y tomar en cuenta las expectativas de los ejercicios futuros. El carácter dinámico de las acciones presupuestarias hace necesario que la anualidad se conjugue con la continuidad. Los *presupuestos* deben prepararse y sancionarse con anterioridad del período al cual se refieren.

No afectación. El planteo que ningún recurso se puede asignar a determinados gastos (art. 23 de la Ley 24156) sería la consigna. En la actualidad, con la formación de los fideicomisos con afectación de determinados recursos, práctica cada vez más generalizada, no se estaría cumpliendo este principio.

Unidad de caja. Tiene vinculación con el anterior, ya que la Administración Nacional está obligada a tener una cuenta única del Tesoro (arts. 74 inc. c y 80 de la Ley 24156).

Exactitud. En el *presupuesto* deben constar cifras ciertas, no sobreestimar o subestimar ni recursos ni gastos. Existen *presupuestos* basados en esquemas demasiado optimistas, que luego al confrontarse con la realidad emergen cambios sustanciales. Lo mismo ocurre si el planteo es excesivamente pesimista y se estima escasa recaudación; en ese caso los gastos también serán irresponsablemente bajos.

Con el cumplimiento de este principio, se tiende al establecimiento de objetivos posibles de alcanzar, altamente complementarios entre sí y considerados de la más alta prioridad. Es decir, debe programarse lo que es factible ejecutar, tanto en gastos como recursos.

3.2 Ciclo Presupuestario

Elaboración

Esta etapa, que suele insumir varios meses, es de gran importancia ya que en ella se establecen las prioridades gubernamentales, las estrategias para atenderlas y los recursos específicos que se destinarán para su

cumplimiento. Es, por otra parte, la etapa más cerrada de todo el ciclo y la que menos trasciende.

Por lo general, la formulación del presupuesto se hace en función de la estructura que establece el Ministerio de Economía y Hacienda, todas las dependencias deberían respetar dichas pautas para su elaboración.

Cada dependencia propondrá su propio *presupuesto*, luego con toda la información reunida sigue por un proceso de discusión amplio en el que, sobre la base de los límites iniciales enviados y los solicitados luego por cada entidad, se acuerda el máximo de gasto autorizado para cada jurisdicción y la incorporación de nuevas actividades, entre otras cosas.

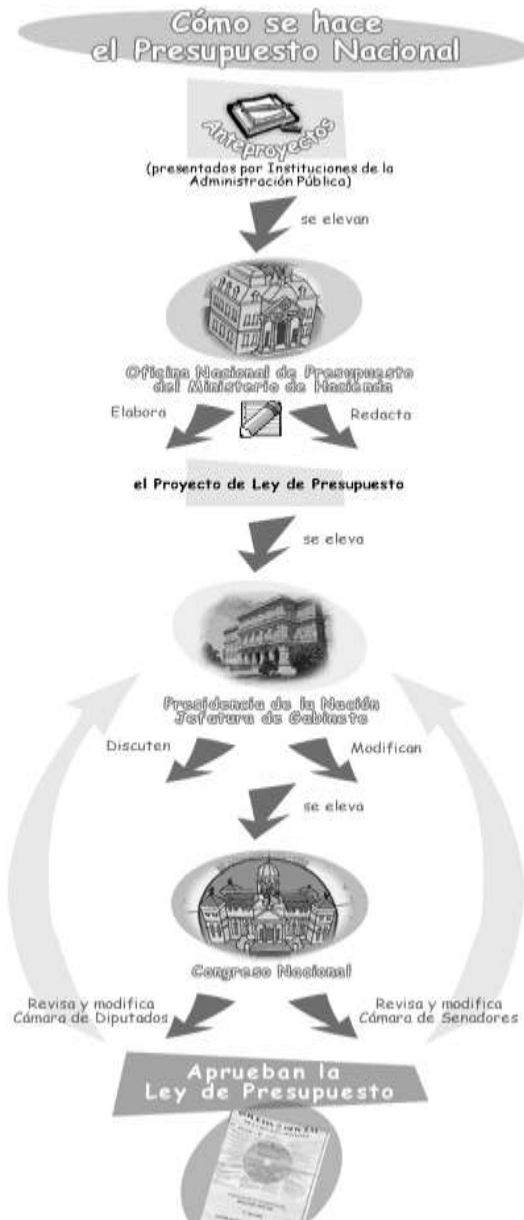
El proyecto, una vez terminado, debe ser presentado al Poder Legislativo para su discusión y aprobación antes de una fecha determinada, que generalmente varía según la provincia; a nivel nacional es el 15 de septiembre.

Aprobación y promulgación

Esta que es la etapa más visible del proceso presupuestario, se refiere al momento en el que el Gobierno presenta el proyecto de ley de *presupuesto* de ingresos y egresos al Congreso (Legislatura o Concejo Deliberante) para que éste lo discuta, modifique y/o apruebe. Por lo general, los cambios que el Poder Legislativo le puede hacer al *Presupuesto*, no abarcan detalles de programas o características menores de la aplicación o ejecución.

El ciclo del *presupuesto* nacional, comienza cuando el proyecto de ley ingresa al Congreso. Una vez allí es analizado por la Comisión de Hacienda y Presupuesto; si esta Comisión aconseja su aprobación, deberá llevarse al recinto para discutirse entre todos los miembros de la Cámara. Pasa luego, con media sanción, a la Cámara de Senadores donde se repite el proceso.

Figura 3.2
Ciclo Presupuestario



Fuente: www.afip.gov.ar

Una vez aprobada la Ley de *presupuesto* por el Congreso, vuelve al Poder Ejecutivo para su promulgación y publicación en el Boletín Oficial. Nace así el concepto de Crédito Presupuestario, que es el límite o permiso que el Poder Legislativo le da al Ejecutivo a gastar en cada rubro¹⁰.

Ejecución

En esta etapa del ciclo, el Gobierno ejecuta sus programas con los recursos aprobados por el Poder Legislativo.

Es común que durante el ejercicio no sólo haya variaciones en el destino de rubros específicos del gasto aprobado, sino que también haya recortes o aumentos del crédito disponible para gastar.

El Poder Ejecutivo puede incorporar modificaciones al *presupuesto* durante la ejecución, mientras se mantenga dentro de las pautas establecidas por la ley, respetando la distribución entre las finalidades. A veces, con autorización expresa en la Ley de *presupuesto*, los Ejecutivos tienen las manos libres. Si esto no ocurre, necesita pedir autorización a la Legislatura (Congreso o Concejo Deliberante) para realizar las modificaciones que considere necesarias. Esos son los vulgarmente llamados “*superpoderes*” que el Ejecutivo propone y el Legislativo lo autoriza.

¹⁰ El proyecto debe ser sancionado antes de la finalización del ejercicio administrativo, si esto no ocurriera se prorroga la Ley de *presupuesto* vigente. Por lo general, la elaboración del *presupuesto* recae por completo en el Poder Ejecutivo, la excepción serían aquellos casos en los cuales se han instrumentado procesos participativos de formulación presupuestaria.

Evaluación y control

Esta etapa es crucial ya que el Gobierno rinde cuentas de los montos que dispuso y los resultados obtenidos. La fiscalización debe arrojar luz sobre el uso de los recursos, su *eficiencia* y su *racionalidad*.

Para llevar a cabo esta función, a nivel nacional, existen dos tipos de controles. Uno a nivel interno, dentro del Poder Ejecutivo, y otro externo, independiente del Gobierno. Asimismo el Poder Legislativo realizará el control Político al aprobar o rechazar la Cuenta de Inversión (la ejecución presupuestaria).

La Ley 24.156 establece, en sus títulos VI y VII, dos sistemas de control:

a) Interno

Está constituido por un organismo que es la *Sindicatura General de la Nación* (SIGEN) y, a su vez, por Unidades de Auditoría Interna que actúa en la órbita de la Administración Pública. Sus Funciones -entre otras- son:

- Dictar y aplicar normas de control interno.
- Vigilar el cumplimiento de las normas contables, emanadas de la Contaduría General de la Nación.
- Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, facilitando el desarrollo de las actividades de la Auditoría General de la Nación.

El cuerpo está a cargo de un Síndico General designado por el Poder Ejecutivo, que depende directamente del Presidente de la Nación y tiene rango de Secretario de la Presidencia. Para detentar este cargo es necesario poseer título universitario en Ciencias Económicas, y una experiencia en administración financiera y auditoría no inferior a ocho años. El Síndico General es asistido por tres Síndicos Generales Adjuntos.

b) Externo

Es desarrollado por la Auditoría General de la Nación (AGN), que opera en la órbita del Poder Legislativo (art. 85 de la C.N.).

Sus funciones son:

- Fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos del Estado, una vez dictados los actos correspondientes;
- Auditar, por sí o mediante profesionales independientes, a unidades ejecutoras de programas y proyectos financiados por los organismos internacionales de crédito;
- Examinar y emitir dictámenes sobre los estados contables financieros de los organismos de la Administración Nacional;
- Auditar y emitir dictamen sobre los estados contables financieros del Banco Central de la República Argentina, entre otras.

Está formada por 7 miembros que serán auditores generales:

- 3 nombrados a propuesta de los Diputados;
- 3 nombrados a propuesta de los Senadores; y
- el Presidente, es nombrado por acuerdo entre ambas Cámaras, que representará a la oposición política.

Otro organismo de control externo es el ejercido por las Defensorías del Pueblo.

En general las leyes anuales de *presupuesto* traen una cláusula de autorización al Poder Ejecutivo de modificación de partidas e incluso incremento de partidas. Dichas cláusulas desnaturalizan el Control que el Poder Legislativo debe hacer sobre la herramienta. Como ejemplo se transcribe el art. 5 de la Ley de *presupuesto* Nacional para el año 2012:

“Art. 5: El Jefe de Gabinete de Ministros, a través de decisión administrativa, distribuirá los créditos de la presente ley como

mínimo a nivel de las partidas limitativas que se establezcan en la citada decisión y en las aperturas programáticas o categorías equivalentes que estime pertinentes.

Así mismo en dicho acto el Jefe de Gabinete de Ministros podrá determinar las facultades para disponer reestructuraciones presupuestarias en el marco de las competencias asignadas por la Ley de Ministerios y sus modificaciones”.

El Jefe de Gabinete tiene la atribución de reestructurar, existen otros artículos en la Ley donde se consolida la potestad del Jefe de Gabinete. Por artículos como el transcrito, los “*superpoderes*” de los que hablábamos están, en manos de Jefe de Gabinete a nivel nacional.

3.3 Las clasificaciones del presupuesto

Para desarrollar sus actividades el sector público ejecuta una gran cantidad de operaciones (ingresos y gastos), de modo que para estudiarlas y apreciar su significado es preciso darle forma a la información reflejando su sentido y alcance. Para ordenarla existe un conjunto de clasificaciones presupuestarias generalmente aceptadas que implican distintas formas de presentación de los datos; el resultado será insumo para el análisis fiscal que se pueda requerir. Lo anterior significa, que es posible preparar distintas cuentas gubernamentales en las que aparecen clasificados los ingresos y gastos de acuerdo con diferentes criterios.

Conforme con los avances logrados en la contabilidad fiscal, las principales cuentas gubernamentales que pueden prepararse son:

- Las del *presupuesto* administrativo o convencional del gobierno (planificación normativa)
- La del gobierno general dentro del esquema de las cuentas de ingreso y producto nacionales, por ejemplo cálculo del PBI = consumo + inversión bruta + gasto público + exportaciones - importaciones (planificación estratégica)

- Las del sector gobierno dentro de la matriz de transacciones ínter-industriales de insumo/producto (insumo de la planificación estratégica)
- La del gobierno en el esquema de fuentes y usos de fondos (planificación normativa)
- La del sector gobierno dentro de los esquemas de la riqueza nacional (insumo de la planificación estratégica)

Los *presupuestos* administrativos o convencionales (planificación normativa) anuales, contienen en su fase de presupuesto y de ejecución, toda la información acerca de las transacciones del gobierno, las cuales deben ser clasificadas, ajustadas y consolidadas.

Es conveniente examinar cada uno de los esquemas de cuentas gubernamentales más significativos con el objeto de fijar sus características y su utilidad para el análisis de la política del gobierno.

En realidad, el *presupuesto* gubernamental abarca todo el sector público y debería presentarse en términos consolidados¹¹. Para su elaboración se tienen en cuenta los *presupuestos* parciales que formulan los distintos Organismos del sector público, los cuales se preparan en términos combinados, es decir, incluyendo todas sus transacciones y transferencias intersectoriales.

Para la *planificación estratégica* de las cuentas presupuestarias, deben considerarse los cuatro propósitos fundamentales de dichas cuentas. En primer lugar, deben estructurarse de manera que faciliten el análisis de los efectos económicos y sociales de la actividad de gobierno; ya que las decisiones gubernamentales alteran el curso de la vida económica y social de los países. Es preciso que las autoridades puedan obtener la información para medir los efectos que su gestión ha de producir. En consecuencia, la clasificación debe hacer posible el estudio de la influencia que los ingresos y los gastos gubernativos ejercen sobre el nivel y composición del producto nacional, sobre el empleo y sobre el

¹¹ En la consolidación deberían netearse partidas que son ingreso para una repartición u Organismo y egreso para otra/o.

ritmo de crecimiento económico; así también sobre la distribución del ingreso entre la población.

En segundo lugar, las cuentas deben facilitar la formulación de los programas que elabora el gobierno para cumplir sus funciones. Una vez fijada la participación del gobierno en el ingreso nacional, ya entrando en la planificación normativa, debe calcularse la composición de los egresos entre gastos de consumo y de capital ajustados por los niveles de actividad del sector privado. Las cuentas presupuestarias han de ordenarse de manera que muestren las decisiones programadas y los cambios recomendados de año en año. De esta forma, el Congreso y el Ejecutivo, al aprobar el *presupuesto*, sabrán qué se quiere hacer con los dineros públicos. Además ha de expresarse con claridad el programa de financiamiento, detallando los ingresos tributarios, las tasas, etc., y precisando a qué sectores se está gravando.

En tercer lugar, las cuentas presupuestarias deben contribuir a una expedita ejecución del *presupuesto* y de la administración de los recursos. El administrador del programa debe conocer los montos de los recursos financieros que dispondrá y las responsabilidades que habrá de asumir, ya que responde por el manejo de los fondos puestos a su disposición. El sistema de cuentas presupuestarias tiene que permitirle aplicar recursos, a lo largo del año fiscal, en forma inteligente y en función de las metas trazadas.

En cuarto lugar, las cuentas presupuestarias deben facilitar la contabilidad fiscal. El gobierno debe llevar registro completo de las operaciones fiscales y poder así establecer las responsabilidades que le caben a los funcionarios en la recaudación de los impuestos, en la administración de los fondos y en la disposición de los gastos¹². Las cuentas fiscales deben permitir establecer con precisión el compromiso de personas específicas, con el fin de evitar malversación de fondos, fraudes, o manejos ilegales. Una de las razones de ser de la contabilidad fiscal es la de posibilitar la fiscalización efectiva por personas distintas de

¹² Función de control.

aquellas a quienes incumbe la responsabilidad legal de las operaciones. Esa es la tarea del auditor¹³.

Planear una clasificación presupuestaria es, en consecuencia, una tarea difícil y compleja, que debe cumplir los requisitos anteriormente expuestos, procurando no sacrificar un objetivo en aras de otro.

Haciendo una comparación con la familia, vemos que ésta tiene ingresos con diferentes destinos. Si los integrantes de la familia son varios y tienen diversos trabajos, sus fuentes de ingresos pueden provenir de distintas actividades (trabajo en relación de dependencia, pequeña empresa familiar, actividad profesional independiente, etc.). Intentar una clasificación de ingresos y gastos, puede ser útil para saber cuáles son las principales fuentes de ingreso, cuánto aportan al presupuesto familiar y para qué tipo de gastos se destinan.

El gobierno clasifica los ingresos y los gastos en el *presupuesto* tradicional, como son muchos y muy variados, tiene previsto hacerlo de diferente forma, agrupándolos por características homogéneas. Dichos clasificadores presupuestarios responden a los diversos criterios de agrupamiento y permiten ordenar la información de ingresos y gastos contestando a preguntas como:

- ¿Cuál es el origen de los ingresos?
- ¿Cuál es la finalidad del gasto, a qué servicio está destinado?
- ¿En qué bienes y servicios se gasta?
- ¿Qué organismos gastan?

a) Clasificación de las erogaciones:

Como ya hemos dicho, para el análisis fiscal interesa no solamente el monto total de las erogaciones públicas, sino también su composición. En este sentido, y dependiendo de los distintos requerimientos, tenemos diferentes clasificaciones posibles, a saber:

¹³ El esquema responde al nivel central (Nacional), para niveles inferiores el proceso y procedimiento es análogo.

a.1. Clasificación institucional: También es conocida como clasificación jurisdiccional o administrativa. Permite distinguir los montos de las erogaciones efectuadas por los distintos Organismos que integran el Estado. Las categorías concretas dependerán de la estructura a la que se refiera. Una posible división, para un nivel municipal, podría ser: Intendencia, Concejo Deliberante, Tribunal de Cuentas, Secretaría de Hacienda, Secretaría de Obras Públicas, etc.

En la etapa de preparación del *presupuesto*, el responsable de cada Organismo, es el que estaría –en teoría– en mejores condiciones de confeccionar el proyecto de *presupuesto*. En la etapa de ejecución, el responsable es quien la toma a su cargo, y por lo tanto necesita registrar los créditos autorizados, los montos gastados y los saldos sin ejecutar. En la etapa de control, lo que se juzgará será la responsabilidad de la autoridad máxima del Organismo en cuanto a su gestión.

a.2. Clasificación económica: Esta clasificación intenta separar categorías de erogaciones con distintos efectos económicos. En una primera apertura se distinguen las erogaciones *corrientes* de las erogaciones *de capital*. En el caso de las erogaciones *corrientes*, se trata de incorporación de bienes y/o servicios que se agotan en una única utilización (papel, luz, sueldos al personal, etc.); mientras que las erogaciones *de capital*, incorporan bienes que no se agotan con el primer uso (vehículos, rutas, computadoras, inmuebles, etc.). Las erogaciones *corrientes* son, en general, repetitivas en el tiempo y no generan incrementos patrimoniales; contablemente son operaciones modificativas, ya que implican una reducción del Activo y Patrimonio Neto del Estado.

Las erogaciones *de capital* o no corrientes no son repetitivas y producen un incremento patrimonial para el Estado. Contablemente son operaciones permutativas (disminuye un activo líquido y en simultáneo aumenta, por ejemplo, los bienes de uso o disminuye un pasivo al pagar una deuda pública).

Existe una revisión de la categoría para gastos que según su finalidad se podrían considerar Inversión (más allá de su repetición o no); tal es el caso del gasto en Educación.

Las erogaciones *corrientes* pueden a su vez ser clasificadas en gastos de *consumo* o *transferencias*. En el primer caso hay contraprestación por el pago (sueldo a un médico afectado al sistema de salud), en el segundo caso no existe contraprestación (pago de jubilación a un médico retirado). Un gasto de consumo detrae de la actividad privada factores productivos¹⁴, por el contrario una transferencia no lo hace.

Las erogaciones *de capital* pueden a su vez ser clasificadas en *inversión real o física y otras inversiones*. En el primer caso no solo se incrementa el patrimonio del Estado sino también el de la Nación, Provincia o Municipio, según el nivel de gobierno de que se trate. La inversión nueva no transfiere inversión preexistente del sector privado al público, este tipo de erogación se distingue de las *otras inversiones (en bienes preexistentes o en inversiones financieras)* que aumentan el patrimonio del Estado pero no el de la Nación, Provincia o Municipio.

a.3. Clasificación por objeto del gasto: Se define como un orden sistemático y homogéneo de bienes y servicios, de transferencias y de variaciones de activos y pasivos que el sector público aplica en el desarrollo de su actividad. Son ejemplos de esta clasificación los gastos en personal (permanente, temporario, asignaciones familiares), gastos en bienes de consumo (alimentos, papelería, elementos de limpieza), y servicios no personales (energía eléctrica, mantenimiento de vehículos).

a.4. Clasificación por finalidad y función: La clasificación del gasto público por finalidad se presenta según la naturaleza de los servicios que las instituciones públicas brindan a la comunidad. Los gastos clasificados por finalidad y función permiten determinar la importancia cuantitativa que tienen los objetivos generales del Estado. En estos términos, la clasificación por finalidad y función constituye un instrumento fundamental para la toma de decisiones por el poder político. Las diferentes categorías de la clasificación por finalidad son:

- **Servicios Sociales:** comprende las acciones inherentes a la prestación de servicios de salud, promoción y asistencia social,

¹⁴ El médico que trabaja en el sistema público de salud, no puede hacerlo integralmente en el sistema privado, por ejemplo.

seguridad social, educación, cultura, ciencia y técnica, trabajo, vivienda, agua potable, alcantarillado y otros servicios urbanos.

- **Deuda Pública:** comprende los egresos destinados a atender los gastos e intereses de la deuda interna y externa.
- **Administración Gubernamental:** comprende las acciones propias del Estado destinadas al cumplimiento de funciones tales como la legislativa, justicia, relaciones interiores y exteriores, administración fiscal, control de la gestión pública e información estadística básica.
- **Servicios de Defensa y Seguridad:** comprende las acciones inherentes a la defensa nacional, al mantenimiento del orden público interno y en las fronteras, costas y espacio aéreo; además de las acciones relacionadas con el sistema penal. A nivel Provincial es la función que cumple la Policía provincial.
- **Servicios Económicos:** comprende las acciones de apoyo a la producción de bienes y servicios significativos para el desarrollo económico. Incluye energía, combustibles, minería, comunicaciones, transporte, ecología y medio ambiente, agricultura, industria, comercio y turismo. Esta clasificación comprende acciones de fomento, regulación y control del sector público.

a.5. Clasificación por categoría programática: Implica la asignación de recursos financieros de cada uno de los programas que se ejecutan en las instituciones de la Administración Pública Nacional, Provincial y/o Municipal. Como ya se verá, esta forma de presentación es inherente al *presupuesto* por programas. La identificación de cada acción programática se logra indicando programa, subprograma, proyecto, actividad y obra. El cálculo primario de los recursos requeridos se realiza a nivel de actividad u obra a los que están destinados.

a.6. Clasificación por fuente de financiamiento: Presenta los gastos públicos según el tipo/origen de recursos empleados para su *financiamiento*, es decir identifica el gasto según la naturaleza de los

ingresos orientados hacia la atención de ciertas necesidades públicas. La importancia de esta clasificación radica en la vinculación entre recursos y gastos (correspondencia fiscal¹⁵). Así, la tradición nos dice que, recursos permanentes deberían financiar gastos permanentes; recursos transitorios gastos transitorios y recursos por única vez gastos por única vez.

a.7. Clasificación regional o geográfica: Responde a la pregunta donde está gastando el Estado y permite determinar el impacto territorial de las erogaciones públicas; es útil para implementar políticas deliberadas de promoción a determinadas regiones. La unidad básica de clasificación será la división política.

b) Clasificación de los recursos:

Al igual que para el caso de las erogaciones, el análisis fiscal requiere saber no solamente el monto total de los recursos públicos, sino también su composición.

Es importante destacar que los recursos surgen a partir de una autorización a recaudarse o percibirse por normas específicas, ya sea Ley, Código fiscal, Ordenanza Tarifaria, Ordenanza o Ley de adhesión al Convenio de Coparticipación, etc. Ella es la razón por la cual el *presupuesto* anual respecto de los recursos es un cálculo, una estimación de lo que se va a recaudar o percibir por las autorizaciones otorgadas.

Existe una variada posibilidad de clasificación de los recursos públicos, a saber:

b.1. Clasificación tradicional o por rubro (de tipo jurídico): Una primera división posible es considerar a los recursos como *originarios* o *derivados*. Los recursos *originarios* son aquellos que genera el Estado equiparándose a un privado, o sea ingresos que provienen de ventas de activos, venta de servicios o utilidades de las empresas públicas. Los recursos *derivados* son aquellos que provienen de pagos coactivos del

¹⁵ Tema a tratarse en los siguientes Capítulos.

sector privado, básicamente a través de los tributos. Se los denomina derivados, porque derivan de la voluntad soberana del Estado¹⁶. En general, las clasificaciones de los tributos tienen su origen en criterios financieros, que inspiraron al legislador en la elaboración de la ley. Por ello se torna difícil hacer una caracterización de cada una de estas especies tributarias, ya que los autores sustentan su razonamiento en la finalidad política, económica o administrativa del tributo (Noya y Gerez, 2006). La *clasificación jurídica* requiere que se tome como punto de partida la Ley, porque la diferencia entre las distintas especies¹⁷ va a estar definida por el presupuesto de hecho, asumido por el legislador.

El *uso del crédito público*¹⁸ es fuente de recursos a través del préstamo voluntario del sector privado al Estado, y constituye un rubro de la clasificación tradicional.

Existen otros recursos de menor importancia cuantitativa, como las *donaciones* (voluntarias) y las *multas* (cuyo objetivo no es recaudar fondos sino sancionar a los infractores).

b.2. Clasificación económica: Se dividen en *corrientes* y de *capital*. Los recursos *corrientes* (tributos) modifican cuantitativamente el patrimonio del Estado; mientras que los recursos *de capital* modifican cualitativamente el patrimonio del Estado, ya sea por aumento del pasivo (uso del crédito público) o por disminución del activo (venta de tierras fiscales o privatizaciones).

b.3. Clasificación institucional: En el caso de los recursos, puede tener importancia conocer el Organismo que recauda los fondos y aquél al cual se le asignan. En principio, todos los fondos deberían integrar una cuenta única, con la que financiar las distintas erogaciones (principio de *unidad de caja*), pero en la práctica se han creado distintos mecanismos por el cual ciertos recursos tienen afectación específica a determinados Organismos, Fideicomisos o gastos.

¹⁶ El tema se tratará con mayor detalle en el Capítulo 4.

¹⁷ El tema se tratará con mayor detalle en el Capítulo 4.

¹⁸ El tema se tratará con mayor detalle en el Capítulo 10.

b.4. *Clasificación regional o geográfica:* Establece la distribución espacial de las transacciones económico-financieras que realizan las instituciones públicas, tomando como unidad básica de clasificación a la división política.

Es importante destacar que las diferentes clasificaciones permiten contar con una información más detallada de los recursos y los gastos, pero las sumatorias tienen como resultado iguales montos.

Ejemplo:

<i>Clasificación económica de los recursos</i>	
<i>Recursos Corrientes</i>	<i>\$360.000</i>
<i>Recursos tributarios</i>	<i>\$350.000</i>
<i>Donaciones recibidas</i>	<i><u>\$10.000</u></i>
<i>Recursos de Capital</i>	<i>\$ 190.000</i>
<i>Uso del Crédito Público</i>	<i>\$100.000</i>
<i>Ventas de tierras fiscales</i>	<i><u>\$90.000</u></i>
<i>Total de Recursos</i>	<i>\$550.000</i>

Clasificación Tradicional

<i>Recursos tributarios</i>		<i>\$350.000</i>
<i>Impuestos</i>	<i>\$100.000</i>	
<i>Tasas</i>	<i>\$200.000</i>	
<i>Contribuciones</i>	<u><i>\$50.000</i></u>	
<i>Uso del Crédito Público</i>		<i>\$100.000</i>
<i>Ventas de tierras fiscales</i>		<i>\$90.000</i>
<i>Donaciones recibidas</i>		<u><i>\$10.000</i></u>
<i>Total de Recursos</i>		<i>\$550.000</i>

3.4 La Registración

Tanto los gastos como los recursos pueden registrarse de diferentes modos:

<p style="text-align: center;">Base presupuesto</p> <p>Lo que se proyecta según ley, su distribución y modificaciones.</p>
<p style="text-align: center;">Base devengado</p> <p>Refleja lo efectivamente realizado en el ejercicio fiscal (año) con independencia del momento en que se produce el pago o cobro.</p>
<p style="text-align: center;">Base caja</p> <p>Cuantifica los pagos y cobros con independencia del ejercicio fiscal (año) en que se devengaron.</p>

Por ende la registración tiene que ver con las diferentes etapas del gasto y de los recursos.

Las etapas del gasto son:

- *Presupuesto*: momento de la aprobación.
- *Compromiso*: momento de la formalización de una decisión de gastar.
- *Devengado*: momento de la realización, del cual surge la obligación del pago.
- *Pagado*: momento del pago.

Las diferentes etapas de los recursos son:

- *Presupuesto*: momento de la estimación.
- *Devengado*: momento de la determinación, liquidación o venta.
- *Recaudación*: momento del ingreso o percepción.

Los resultados que se pueden obtener de las cuentas públicas son:

Déficit/Superávit Presupuestario: Cuando los gastos presupuestarios superan la estimación de recursos existe déficit presupuestario y en situación inversa habrá superávit.

Déficit/Superávit base caja: Cuando los gastos pagados superan los ingresos percibidos existe un déficit base caja y en la situación inversa existe superávit base caja.

Resultado Primario: Es aquel que no tiene en cuenta los ingresos por la privatización de Empresas Públicas, ni el pago de los intereses de la deuda. Representa la capacidad real que posee el Estado para generar recursos que puedan atender futuros compromisos.

3.5 Algunas técnicas actuales de formulación de los presupuestos públicos

3.5.1 Presupuesto por programas

El *presupuesto por programas* constituye una forma de presupuestación que supone una ruptura con la concepción tradicional del presupuesto

público. Si bien intentos anteriores, tanto en el campo de la Administración Pública como de la empresa privada, el *presupuesto por programas* alcanzó su consagración definitiva en 1961 con el nombramiento de Robert S. MacNamara como Secretario de Defensa de los Estados Unidos. MacNamara, en 1963, presentó el primer *presupuesto por programas* para su Departamento; iniciativa que tuvo una gran acogida dentro y fuera de los Estados Unidos.

Para su elaboración se parte de grandes objetivos o metas que el Estado pretende alcanzar, y por desagregación y concreciones sucesivas se llega hasta los objetivos de las unidades básicas de asignación presupuestaria (los *programas*). Se parte del concepto de *programa*, entendiéndolo como un *conjunto organizado de medios para conseguir un fin*.

El análisis costo-beneficio es fundamental a la hora de seleccionar el programa más idóneo; o sea aquel que permite alcanzar un objetivo deseado con un mínimo costo. Dicho *presupuesto* se expresa en términos monetarios y reales (en función de las metas).

El *Presupuesto por programas*, es una técnica que intenta integrar la presupuestación con la planificación, es el plan operativo o de concreción anual de la planificación económica de medio y largo plazo, y de carácter plurianual.

De la ejecución y control del *presupuesto* anual se deducen normalmente conclusiones o enseñanzas útiles para revisar las prescripciones del plan plurianual, cuando ello resulta procedente. De esta manera, intenta integrar la formulación de políticas con la asignación presupuestaria de los recursos; la premisa sería, realizar un seguimiento y evaluación en forma continua de los programas públicos, escogiendo en todo momento aquellos que contribuyan de mejor manera al logro de los objetivos, con el mejor empleo de los recursos.

3.5.2 Presupuesto base cero

Aparece como técnica superadora del *presupuesto por programas*.

El *Presupuesto base cero* es una metodología de planeación presupuestaria que trata de reevaluar cada año todos los programas y gastos de una Organización. Enfoca la atención hacia los recursos necesarios para los programas, en lugar de partir del *presupuesto* del pasado.

Intenta ser una herramienta flexible y poderosa para el aparato estatal, simplificando los procedimientos presupuestarios, evaluando y asignando los recursos financieros de manera eficiente y eficaz. El proceso requiere que cada responsable justifique el *presupuesto* solicitado totalmente y en detalle, comprobando porqué se debe gastar, y de esta manera ayudar a la toma de decisiones y a la asignación de los recursos. Asimismo, obliga a cada responsable a identificar, evaluar y comunicar sus actividades y alternativas a niveles superiores.

Cada año se analizan en detalle, las distintas actividades que deben llevar a cabo los Organismos, para instrumentar los programas, seleccionando la opción que permite obtener los resultados deseados mediante un estudio comparativo entre las diferentes alternativas.

Los objetivos en la implementación de esta técnica presupuestaria son:

- ✓ Reducir gastos sin afectar actividades prioritarias, manteniendo los servicios o minimizando los efectos negativos de la medida. Suprime las actividades de baja prioridad que no afecta el resultado esperado de la Administración.
- ✓ Identificar cada actividad y operación al cien por ciento, a fin de que cada responsable evalúe y analice la necesidad de cada función, así como los métodos alternativos para desempeñarla.
- ✓ Evaluar a fondo, por cada responsable de actividad, todas las operaciones para valorar las alternativas y comunicar su análisis y recomendaciones a esferas más altas de la Administración, para su revisión.

Se trata de un *presupuesto* basado en la idea de que cada uno de los gastos que en él consten, deben estar perfectamente justificados, evitando que éstos sean fijados en función de los gastos del año anterior,

como se hace en numerosas ocasiones, sin tener en cuenta si son realmente necesarios. El fin es lograr que no existan proyectos inútiles, y que aquellos que se decida llevar a cabo consuman la menor cantidad posible de recursos.

3.5.3 Presupuesto participativo

El *Presupuesto participativo* es un espacio en el proceso de toma de decisiones públicas, abierto a los ciudadanos. La técnica permitiría informar a los decisores sobre las necesidades prioritarias y acordar un orden de importancia para su satisfacción.

Podemos conceptualizarlo como un procedimiento que permite participar a la ciudadanía opinando sobre la aplicación de los fondos públicos.

Mediante este mecanismo la sociedad puede intervenir en momentos políticamente valiosos, dando su opinión en temas tales como un programa de gobierno, y potencialmente controlando anualmente la ejecución de los actos de implementación de dichos programas.

Este nuevo espacio permite al ciudadano común opinar sobre el gasto, la inversión, los recursos; y -a nuestro entender- lo más importante, el control de la actividad financiera del sector público-. Se generará entonces una ciudadanía más exigente y más crítica de la gestión estatal.

Dado el tipo de relación gobernantes-gobernados es el ámbito municipal el espacio más apropiado para la aplicación del *presupuesto participativo*. Es también el nivel de gobierno donde las necesidades de los ciudadanos están más próximas a los responsables de las políticas públicas.

El *presupuesto participativo* se decide en un proceso complejo establecido en la norma legal que rige el nivel de gobierno de que se trate. Nace en la ciudad de Porto Alegre (Brasil) y se ha extendido en la Argentina en algunos municipios.

Es importante aclarar que el *presupuesto participativo*, en general, no es vinculante; sin embargo ello no quiere decir que no exista la obligación

del decisor de fundamentar el apartamiento de las opiniones vertidas en el proceso. Esta técnica crea un gran poder del ciudadano para ejercer el control de las rendiciones de cuenta.

Al no ser vinculante el gobernante sólo puede comprometerse y dar explicaciones de su comportamiento ante los ciudadanos participantes.

El Presupuesto Participativo idealmente es una poderosa herramienta de gestión, ya que permitiría verificar si los fondos comprometidos fueron aplicados a los programas políticos decididos en el proceso.

Es importante tener claras las condiciones necesarias para que un proceso de *presupuesto público* sea considerado participativo.

- ✓ La participación del ciudadano debe estar garantizada, sin necesidad de pertenecer a ninguna organización que lo represente.
- ✓ El procedimiento de *presupuesto participativo* debe ser lo suficientemente flexible para permitir la autorregulación por los participantes del mismo, adaptándolo a sus peculiaridades.
- ✓ Si bien hay posibilidades de utilizar la metodología aplicada en un municipio u otro nivel de gobierno donde el *presupuesto participativo* haya tenido éxito; es preferible que la metodología se adapte a cada realidad.
- ✓ El control de la gestión y rendición de cuentas es un punto que definitivamente no debe estar ausente en las facultades del ciudadano.

La experiencia real muestra limitaciones para la implementación de un proceso de *presupuesto participativo*. Detallaremos las que a nuestro criterio son las más significativas:

- ✓ El *presupuesto participativo* como cualquier ámbito de participación, debe ser creado y sostenido en el tiempo, para que la participación tienda a incrementarse ampliamente y a todo nivel.

- ✓ Debe existir un importante esfuerzo de difusión y capacitación de los mecanismos y posibilidades de participación que tiene este Instituto.
- ✓ El sistema presupuestario debe estar organizado para que sea de fácil acceso y entendimiento para el común de la población y se desprenda del mismo claramente la afectación de las partidas. También se debe poder identificar el responsable de cada gasto efectuado o comprometido.
- ✓ El acceso del ciudadano a la información se debe poder realizar sin ninguna restricción y la información debe estar compilada en forma que se pueda relacionar con los sistemas presupuestario y contable.
- ✓ La información técnica de las obras propuestas en el *presupuesto*, debe estar disponible con la suficiente anticipación para la consulta de los participantes del proceso.

Un aspecto a destacar, característico de todo espacio de participación no obligatorio, es que los resultados no siempre son satisfactorios respecto a las preferencias de la mayoría de los ciudadanos. Regularmente este tipo de sitios son ocupados por los grupos más dinámicos de la sociedad, mientras que el grueso de la población, se transforma en un simple observador. Esta situación puede convertirse en un problema para el gobernante, puesto que respetar el resultado del proceso desarrollado con esta herramienta, puede resultar contrario a las preferencias de la mayoría no participante. Al decisor se le crea una disyuntiva, y quizás deba pagar el costo político de llevar a cabo acciones sobre las cuales, incluso él mismo puede no acordar. Por el contrario, desobedecer el resultado del *presupuesto participativo*, por interpretar que no responde a las preferencias de las mayorías no comprometidas en el proceso, también implicará un costo político, por no respetar el resultado de esta técnica.

3.6 Análisis y evaluación de los Presupuestos

Como se desarrolló en el presente Capítulo, los *presupuestos* públicos son el reflejo de la gestión gubernamental. La intencionalidad de aplicar determinadas políticas activas se verá reflejada en el momento de la presentación del *presupuesto*; por otro lado su cumplimiento al cierre, se reflejará en la Cuenta de Inversión.

Es importante aclarar que este análisis es solamente un punto de partida, puesto que el éxito o fracaso de determinado programa no se verá reflejado en las cifras presupuestarias del *presupuesto* tradicional; solamente podremos intuir en él, la intencionalidad de destinar fondos dinerarios (o haberlos destinados, si hablamos de la ejecución), para una determinada actividad; o bien cuáles son las prioridades de gasto.

Supongamos que se intenta disminuir los niveles de pobreza, y para ello se aplica una política activa focalizada a los sectores menos pudientes de una determinada sociedad. Tanto en el *presupuesto* como en su ejecución podremos apreciar el destino de fondos hacia Asistencia Social, sin embargo ello no nos da certeza sobre el logro esperado. Para verificar la *eficiencia* de la política en cuestión, deberemos recurrir a otros datos estadísticos como aquellos que surgen de la Encuesta Permanente de Hogares, que analiza la evolución de la cantidad de hogares o personas bajo la línea de pobreza, antes y después de la política aplicada. Es decir, los datos que nos arroja un *presupuesto* público tradicional, solamente nos indica cuánto se gastó o recaudó. Luego deberemos corroborar la *eficiencia* con otras fuentes de información complementarias para completar el análisis.

Sin embargo, para realizar un análisis transversal o interinstitucional se utilizan ratios (cociente entre dos variables) llamados *Indicadores de Gestión Fiscal*, ellos nos permiten tener una primera aproximación en la evaluación de una política activa. Estos indicadores, no son *números mágicos* que permiten llegar a conclusiones sobre determinada cuestión en estudio, resultaría demasiado pretencioso. Pero sí es de esperar que la Contabilidad Pública sea una herramienta para tomar decisiones políticas. La temática pertenece al ámbito de la *planificación estratégica*.

A lo sumo, puede ser útil si se complementa con estudios adicionales, para determinar la continuidad o no de ciertos programas.

La elaboración de indicadores de *gestión fiscal* dependerá de los objetivos que busque quien está llevando a cabo la tarea de investigación, es decir que no existe una lista predeterminada de indicadores a utilizar. El investigador usará algunos indicadores conocidos o elaborará los suyos propios en caso de ser necesario.

También resulta importante aclarar que toda tarea de análisis y evaluación debe contextualizarse previamente, puesto que los resultados de los indicadores deberán leerse en relación a determinada realidad económica y social, y ser comparados con los resultados de otras Administraciones. Estas comparaciones permiten determinar con mayor precisión donde se debe poner el acento en la continuidad de la tarea investigativa¹⁹.

3.6.1 Indicadores para el análisis

a) Al analizar el *tamaño del Sector Público*, encontramos como indicadores clásicos los siguientes:

$$PRESIÓN TRIBUTARIA = \frac{RECAUDACIÓN TRIBUTARIA}{PBI}$$

Este indicador²⁰ nos permite visualizar que porción de la riqueza generada en determinado país es apropiada por el Sector Público.

¹⁹ Como se dijo los indicadores no son números mágicos, sin embargo permiten a priori determinar si el resultado de una política, en principio es bueno, malo o regular. Dicho resultado dependerá de la comparación con otros resultados sobre la materia de estudio. Por ejemplo, un crecimiento del PBI del 6% aparentemente es bueno, pero si el país venía creciendo a un 8% promedio en los últimos 5 años, ya no lo es tanto y menos aún si los países vecinos siguen creciendo a tasas superiores.

²⁰ Tema que se desarrollará en el Capítulo 4.

$$\% \text{ EMPLEO PÚBLICO} = \frac{\text{EMPLEADOS PÚBLICOS}}{\text{TOTAL DE EMPLEADOS}}$$

Podemos apreciar en este indicador, qué porcentaje del total de asalariados, lo hacen bajo la órbita del Sector Público.

Tal cómo se aclaró, no son los únicos indicadores que muestran el tamaño del Sector Público, solamente se presentan a título ilustrativo.

Para completar este apartado dentro del presente Capítulo, mostramos una serie de indicadores desarrollados por el Cr. Enrique Driussi (2004) quien fuera Director General de Presupuesto de la Provincia de Neuquén.

b) Algunos Indicadores de *solventia fiscal* como los índices de *performance fiscal* determinan la relación entre el resultado operacional logrado, respecto de los ingresos totales disponibles o los recursos corrientes.

Resultado Financiero / Ingresos Totales

Resultado / Recursos Corrientes (%)

Si el déficit requirió de endeudamiento público, la solventia implicaría que dicha deuda sea pagada en algún momento en el futuro sin mayores inconvenientes. El sector público es solvente cuando el valor presente descontado de los superávits primarios futuros, es igual al valor de la masa de deuda pendiente.

c) La *estructura de los ingresos* permite advertir cuáles son los ingresos que presentan mayor volatilidad (por ejemplo las regalías) y distorsión; y cuáles son los que contribuyen con mayor sensibilidad a los resultados fiscales. Se pueden calcular per cápita o como porcentaje sobre el total.

Perfil de los Ingresos:

Ingresos Corrientes / Ingresos Totales

Ingresos Tributarios / Ingresos Corrientes

Regalías / Ingresos Corrientes

Estructura Impositiva:

Impuestos Provinciales / Total Recursos Tributarios

Impuestos Nacionales / Total Recursos Tributarios

Impuestos sobre los Ingresos Brutos / Recursos Tributarios Provinciales

Impuesto Inmobiliario / Recursos Tributarios Provinciales

Impuesto de Sellos / Recursos Tributarios Provinciales

Coparticipación Federal de Impuestos / Total Recursos Tributarios

Regímenes Especiales / Total Recursos Tributarios

Recaudación Propia / PBG

Ingreso Per Cápita:

Ingresos Corrientes / Número de Habitantes (en \$)

Recursos Tributarios Provinciales / Número de Habitantes (en \$)

Recursos Tributarios Nacionales / Número de Habitantes (en \$)

Coparticipación Federal de Impuestos / Número de Habitantes (en \$)

Regalías / Número de Habitantes (en \$)

d) Indicadores que muestran la *estructura del gasto*. El gasto público tiene un efecto en el ciclo económico, ya que contribuye a expandir la demanda agregada a través del Consumo, la Inversión y las Transferencias. Otorga mayor ingreso disponible al sector familias o subvencionan a las empresas para mejorar su nivel de competitividad.

Es interesante conocer la cuantía del gasto por habitante que depende de la densidad poblacional; la capacidad de infraestructura disponible; el nivel del Producto Bruto Geográfico y la participación del sector privado.

Indicadores fiscales del Gasto Público:

Importancia relativa:

Gasto Corriente / Gasto Total

Gasto de Capital / Gasto Total

Transferencias a Municipios / Gasto Total

Gasto en Personal / Gasto Total

Gasto Per cápita de la Provincia:

Gasto Público / Número de Habitantes (en \$)

Importancia Relativa del Gasto Público:

Gasto Público / Producto Bruto Geográfico

Carga de la Deuda Pública:

Servicios de la Deuda (capital + intereses) / N^o de Habitantes

El sector público como factor de ocupación:

*Personal Ocupado en el sector público provincial / personas ocupadas en la
Provincia*

Promedio de remuneraciones en el sector público:

Remuneraciones pagadas / Agentes estatales

e) El nivel de *endeudamiento* es un aspecto crítico debido a los contextos inflacionarios y a las tasas de interés. El perfil de la deuda pública²¹ se caracteriza de acuerdo al tipo de instrumento de crédito público utilizado, moneda, garantía, tasa de interés, plazo, etc.

El volumen adeudado puede tener amplia cobertura según su incidencia respecto a los recursos genuinos disponibles para su cancelación.

Indicadores de Endeudamiento:

Cobertura:

Intereses de la Deuda / Recursos Corrientes

Servicios de la Deuda (capital + intereses) / Recursos Corrientes

Plazo de Repago:

Stock de la Deuda Provincial / Recursos Corrientes

Incidencia de la Deuda Pública:

Stock de la Deuda Provincial / Producto Bruto Geográfico

Servicios de la Deuda (capital + intereses) / Total de Egresos Públicos

Coparticipación Federal / Deuda Total

3.7 Un ejemplo de control de gestión presupuestaria (Driussi, 2004)

La Provincia de Neuquén sancionó la Ley 2141 de Administración financiera y control; sus arts. 3º y 56º se refieren a la evaluación de resultados, indagando y analizando el cumplimiento de las metas

²¹ Tema a tratarse en el Capítulo 10.

previstas para cada uno de los objetivos específicos del programa. La medición se hace en términos de *efectividad*, *eficacia* y *eficiencia*. El objetivo es obtener conclusiones que sirvan tanto para la retroalimentación de la gestión del programa, como para la identificación, planificación y gestión de otros programas y políticas públicas.

El seguimiento de las metas se realiza a través del monitoreo con cortes trimestrales y tiene como propósito adoptar medidas correctivas durante el ejercicio, además de validar los resultados de las mismas (Art. 34º Reg. Inc. c) Ley 2141 de Administración Financiera y Control).

a) Efectividad

Para su análisis, se considera la relación existente entre las metas efectivamente alcanzadas y las metas planificadas.

La fórmula se puede expresar así:

$$\text{Efectividad} = \frac{L}{M} \times 100$$

donde:

L = Meta alcanzada

M = Meta total prevista

b) Eficacia

En el análisis de la eficacia se considera la relación existente entre las metas efectivamente alcanzadas y el tiempo previsto, respecto de las metas previstas y el tiempo real.

La fórmula:

$$\text{Eficacia} = \frac{L \times Tr}{M \times T} \times 100$$

dónde:

L = Meta alcanzada

T = Tiempo previsto

M = Meta total prevista

Tr = Tiempo real en que efectivamente se logró el resultado

c) Eficiencia

El análisis de la eficiencia mide los resultados alcanzados en relación con los costos y tiempos planificados.

La fórmula:

$$\text{Eficiencia} = \frac{L \times Tr \times Rr}{M \times T \times R} \times 100$$

donde:

L = Meta alcanzada

T = Tiempo previsto

R = Recursos previstos para el resultado

M = Meta total prevista

Tr = Tiempo real en que efectivamente se logró el resultado

Rr = Recursos realmente ejecutados para alcanzar el resultado

Conclusiones

Los *presupuestos* son herramientas que utilizan los gobiernos como previsión de gastos e ingresos para un determinado periodo de tiempo, por lo general un año. El *presupuesto* público es un documento que permite a los gobiernos establecer prioridades y evaluar la consecución de sus objetivos. Para alcanzar los fines puede ser necesario incurrir en déficit o, por el contrario ahorrar, en cuyo caso el *presupuesto* presentará un superávit.

El *presupuesto* nacional (provincial, municipal), es un instrumento de planificación a corto plazo (un año) tiene entre sus fines y objetivos aprobar los lineamientos de la política en la asignación de recursos financieros. El *presupuesto* estaría dentro de la órbita de la planificación normativa con alcance más limitado que la planificación estratégica.

Es importante elegir una clasificación adecuada para el *presupuesto*, ya que de acuerdo a la misma se puede exponer con claridad la información, mostrando dónde se invierten los fondos del Estado y de dónde provinieron.

Los *presupuestos* son herramientas que los gobiernos utilizan con el propósito de controlar y manejar efectivamente las partidas de gastos y de ingresos, por esto se hace imprescindible la clasificación de las cuentas del *presupuesto*, para un mayor control y una mayor eficiencia a la hora de ponerlo en práctica.

Las clasificaciones del *presupuesto* sirven de guía estratégica de las múltiples formas de elaborarlo, pudiendo ser útiles para controlar al poder administrador y al mismo tiempo, poner en conocimiento de la sociedad -como diría J. B. Alberdi- una medición de su *cultura*.

ANEXO CAPÍTULO 3

ANÁLISIS DE EJECUCIONES PRESUPUESTARIAS DE NEUQUÉN Y RÍO NEGRO

Introducción

En el presente anexo se realizó un análisis evolutivo y comparativo de las ejecuciones presupuestarias de las provincias de Neuquén y Río Negro, correspondientes al periodo comprendido entre los años 1990 y 2010. El mismo tiene el doble fin, a saber: acercar al estudiante a las Cuentas Públicas e introducirlo en el uso de esta importante herramienta de estudio y trabajo.

Nos focalizamos en tres puntos:

1. Evolución de los ingresos y gastos totales;
2. Composición de los recursos y gastos;
3. Análisis per cápita de los recursos y gastos en los tres últimos años censales (1991, 2001 y 2010).

Para el presente acápite, con algunos aprietos, se obtuvo la información del período en valores nominales y con dicha información se trabajó²². Las fuentes secundarias consultadas fueron: las Direcciones Provinciales de Estadísticas y Censos, el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) y la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias (DNCFP) del Ministerio de Economía de la Nación.

Los valores provenientes de las fuentes secundarias están expresados en pesos corrientes; lo cual significa que no se tuvo en cuenta las variaciones de precios entre los periodos o, lo que es lo mismo, las cifras no se encuentran expresadas en la moneda de un año que se toma como base. Es verdaderamente cierto, que comparar series monetarias que no estén

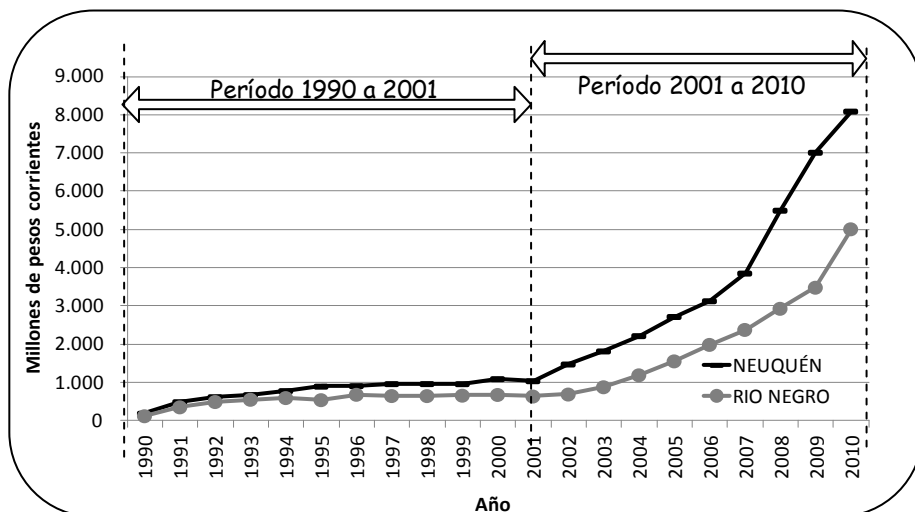
²² La serie de recursos para el año 2005 no tiene la información de su composición completa, ya que no se contó con los montos correspondientes a la Coparticipación Federal de Impuestos (DNCFP), por lo tanto no aparece el dato en los Gráficos.

deflactadas, o sea series que sufren distorsiones provocadas por la inflación, no es lo ideal; pero en toda investigación uno de los escollos más importantes es la obtención de la información. Este caso no fue la excepción y con dicha salvedad, igualmente nos propusimos arrancar con la tarea.

A.1 Evolución de los ingresos y gastos totales

En el gráfico A.1, podemos observar que en todos los años bajo análisis, los ingresos de la provincia de Neuquén son superiores a los de Río Negro. Entre los años 1990 y 2001, los recursos en ambas provincias presentan una tasa de crecimiento similar²³. Si bien para el último año (2001) llegan casi a quintuplicarse, el crecimiento se desacelera en dicha década.

Gráfico A.1
Evolución ingresos totales (Río Negro y Neuquén)



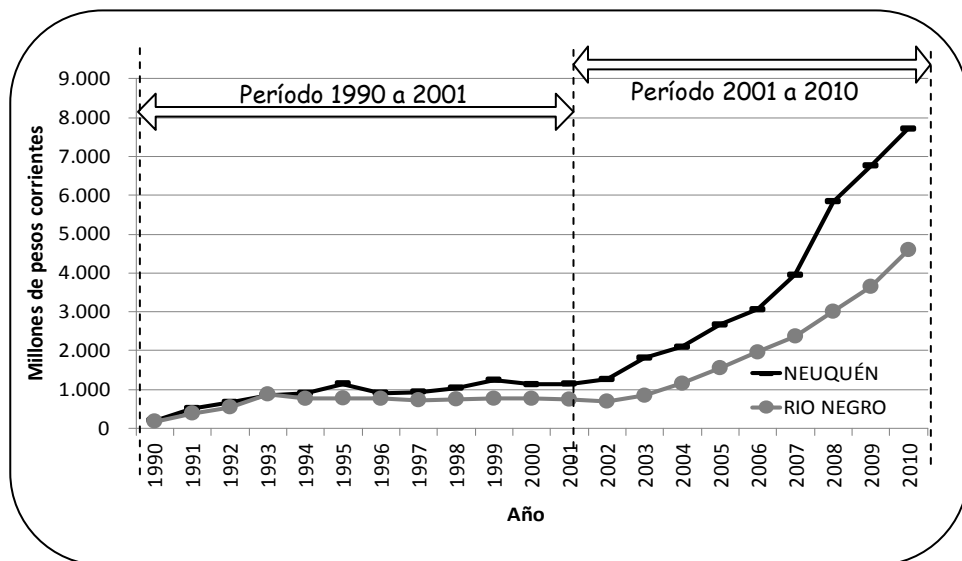
Fuente: elaboración propia. Presupuestos provinciales.

²³ La tasa de crecimiento de los ingresos para Neuquén es del 453% y para Río Negro del 424%.

A partir del 2002 se produce un quiebre, los ingresos se incrementan hasta el 2006, luego lo hacen de manera acelerada. En estos últimos años la superioridad de los recursos de Neuquén sobre los de Río Negro es cada vez mayor. Esta diferencia será explicada más adelante, al analizar la composición de los ingresos de ambas provincias.

En el caso de los gastos, en la primera etapa (1990-2001), las tasas de crecimiento que presenta cada provincia son dispares²⁴, y para cada una podemos marcar características diferentes. Observando el gráfico A.2, en el caso de Neuquén vemos un crecimiento sostenido pero desacelerado hasta el año 1999, alcanzando su nivel más alto en el año 2000 con \$1.092 millones aproximadamente, para luego tener una leve caída hacia el 2001.

Gráfico A.2
Evolución gastos totales (Río Negro y Neuquén)



Fuente: elaboración propia. Presupuestos provinciales.

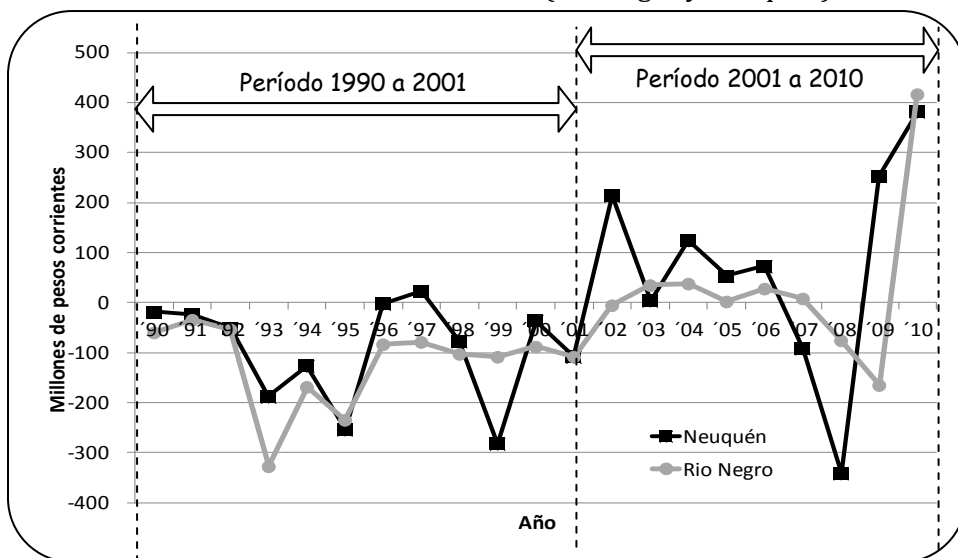
²⁴ La tasa de crecimiento de los gastos para Neuquén es del 455% y para Río Negro del 311%.

En el caso de Río Negro, vemos que entre el año 1990 y 1993 la tasa de crecimiento del gasto es de casi un 500%²⁵, siendo 1993 el año en que alcanza su pico máximo con \$879 millones. Ese fue el único año en que supera al gasto de Neuquén (\$863 millones), para luego estabilizarse alrededor de los \$760 millones hasta el año 2001.

Si bien podemos observar en los gráficos presentados cierta similitud a lo largo de los años, tanto en comportamiento como nivel, ello no significa que el resultado financiero primario (que no incluye privatizaciones ni intereses de la deuda pública) sea equilibrado.

En la década del '90, la política menemista se caracterizó por un ajuste a las provincias, ahogándolas financieramente. La situación se visualiza claramente en el gráfico A.3, en donde se aprecian los déficit permanentes en las Provincias.

Gráfico A.3
Evolución Resultado financiero (Río Negro y Neuquén)



Fuente: elaboración propia. Presupuestos provinciales.

²⁵ La tasa de crecimiento para los años 1990-93 es de 485% (Río Negro).

El gráfico A.3 nos permite apreciar la evolución del déficit financiero (o superávit según el caso) de Neuquén y Río Negro. La primera presenta déficit en la mayoría de los años excepto en 1997, 2002 a 2006, 2009 y 2010. Por su parte Río Negro presenta superávit en los años 2003 a 2007 y 2010, el resto de los años tuvo déficit. La importancia de las regalías hidrocarburíferas en los presupuestos de Neuquén explica el resultado positivo neuquino de algunos años.

A.2 Composición de los recursos y gastos

Los recursos de las provincias los hemos resumido en cuatro rubros:

1. *Regalías*: abarca regalías petrolíferas, gasíferas e hidroeléctricas;
2. *Coparticipación Federal de Recursos Fiscales*: comprende las partidas enviadas a las provincias por Nación según lo establece la ley correspondiente²⁶.
3. *Recursos Tributarios de Origen Provincial*: en este grupo se incluyen los impuestos a los ingresos brutos, sellos, inmobiliario, automotores y otros (recursos tributarios de origen provincial) recaudados por las Direcciones Provinciales de Rentas;
4. *Otros recursos*: comprende el resto de los recursos tributarios o no tributarios, corrientes o de capital, no incluidos en los tres grupos anteriores.

En el año 2005 no se encuentra discriminado el valor de las regalías, en la fuente consultada²⁷; el mismo fue incluido en el total de recursos. Al consultar otras fuentes (Ministerios de Haciendas Provinciales) el monto de los recursos totales coincide con el total de la fuente original (DNCFP), pero se priorizó mantener una única fuente de datos para las dos jurisdicciones. Por la distorsión de dicho año, se excluyó el año 2005 de los gráficos siguientes.

²⁶ Tema que se tratará en Capítulo 9.

²⁷ Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias (DNCFP) del Ministerio de Economía de la Nación.

Gráfico A.4.1
Composición Recursos Neuquén

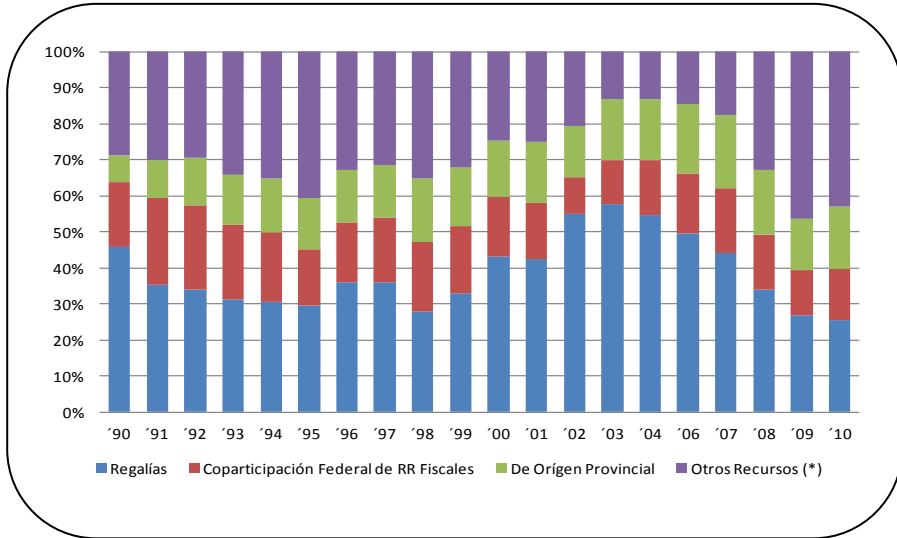
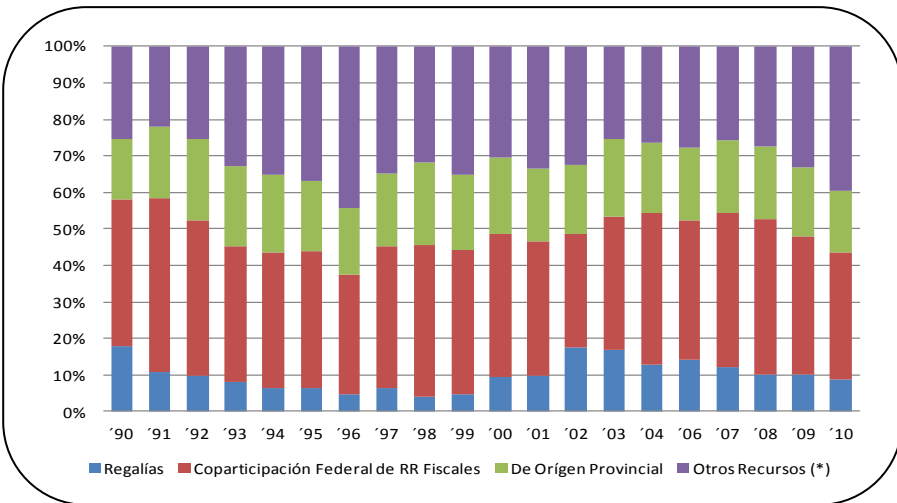


Gráfico A.4.2
Composición Recursos Río Negro



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNCFP (Ministerio de Economía de la Nación).

En los gráficos A.4.1 y A.4.2 podemos visualizar la composición de los ingresos de las provincias de Neuquén y Río Negro desde el año 1990 a 2010 y la evolución que estos han tenido en todo el periodo.

Claramente observamos en los gráficos que los recursos más importantes con que cuentan las provincias son los que ingresan por Regalías y Coparticipación Federal.

A lo largo del periodo analizado, en el caso de Neuquén la participación promedio de estos recursos es del 55,55%²⁸ y para Río Negro del 47,1%²⁹. Es importante aclarar que en cada provincia la importancia de cada uno de estos recursos es diferente; mientras que para Neuquén las regalías son las que adquieren mayor relevancia, en Río Negro la Coparticipación Federal es la que toma preeminencia.

En términos absolutos las Regalías de la provincia de Neuquén han crecido en forma sostenida, pasando de \$86,16 millones en el año 1990 a \$2.052,23 millones en el 2010, presentado caída solo en los años 1998 y 2000. Los ingresos por Coparticipación Federal han tenido un comportamiento similar, en el año 1990 alcanzaban un monto de \$33,62 millones llegando a \$1.165,12 millones en 2010; aunque presenta disminuciones en los años 1993, 1995, 1999 y 2001-02.

Las regalías de la provincia de Río Negro crecieron de \$21,77 millones en 1990 a \$439,07 millones en 2010, presentado (a diferencia de la provincia de Neuquén) un descenso continuo desde 1993 a 1996 y dos caídas en 1998 y 2001. Los recursos por Coparticipación, en cambio, aumentaron de \$ 48,88 millones en 1990 a \$1.748,88 millones en 2010.

En cuanto a los recursos tributarios de origen provincial, en Río Negro su participación es más estable ya que han variado entre 16,6% al 22,7%; en cambio en Neuquén la participación de estos ingresos ha sido creciente, partiendo de un mínimo de 7,6% en 1990 a un máximo de 20,4% en 2007 con un promedio en un 15,5%. Es importante aclarar que en ambas provincias estos recursos en términos absolutos (pesos nominales) se

²⁸ Los valores de participación oscilan entre un mínimo de 39,5% y un máximo de 69,9%.

²⁹ Los valores de participación oscilan entre un mínimo de 12,7% (año 2005 valor sesgado a la baja por falta de información) y un máximo de 58,5%.

han incrementado constantemente a lo largo de todo el período con alguna caída aislada en períodos intermedios (Rio Negro en 1995, 1999 y 2001; Neuquén en 1999).

La tasa anual de crecimiento promedio de los recursos bajo análisis durante el período 1990-2010 para la provincia de Neuquén es del 25,73% lo cual significó crecer de \$14,22 millones en 1990 a \$1.386,76 millones en 2010. Para Río Negro el crecimiento fue del 20,56%; en el inicio del período analizado los recursos propios ascendían a \$20,17 millones elevándose a \$849,32 millones en 2010.

El crecimiento de la actividad económica, mayor cultura tributaria, mayor control estatal en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre otros, pueden transformarse en hipótesis sobre el origen del crecimiento de estos recursos. Según consultas informales realizadas a agentes fiscales de la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén, se coincide que en los últimos años las empresas prestadoras de servicios relacionadas a la actividad petrolera, son las que han tenido mayor incidencia en la recaudación fiscal provincial.

A.3 Análisis per cápita de los recursos y gastos en los tres últimos años censales

Antes de iniciar este punto, resaltaremos ciertas características respecto a las provincias bajo estudio; datos que posiblemente sirvan al lector para continuar investigando:

1. Río Negro tiene una superficie superior a la de Neuquén;
2. Neuquén tiene menor cantidad de habitantes pero está, más densamente poblada;
3. La tasa de crecimiento de la población de Neuquén en los últimos dos censos, fue superior a la de Río Negro.

En los dos cuadros que presentamos a continuación sintetizamos los datos poblacionales obtenidos en los últimos Censos realizados en nuestro país.

Cuadro N° A.1					
Población Río Negro y Neuquén					
Conceptos	1991	2001	2010	Var. Relat. 1991-2001	Var. Relat. 2001-2010
Neuquén	388.833	474.155	551.266	21,94	16,3
Río Negro	506.772	552.822	638.645	9,09	15,5

Fuente: Elaboración propia en base a datos obtenidos de:
www.censo2010.indec.gov.ar/; <http://200.51.91.231/censo2010/>;
www.indec.gov.ar/centso2001S2/ampliada_index.asp?mode=01
 Página consultada 17 de Febrero de 2012

Cuadro N° A.2				
Densidad Poblacional hab/km ² Río Negro y Neuquén				
Provincia	Superficie en km²	1991	2001	2010
Neuquén	94.078	4,1	5,0	5,9
Río Negro	203.013	2,5	2,7	3,1

Fuente: elaboración propia en base a datos obtenidos de:
www.censo2010.indec.gov.ar/; <http://200.51.91.231/censo2010/>;
www.indec.gov.ar/centso2001S2/ampliada_index.asp?mode=01
 Página consultada 17 de Febrero de 2012

En este último apartado, al analizar los valores per cápita tanto de los ingresos como de los gastos, nos aproximamos a visualizar la *correspondencia fiscal* en ambos territorios.

Correspondencia fiscal es un concepto que se refiere básicamente a: cuánto aporta cada persona para el financiamiento del Estado y cuánto es el beneficio que recibe de él a través del gasto (ya sea en bienes, servicios y/o transferencias).

El análisis que presentamos a continuación por intermedio de Gráficos lo podemos esquematizar de la siguiente manera:

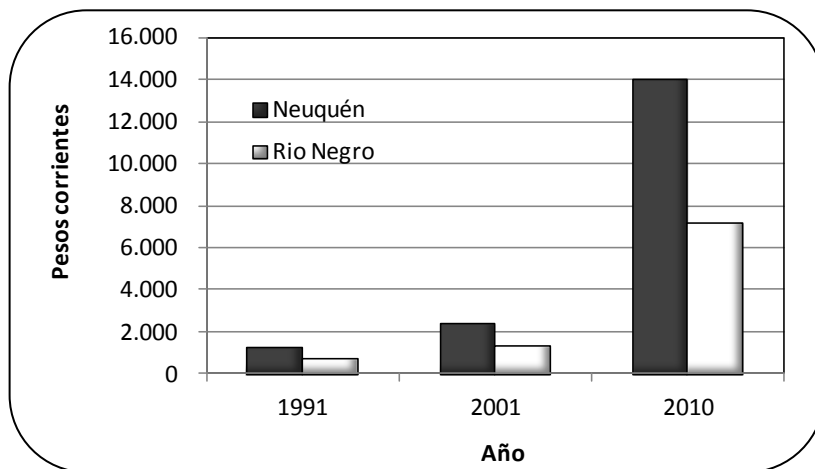
- A. Gasto per cápita e Ingreso per cápita (tomando como base los ingresos totales) comparativo entre provincias;
- B. Evolución y Relación del Ingreso per cápita y Gasto per cápita de la provincia de Neuquén: se presentan para el caso dos gráficos, uno considera los ingresos totales de la provincia y el otro los ingresos de origen provincial;

C. Evolución y Relación del Ingreso per cápita y Gasto per cápita de la provincia de Río Negro, ídem punto B.

En el gráfico A.5 podemos observar para cada año censal que el gasto per cápita de la provincia de Neuquén supera ampliamente al de Río Negro; este último representa alrededor del 54% del de Neuquén (en cada año).

Gráfico A.5

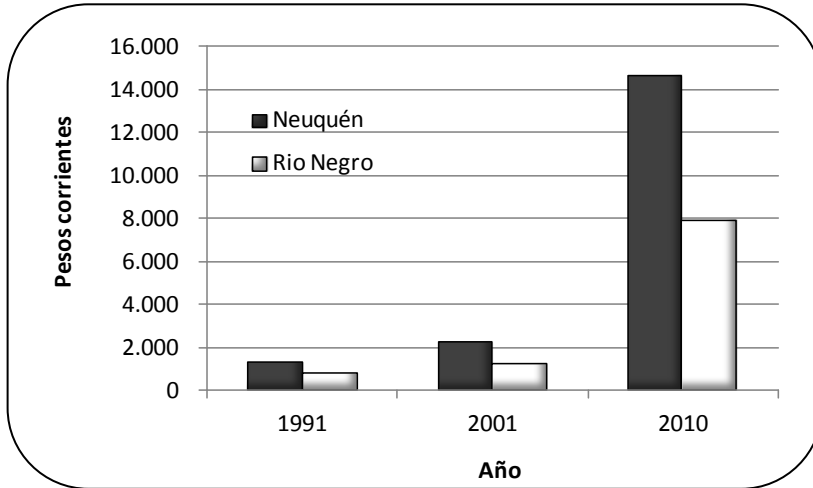
Gasto público per cápita Río Negro y Neuquén



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNCFP y el INDEC

En el gráfico A.6 refleja los Ingresos per cápita relativos a ambas provincias, y presentan la misma relación que el gasto per cápita.

Gráfico A.6
Ingresos públicos per cápita Río Negro y Neuquén



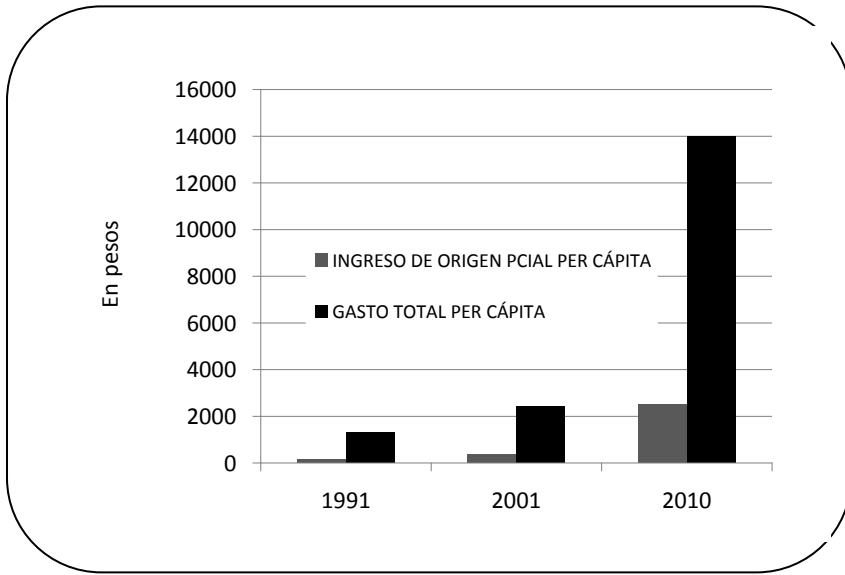
Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNCFP y el INDEC (Ministerio de Economía de la Nación)

En los gráficos A.7 y A.8 se refleja la comparación mencionada en el punto B (Recursos de Origen Provincial) dejando fuera las Regalías, los recursos por Coparticipación Federal y Otros Recursos.

El Gráfico A.7 nos muestra que la relación entre el gasto público per cápita de los neuquinos no se condice con lo que cada persona está aportando a las arcas del gobierno provincial.

Gráfico A.7

Ingresos de origen provincial y gasto público per cápita Neuquén



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNCFP y el INDEC (Ministerio de Economía de la Nación)

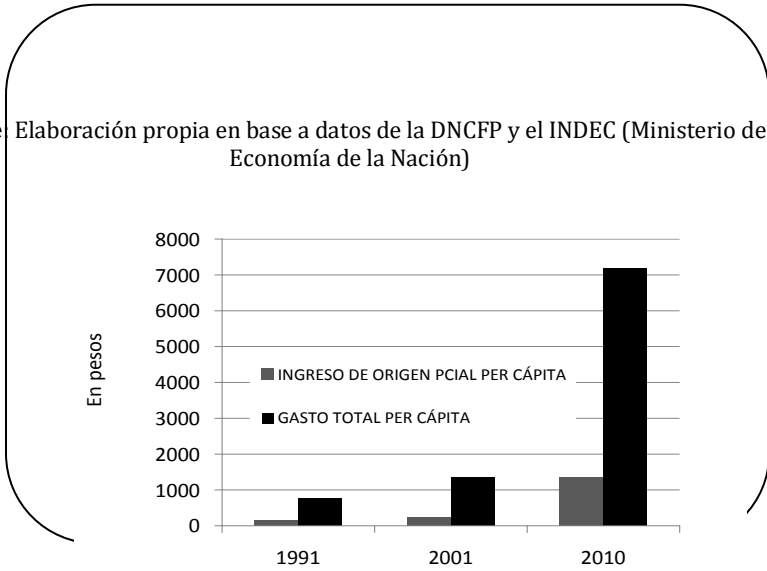
Es importante aclarar que no todas las personas tienen la misma *capacidad contributiva* ello se debe, entre otros factores, a los diferentes niveles de ingreso que genera el propio sistema. También debemos entender que cada individuo tiene diferentes valoraciones respecto a cómo debería ser la estructura tributaria.

Luego de estas aclaraciones, se divisa la falta de *correspondencia fiscal* (tomando solo recursos de origen provincial) en la Provincia de Neuquén. La misma puede ser entendida en el sentido que el Estado, en su amplia gama de funciones, otorga a las personas prestaciones que éstas de otro modo quizás no hubieran podido asumir, ya sea por falta de ingresos o por la actitud que como *polizón* puede adjudicarse el contribuyente. Lo más grave es la falta de valoración que la población tiene de la actuación del Estado, en muchos casos injusta.

Gráfico A.8

Ingresos de origen provincial y gasto público per cápita Río Negro

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNCFP y el INDEC (Ministerio de Economía de la Nación)



De la observación del Gráfico A.8 correspondiente a Río Negro concluimos que no se presentan diferencias sustanciales respecto al análisis realizado para la provincia de Neuquén; por lo tanto consideramos legítimas y aplicables al caso, las aclaraciones anteriores.

Conclusiones

El presente Capítulo es muy importante dentro de la temática de las Finanzas Públicas, ya que el presupuesto es la principal herramienta de la política fiscal de los Estados y son los Estados los actores fundamentales de la disciplina.

Como diría Joseph Schumpeter (1883-1950):

“El espíritu de un pueblo, su nivel cultural, su estructura social, las acciones que su política pueda preparar, todo esto y más está escrito en su historial fiscal [...] El que sepa escuchar a su mensajero podrá aquí

discernir el trueno de la historia mundial con mayor claridad que en ningún otro lugar”.

La política presupuestaria de los dos territorios provinciales analizados siguió su sendero; estando limitada por la inflexibilidad a la baja del gasto público, los vaivenes de la macroeconomía y la situación –para el caso neuquino- del precio internacional del petróleo. Todos los factores anteriores hablan de la vulnerabilidad de las gestiones provinciales, concluyendo que su éxito depende casi exclusivamente de su capacidad de gestión.

Es interesante profundizar el estudio del concepto *correspondencia fiscal*, ya que podría caracterizar al imaginario colectivo; en cuanto a sentirse responsable o no del mantenimiento financiero del Estado. Un trabajo de campo a realizarse mediante entrevistas en profundidad a informantes claves, para dilucidar dicho tema, es la deuda pendiente del presente Capítulo.

ELEMENTOS BÁSICOS PARA EL ANÁLISIS TRIBUTARIO

Orígenes históricos de la tributación. Características deseables de un sistema tributario: neutralidad, mínimos costos administrativos, flexibilidad, sensibilidad política y equidad. Clasificación de los tributos. Fundamentos del análisis tributario: conceptos alternativos de incidencia tributaria. Equivalencia tributaria. Estructura de los tributos. La evasión y la elusión de los tributos. Presión fiscal.

Introducción

El Capítulo nos introduce en los temas inherentes a la tributación; intentamos conceptualizar el término, desarrollar brevemente su historia, sus principios básicos y clasificaciones. La Sección finaliza con el esquema de la estructura de los tributos, los debates sobre evasión y elusión y el significado del indicador *presión tributaria*.

Para plantear los temas tributarios fundamentales en las Finanzas Públicas, se partió de la premisa que su estudio es provisorio, relativo e históricamente determinado; en este sentido, no hay principios o teorías permanentes ni *ahistóricas*.

Las Finanzas Públicas por ser parte de una Ciencia Social como lo es la Economía Política no tiene posibilidades de ser *objetiva*. En tal sentido es propicio, a esta altura, recordar lo expresado por Burkún y Spagnolo (1988), quienes ante la pregunta de si existe objetividad en las Ciencias Sociales en general, y en la Economía Política en particular, señalan:

...la selección del objeto de investigación, la determinación de la problemática particular a indagar, la elaboración de las preguntas sobre el problema escogido y el mismo campo probable de respuestas, son procesos atravesados por nuestra visión de las

cosas, por nuestro muy particular punto de vista sobre el entorno y sobre nosotros mismos.

Con esta premisa comenzamos el estudio y análisis de los tributos, teniendo en cuenta que los mismos tienen distintos efectos económicos, actores que responden a determinada visión política, sectores que ganan y que pierden frente a una determinada política fiscal.

Sintetizando: los institutos de la Finanzas Públicas no son neutrales, responden a razones o causas históricas y defienden intereses de diferentes sectores y/o actores de la sociedad de la cual son parte.

4.1 Concepto de tributos

Los recursos tributarios, también denominados recursos derivados, se distinguen por el pago no voluntario por parte de los particulares; es decir que el elemento primordial que los caracteriza es la *coerción* por parte del Estado, ya que se apropia de recursos de los privados en ejercicio del poder tributario que le atribuye la ley.

Además, los tributos constituyen la principal fuente de recursos con que cuenta el Estado para afrontar los gastos que se originan en la realización de sus fines políticos, económicos y sociales. Por ello, los tributos tienen una *función social*³⁰ que cumplir, y trascienden el campo académico.

Nuestro país se ha caracterizado por el desconocimiento de la sociedad civil sobre el tema tributario. Existe el preconceito de que, dada su especificidad técnica y complejidad, es accesible solo a especialistas.

Si los ciudadanos se preocuparan por el sistema tributario que rige en una sociedad, seguramente no habría abusos ni excesiva regresividad. Parecería ser que, en la Argentina, la vinculación de los ciudadanos con el sistema tributario solamente se materializa en el pago de los tributos; siendo el principio rector el menor pago posible, tal como lo corroboran los altos índices de *evasión* existente. Esta situación lentamente está

³⁰ Expresión utilizada en la página web de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP, 2012).

cambiando, al observar el reclamo que los diferentes gremios y centrales de trabajadores están llevando a cabo para la disminución de los mínimos no imponibles del impuesto a las ganancias.

Los programas de Educación tributaria que tienen como objetivo crear conciencia fiscal, contribuyen a:

“...vincular la fiscalidad con los valores y la ciudadanía. (De esta forma se) instala la pregunta ... cómo se hacen ciertos y tangibles los derechos o, por ejemplo, cómo las normas tienen un fin social de equidad y justicia: lo que algunos autores han denominado crear un escenario de democracia de “alta intensidad”, es decir con un sentido amplio de alcance plural” (AFIP, 2012)³¹.

4.2 Breve historia de los tributos

Los tributos existen prácticamente desde que se crearon los Estados. La Biblia sentencia que debe apartarse un *diezmo* de las cosechas para fines distributivos y para mantener a los sacerdotes.

En la Edad Media los siervos prestaban servicios directamente a sus señores, a quienes se les entregaba parte de lo producido. Se trataba, en la práctica, de tributos, aunque no se efectivizaran en dinero. La contrapartida era seguridad en el feudo garantizada por el señor feudal.

Los impuestos modernos están monetizados, o sea que los contribuyentes no están obligados a prestar servicios. Existe una distinción fundamental entre los tributos feudales y los impuestos modernos, que está basada en una de las consignas de la Revolución Francesa: *la libertad*. Se supone que los ciudadanos de los países pueden elegir el lugar en el que desean vivir y, por lo tanto, la jurisdicción en la que pagarán sus impuestos; en cambio, en la sociedad feudal, los siervos no podían abandonar su feudo. Una reflexión filosófica nos llevaría a preguntarnos ¿hasta qué punto los hombres y mujeres que vivimos en las

³¹ www.afip.gov.ar/ef. Agregado entre paréntesis de los autores

sociedades modernas tenemos la posibilidad de elegir?, ¿no será el contexto el que marca nuestro lugar de residencia?

Lo que sí es cierto, es que los tributos modernos están monetizados³², los contribuyentes no están obligados a prestar servicios, sino a compartir con el Estado lo que reciben por su trabajo, actividad productiva, patrimonio, etc.

Ahora bien, ¿existen realmente esas diferencias? o sustancialmente, ¿la relación Estado-ciudadano es la misma que en la época feudal? Para responder esta cuestión deberíamos remontarnos al interrogante básico de la teoría política: ¿por qué existe el Estado? Su respuesta escapa al objetivo del presente trabajo; pero, evidentemente, a través del tiempo y de la historia, en las diferentes culturas, alguien o algunos han cumplido un rol superestructural que está por encima del común de los habitantes. Los hombres y mujeres de las comunidades tienen necesidades (seguridad, defensa, etc.) que son satisfechas por ciertos bienes o servicios, que únicamente pueden ser provistos por un Ente superior. Esos bienes son los llamados *bienes públicos*, y el ente que los provee es el Estado³³.

Según la visión liberal, la existencia del Estado se justifica solamente por aquellas actividades que no puede llevar a cabo el sector privado. El Estado tendría, en ese caso, un rol netamente *subsidiario*. Pero como ya se ha visto en capítulos anteriores, ese rol no es el único y el mismo está íntimamente ligado a las diferentes posturas ideológicas y políticas.

Según algunos autores, el origen de los tributos está ligado también al control de un territorio por una fuerza imperial³⁴. En las conquistas

³² Ello no significa que no existan obligaciones de hacer, como por ejemplo las que debe cumplir el contribuyente monotributista en la Argentina, de exhibir en lugar visible su identificación (de pequeño contribuyente y de la categoría en la que se encuentra inscripto) y el comprobante de pago.

³³ Temas vistos en el Capítulo 2.

³⁴ La mita en el imperio incaico, era un tributo en especie que debía pagar todo hombre casado del Imperio; consistía en el trabajo de las tierras (incluidas las tierras conquistadas) del Inca.

territoriales, los tributos siempre fueron pagados por los vencidos a los vencedores.

4.3 Los principios de la tributación

Para Jarach (1971) el Estado, en materia impositiva, no obra en forma caprichosa; sino que, por su *poder de imperio* exige una suma de dinero mediante una ley impositiva que grava, de alguna u otra manera, cierta capacidad contributiva. Ataliba (1987) define esa circunstancia como *hipótesis de incidencia*.

Es cierto que el Estado podría exigir impuestos sobre la base de cualquier presupuesto, pero las situaciones elegidas por el legislador son de naturaleza económica y/o política, y tienen en cuenta innegablemente alguna manifestación de capacidad *contributiva*.

Capacidad contributiva

Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, que el legislador atribuye a un sujeto particular o a un hecho económico. El concepto de *capacidad contributiva*, tiene en cuenta determinados presupuestos teóricos, y fundamentalmente las diferentes posturas políticas e ideológicas de los sectores dominantes de la sociedad.

Por ello es que al analizar los *principios de tributación* hay que contextualizarlos en el tiempo, el espacio y la ideología del que los enuncia.

Due (1972) considera que el principio rector de un buen sistema tributario es el principio de *equidad*. Existen dos formas para encarar el principio:

- *La equidad horizontal*: Tratamiento igual para los que están en igualdad de condiciones.
- *La equidad vertical*: Tratamiento diferente para los que están en distintas condiciones.

El criterio de resolución del tema da origen, a su vez, a otros dos enunciados:

- *El principio del beneficio*
- *El principio de la capacidad contributiva*

Según el Principio *del beneficio*, el contribuyente tributa directamente en función del beneficio recibido por el accionar del Estado. Este principio es la base de las *tasas* y las *contribuciones por mejoras*, pero no sirve como regla general de la tributación, porque existen actividades que realiza el Estado, cuyo costo-beneficio es imposible de atribuir a un contribuyente. Por ejemplo, el servicio de Justicia que brinda el Estado beneficia al que entabla una querrela, pero además garantiza ciertas seguridades para el resto de la población; beneficio imposible de ser apropiado individualmente.

Sobre el principio de equidad

La Constitución Nacional en su 4º artículo enuncia: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”*

Según el Principio de la *capacidad contributiva*, el contribuyente tributa en función de su capacidad, bienestar económico, nivel general de vida, etc. Existen distintas formas de medir la capacidad contributiva; una de ellas es el rédito o la ganancia, otra puede ser el patrimonio, otra, el consumo. Cada una de ellas genera distintos tipos de impuestos: a la renta, patrimoniales, al gasto, etc.

Es importante, sin embargo, tener en cuenta que los principios de *equidad horizontal* y *vertical* tienen limitaciones, ya que no dan respuesta

a dos interrogantes: ¿cómo sabemos entre dos individuos, cuál disfruta de mayor bienestar o quién tiene mayor capacidad de pago?, y ¿qué entendemos por igualdad en el trato? Además, el principio de *equidad vertical* no nos dice en qué medida debe contribuir más, la persona que disfruta de un mayor bienestar; lo único que nos dice es que debe pagar más.

La respuesta a estos interrogantes responde a razones políticas e históricas en el contexto en el que ocurrieron; entendemos por ello que es fundamental vincular a la Política con el estudio de las Finanzas públicas.

Según la mayoría de los autores, los impuestos que resuelven más apropiadamente la cuestión de la *equidad vertical* (tratamiento diferente de los que están en distinta situación) son los impuestos a la renta neta de las personas físicas. La estructura progresiva de las alícuotas (aumentan las alícuotas a medida que aumenta la renta), tiene una valoración positiva entre los estudiosos de los temas tributarios, debido a que respeta, en mayor medida que otros impuestos, el *principio de equidad*.

Según la Afip (2012), la teoría de la capacidad contributiva establece:



Que paguen más los que más tienen

Parámetro: Patrimonio

Impuesto a los Bienes personales. *Fuente: Ley 23.966 (t.o. 1997)*

Este impuesto es anual, se establece en todo el territorio de la Nación. Lo tributan sólo las personas que quedan alcanzadas debido a que su patrimonio, o sea, el conjunto de sus bienes (casas, departamentos, country, autos, embarcaciones, joyas, dinero, depósitos en dinero, etc.) en el país y en el exterior al 31 de diciembre de cada año, supera los \$305.000. Entonces, si el patrimonio de una persona supera los \$305.000, sobre el total de su patrimonio deberá tributar el 0,5% en concepto de Impuesto a los Bienes Personales. (Cuando el valor total de sus bienes sea de entre \$305.000 a \$750.000).

Luego, el porcentaje a aplicar se irá incrementando progresivamente –según lo indicado en la norma- hasta llegar a tributar el 1,25% cuando el valor total de los bienes supera los \$5.000.000.

Que paguen más los que más ganan

Parámetro: La renta

Impuesto a las Ganancias. *Fuente: Ley 20.628 (t.o. 1997)*

Este impuesto es anual, se establece en todo el territorio de la Nación. Tienen distintas características ya sea si los sujetos pasivos son las empresas o las personas.

El Impuesto a las ganancias de las empresas establece que tributan sobre lo que ganan una vez descontados los gastos necesarios, los costos y las deducciones que admite la Ley. La alícuota que deben aplicar sobre dicha base imponible es única y del 35%.

El Impuesto a las ganancias de las personas físicas tiene características progresivas, es decir que cuanto más ganan más alícuota deben aplicar, o sea que el que más gana paga proporcionalmente más. La escala de alícuotas parte del 9% y llega a una alícuota máxima del 35%.

Para las personas además la Ley contempla en disposiciones especiales la situación personal y familiar de cada contribuyente. Una serie de ítems con diferentes montos se restan a los ingresos obtenidos. Por ello aunque dos

contribuyentes tengan los mismos ingresos pueden tributar distinto, ya que la Ley hace una distinción entre contribuyente soltero o con cargas de familia, por ejemplo. Las personas que tienen ganancias o ingresos por debajo de ciertos límites (Mínimo no imponible) no tributan.

Que paguen más los que más gastan

Parámetro: El consumo

Impuesto al Valor Agregado. *Fuente: Ley 20.631 (t.o. 1997)*

El IVA es un impuesto de liquidación mensual, se establece en todo el territorio nacional. En la generalidad se aplica sobre las ventas, las obras, locaciones y prestaciones de servicios. La alícuota general es del 21%. Aunque también hay alícuotas diferenciales: el 27% para las ventas de gas, energía eléctrica y aguas reguladas por medidor. El 10,5% para las ventas de carnes, frutas, legumbres, hortalizas, miel, granos, harina de trigo, pan, galletas, etc.

El IVA lo pagamos todos, cada vez que hacemos una compra o nos prestan algún servicio, al pedir un ticket o una factura. En el precio final que pagamos está incluida una parte que es este impuesto. Al pedir el comprobante garantizamos que el impuesto que pagamos sea efectivamente ingresado al Fisco para hacer frente a las necesidades públicas.

La evolución y naturaleza de los principios de la imposición, según Due (1972), son producto de la aplicación de la *teoría del bienestar económico*. Según el autor, los tres fines del bienestar económico, son:

- 1) *Máxima igualdad de oportunidades, compatible con el bienestar de los demás,*
- 2) *Niveles óptimos de vida, en función de los recursos disponibles, del estado actual de la técnica y de las preferencias de los consumidores y propietarios de factores,*
- 3) *Distribución de ingresos de conformidad con los patrones de equidad generalmente aceptados por la sociedad.*

Se derivan de esa teoría, los tres principios de la tributación que enuncia Due (1972):

1. *Máxima neutralidad del sistema tributario*
2. *Máxima equidad en la carga impositiva*
3. *Costos mínimos de recaudación y cumplimiento*

Stiglitz (2002) manifiesta que los impuestos son diferentes de la mayoría de las transferencias de dinero que realiza una persona a otra. Mientras éstas se realizan voluntariamente, los impuestos son obligatorios (*coercitivos*). Las contribuciones que permiten el gasto público tienen que ser obligatorias; si no lo fueran, nadie tendría incentivos para pagarlos debido a que habría posibilidades de actuar como *polizón* (free rider)³⁵.

Sintetizando las cinco características, que según Stiglitz son deseables para un buen sistema tributario:

1. *Eficiencia económica*
2. *Sencillez administrativa*
3. *Flexibilidad*
4. *Sensibilidad política*
5. *Justicia*

1. *Eficiencia económica*: este principio nos expresa que los impuestos no deberían interferir en la asignación *eficiente*³⁶ de los recursos productivos.

Una de las cuestiones que surge persistentemente en los debates sobre la política impositiva, es si el sistema tributario actual reduce los incentivos para ahorrar y trabajar, o si ha distorsionado la *eficiencia económica* de alguna u otra manera.

³⁵ Temas tratados en el Capítulo 2

³⁶ La *eficiencia* es un concepto eminentemente subjetivo; dependerá de los valores, la ideología, la trayectoria, la forma de pensar de cada persona, cómo responde cada uno al interrogante: ¿qué entiende usted por *eficiencia*? Por lo tanto no existe una *eficiencia* única, universal y ahistórica.

La postura parte de la certeza, que el *mercado* es el asignador más *eficiente* de los recursos productivos. Por ello, consideramos esta afirmación un tanto pretenciosa, en virtud de observar los mercados reales, donde es raro encontrar pujas desligadas de lobbies, intereses e incluso actos delictivos. De todas maneras, es interesante analizar algunas cuestiones al respecto, como por ejemplo:

- *Influencia de los impuestos en la conducta*: los impuestos no solo influyen en las decisiones relacionadas con el trabajo, el ahorro y el consumo; sino que también lo hacen en el ritmo de explotación de los recursos naturales y, en general, en toda actividad productiva. No existe ninguna decisión importante relacionada con la asignación de los factores productivos en la que no incidan de una u otra forma los impuestos³⁷.
- *Efectos financieros de los impuestos*: algunas veces los impuestos afectan la forma que adopta una transacción, más que en su esencia. Por ejemplo, en términos reales, da casi igual que el empresario dé dinero al trabajador para que consuma bienes de primera necesidad o que le entregue vales de compra de bienes. Sin embargo, en términos fiscales puede existir una gran diferencia. En el primer caso, el individuo recibe una renta imponible; en el segundo, el pago en especie puede no estar sujeto a impuestos, o es más fácil eludirlo.
- *Impuestos distorsionadores y no distorsionadores*: un impuesto es no distorsionador si -y sólo si- el individuo no puede hacer nada para alterar su obligación fiscal. Los economistas llaman a los impuestos de este tipo *impuestos de cuantía fija*. Ejemplo de ello

³⁷ La empresa brasileña Vale hace un tiempo que se instaló en la Provincia de Mendoza, lindante con la localidad neuquina de Rincón de los Sauces, su intención era explotar la mina de potasio que hay en la zona. En estos momentos (marzo/2013) la empresa está levantando las instalaciones; uno de los argumentos es la negativa que tuvo por parte del Gobierno Nacional, de autorizar el diferimiento del Impuesto al valor agregado, que consiste en un esquema donde no se paga el impuesto en las compras bienes de capital y las inversiones.

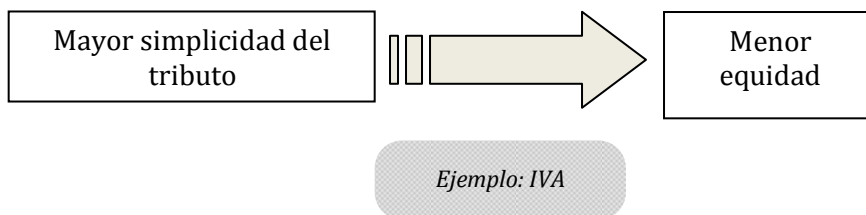
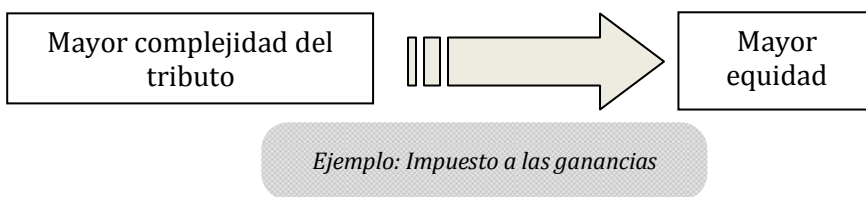
sería un impuesto de *capitación* –un impuesto que hay que pagar, independientemente de la renta o de la riqueza-.

Todo impuesto *específico* sobre las mercancías es distorsionador, porque una persona puede alterar sus obligaciones fiscales comprando simplemente una cantidad menor de la mercancía gravada o no comprándola. De la misma manera cualquier impuesto sobre la renta es distorsionador, porque un individuo puede reducir sus obligaciones fiscales trabajando menos. Por ende, podríamos concluir que en la actualidad casi todos los tributos son distorsionadores.

- *Impuestos correctores*: Los impuestos pueden utilizarse a veces para corregir alguna falla del mercado, como las externalidades negativas. Los impuestos correctores generan ingresos y mejoran al mismo tiempo la *eficiencia* de la asignación de los recursos, según los criterios políticos del gobierno de turno. Por ejemplo, las retenciones a la exportación de petróleo en la Argentina aplicadas durante el gobierno de Néstor Kirchner tuvieron una finalidad extra fiscal, que fue el mantenimiento del precio de la nafta en el mercado interno; además permitió importantes recursos al Estado Nacional. O las retenciones a la exportación de productos agropecuarios como la soja, tienen la finalidad extra fiscal de promover el cultivo de otras especies para evitar el agotamiento de la tierra que produce el monocultivo de la soja.
- *Efectos en el equilibrio general*: Se llaman efectos en el equilibrio general a las repercusiones indirectas de los impuestos. Por ejemplo un impuesto sobre los intereses puede reducir la oferta de ahorro y, a lo largo del tiempo, el stock de capital. Muchas veces se utiliza este argumento para establecer exenciones, que finalmente resultan violadoras de otros principios como el de *equidad*. Ejemplo de ello es la exención de la renta financiera de las fuentes de generadoras del impuesto a las ganancias de la Argentina.

- *Efectos del anuncio de la introducción de un impuesto:* a veces, algunos de los efectos de un impuesto pueden sentirse incluso antes que se establezca, solamente al anunciarse. Por ejemplo, cuando se da la noticia del tratamiento fiscal que recibirá en el futuro un activo; inmediatamente puede verse afectado el valor de dicho activo, o las cantidades vendidas y compradas del mismo.

2. *Sencillez administrativa:* Los tributos deben ser fácil y relativamente baratos de administrar. Una opinión generalizada es que:



En general, la Administración del sistema fiscal tiene elevados costos. Algunos son costos directos, como los de gestionar la oficina de recaudación de impuestos (los gastos de instalación, sueldos de fiscalizadores, mantenimiento, etc.) y otros, indirectos; todos deben ser soportados en definitiva por el Fisco. Sería deseable que los mismos sean los menores posibles, ya que parte de la recaudación se debe emplear en mantener el aparato recaudador. Esos costos administrativos dependen de una serie de factores; entre otros, de la información necesaria, la

complejidad de la legislación fiscal, los controles para evitar la evasión³⁸, etc.

Hay que tener en cuenta que gravar algunas categorías de renta puede ser más costoso para el Fisco, que gravar otras porque se necesita mayor capacitación y profesionalidad de los agentes fiscalizadores; mejores base de datos, posibilidades de traslados para controlar *in situ* u otros motivos.

3. *Flexibilidad*: El sistema tributario debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos, automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas. A veces, para agilizar cuestiones, se utilizan las Resoluciones emitidas por el organismo recaudador; y no se espera las modificaciones de las Leyes, donde la respuesta sería, en ese caso, mucho más lenta.

³⁸ El tema de *evasión* y *elusión* tributarias se analizarán más adelante, pero para explicar la diferencia, según Amoros (1970), la *elusión* es no entrar en la relación tributaria; mientras que la *evasión* es salirse de ella. Para AFIP (2012) la elusión “*se produce cuando a un hecho gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad de disminuir o evitar el pago de tributos*”.

Impuestos: Principio de flexibilidad, un ejemplo

La aplicación práctica del Principio de flexibilidad en la imposición se puso en práctica en la forma en que la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) determinó cómo se debía liquidar el Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas en el período 2010. Durante el primer semestre de ese año (2010) el Gobierno y la CGT (Confederación General de Trabajadores) mantuvieron reuniones para consensuar un incremento en el Mínimo no Imponible (M.N.I.) y las demás Deducciones Personales del Impuesto. Como resultado de estas reuniones, el entonces Ministro de Economía, Amado Boudou anunció en Julio de 2010 un incremento en el Mínimo no Imponible y en las Deducciones Personales del 20% correspondiente al período 2010. Al momento de la liquidación del Impuesto, ese anuncio oficial, no estaba acompañado por una Ley del Congreso que modificara los importes de M.N.I. y Deducciones Personales de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo tanto era, en principio inaplicable a efectos de liquidar el Impuesto. Para subsanar ello, y en una aplicación del principio de *flexibilidad* en la imposición, la AFIP dictó en un primer momento las Resoluciones 2866 y 2867/2010 que reflejaban dicho incremento, pero cómo no existía una reforma en la Ley del Impuesto, estas resoluciones no resultaban aplicables, debiendo liquidar el impuesto con los montos de MNI y Deducciones Personales anteriores. Estimando que la Ley se modificaría, la AFIP dictó la Resolución General 3061/2011 que permitía el cálculo del Impuesto 2010 con las modificaciones anunciadas por el Ejecutivo, aunque dicha liquidación quedaba sujeta a confirmación una vez que el Congreso avale dichos incrementos, cosa que ocurrió en Diciembre del 2011. Vemos aquí, cómo reaccionó la AFIP ante una inminente reforma en la Ley del Impuesto, permitiendo aplicar con antelación la reforma, para evitar luego las complicaciones que re-liquidar el impuesto les causaría a los contribuyentes.

4. *Sensibilidad política*: Los tributos deberían diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando cuando abona el mismo. El sistema político, al legislar en materia tributaria, debería hacerlo con la mayor precisión posible. La falta de participación de los ciudadanos en la elaboración y discusión de las leyes tributarias, contribuye a la falta de este atributo en las mismas.

Sobre Sensibilidad política

Como ya se mencionara, en la Argentina hay indicios de un cambio en este sentido, como se visualiza en la discusión de los montos de los mínimos no imponibles del impuesto a las ganancias, encabezada por algunos sindicatos y asociaciones gremiales.

5. *Justicia*: El tributo debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos; esto significar según Due (1972), que el impuesto debe ser *equitativo*. Para ello debería respetarse la *equidad horizontal* y la *equidad vertical*, ya tratadas.

Los *Principios Tributarios* según la AFIP (2012) se basan en la Constitución Nacional; ya que es la norma que establece una serie de premisas en relación a la asignación y distribución de los mismos y las características que deben cumplir los distintos tipos de tributos. Los mismos son:

- Legalidad
- Igualdad
- Generalidad
- Proporcionalidad
- No confiscatoriedad
- Retroactividad
- Equidad

PRINCIPIOS tributarios

PRINCIPIO: Legalidad

SINTESIS

Establece que no habrá tributo sin ley.

Para que un tributo comience a tener efecto, debe estar:

- Creado por ley,*
- Seguir los requisitos formales de una ley,*
- Emanar del órgano competente.*

Para leyes impositivas, a nivel nacional, la Cámara de origen o iniciadora es la de Diputados (representantes directos del pueblo). La ley debe definir, mínimamente, el hecho imponible y sus elementos: sujeto, objeto, base imponible y alícuota.

Es el principio que con mayor insistencia señala nuestra Constitución Nacional, así como la doctrina.

FUENTE NORMATIVA

Artículo 17° de la Constitución Nacional: “...Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°...”

Artículo 19° de la Constitución Nacional: “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”

Artículo 52° de la Constitución Nacional: “A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.”

También este principio surge de los artículos 4°, 14°, 67°, 75° inciso 2 de la Constitución Nacional.

PRINCIPIO: Igualdad

SINTESIS

La igualdad es la base del tributo. No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes. Se trata de asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones. Es igualdad por rangos de igual capacidad contributiva (que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto).

Permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, no arbitrarias, justas, ni hostiles contra determinadas personas.

FUENTE NORMATIVA

Artículo 16° de la Constitución Nacional: "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del tributo y de las cargas públicas."

PRINCIPIO: Generalidad

SINTESIS

Está vinculado con el principio de igualdad. Los tributos deben abarcar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes y no a una parte de ellas. Un sistema tributario debe abarcar íntegramente las distintas exteriorizaciones de capacidad contributiva.

FUENTE NORMATIVA

Artículo 16° de la Constitución Nacional ya citado.

PRINCIPIO: Proporcionalidad

SINTESIS

Debe entenderse en el sentido de proporcionalidad en las exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Proporcionalmente al capital, a la renta y al consumo; siendo razonable exigir que paguen más los que tienen más renta o mayor patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva.

FUENTE NORMATIVA

Artículo 4° de la Constitución Nacional: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, del de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General..."

Artículo 75° inciso 2 de la Constitución Nacional: "(Corresponde al Congreso)... Imponer 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. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipable."

Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.

La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.

No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso. Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.”

PRINCIPIO: No confiscatoriedad

SINTESIS

La Constitución Nacional -en materia tributaria- no explicita directamente este principio. Sí en forma indirecta, al referirse a la propiedad privada.

Los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de su renta.

Se considera vulnerada la garantía de propiedad privada y confiscatoriedad cuando la alícuota de un tributo o conjunto de ellos, que recaiga sobre una propiedad (o sobre la renta real o presunta del inmueble) tenga/n una tasa superior al 33%.

FUENTE NORMATIVA

Artículo 14° de la Constitución Nacional: “Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos ... de usar y disponer de su propiedad; ...”

Artículo 17° de la Constitución Nacional: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario

exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino...”

PRINCIPIO: Retroactividad

SINTESIS

Este principio tiene sus bases en el Código Civil. Se sustancia en querer aplicar una ley nueva a los actos del pasado. Las leyes impositivas pueden ser retroactivas porque derivan del poder de imperio que tiene el Estado. El Congreso puede sancionar leyes tributarias retroactivas, siempre que no se afecte la garantía constitucional sobre la propiedad privada. La retroactividad es un principio criticable en cualquier materia. Existe consenso doctrinario respecto de que hay que respetar las reglas de juego y precisamente para ello es necesario que se conozcan con anterioridad.

La ley siempre debería ser preexistente a los hechos sobre los cuales se va a aplicar.

FUENTE NORMATIVA

Artículo 3° del Código Civil: “A partir de su entrada en vigencia las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario...”

Artículo 17° de la Constitución Nacional ya citado.

Artículo 18° de la Constitución Nacional: “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso...”

PRINCIPIO: Equidad

SINTESIS

Está relacionado con la justicia y la razonabilidad. La consigna sería que todo tributo debe ser justo.

La equidad es la condición que surge de una razonable relación entre el tributo aplicado por el legislador y la base imponible.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado el principio de la equidad concluyendo que debe ser equitativo; en cuanto a su monto en sí y la oportunidad en que se lo aplique.

Además al interpretar que equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible, se posibilitó la creación de la teoría acerca de la prohibición de los tributos confiscatorios.

Equidad es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional, por lo que en esta garantía engloban todas las otras señaladas anteriormente.

Además, el Estado no puede ser caprichoso en su accionar. Se debe considerar siempre la razonabilidad en materia tributaria, analizada en términos de la relación entre los medios elegidos y los fines buscados por el Estado.

FUENTE NORMATIVA

Preámbulo: “Nos, los representantes del pueblo de la Nación Argentina (...) con el objeto de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad, para nosotros, para nuestra posteridad (...)”

Artículo 4° de la Constitución Nacional ya citado.

Artículo 16° de la Constitución Nacional ya citado.

Artículo 75° (varios incisos) de la Constitución Nacional: “Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2. Ya citado.

8. Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión.

9. Acordar subsidios del Tesoro nacional a las provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios...”

También este principio se encuentra en los artículos 14°, 23° y 28° de la Constitución Nacional.

Fuente: www.afip.gov.ar/et (se realizaron pequeñas adecuaciones al original).

4.4 Clasificación de los tributos

Existen diferentes teorías con respecto al carácter jurídico de los tributos, a saber:

- *Teoría privatista:* concibe los tributos como un derecho o carga real, con lo cual lo limita a los gravámenes inmobiliarios. Su origen está en el tributo romano (G. Vizcaino, 1996).

- *Teoría contractual*: lo asimila a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares. De esta forma, los particulares aportan los medios económicos para solventar los servicios prestados por el Estado; esta teoría tiene inmersa una concepción *rousseauuniana* (G. Vizcaino, 1996).
- *Teoría publicista*: considera el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado, en virtud del poder de imperio que le es propio. Este enfoque es adoptado por la moderna doctrina del derecho financiero (Giuliani Fonrouge, 1962).

En todos los casos, el elemento primordial que caracteriza a los tributos es la *coerción* por parte del Estado, ya que toma esos recursos en ejercicio del poder tributario que le asigna la Ley. Este aspecto distingue a los tributos de los recursos patrimoniales. De allí que también se los denomine *derivados*, porque *derivan* de la voluntad soberana del Estado.

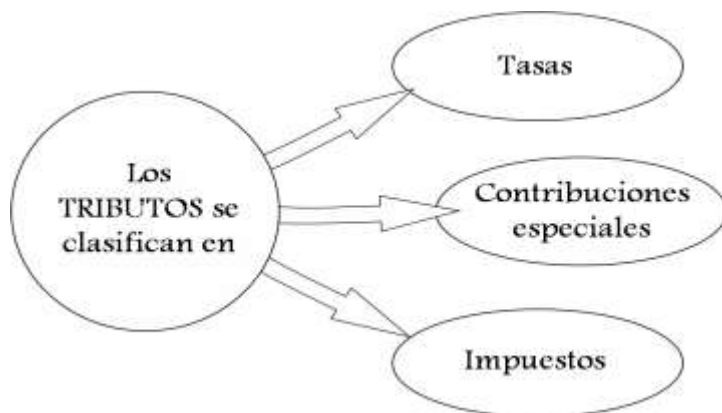
Por lo general, los tributos constituyen la principal fuente de recursos con que cuenta el Estado para afrontar los gastos públicos, que se originan en la realización de sus fines. Pero no es el único objetivo; muchos tributos persiguen objetivos *extra fiscales*, como la estabilización de los precios, la redistribución de ingresos o la corrección en la asignación de los factores o recursos productivos³⁹.

Frecuentemente, las clasificaciones de los tributos tienen su origen en criterios financieros, que inspiraron al legislador en la elaboración de la ley. Por ello se torna difícil hacer una caracterización de cada una de estas especies tributarias, ya que los autores sustentan su razonamiento en la finalidad política, económica o administrativa del tributo.

La clasificación jurídica toma como punto de partida a la Ley y las discusiones parlamentarias, porque la diferencia entre las distintas especies va a estar definida por el postulado de hecho, asumido por el legislador.

³⁹ Temas desarrollados en el Capítulo 2.

En general los tributos se clasifican en:



Así, según Ataliba (1987), en la propia ley tributaria habrá de buscarse el elemento decisivo de la clasificación. Efectivamente, la *hipótesis de incidencia* caracteriza el tipo de tributo y, más precisamente, su aspecto material.

4.4.1 Impuestos

Recaen sobre cada contribuyente, sin tener en cuenta los beneficios individuales recibidos por la provisión de los bienes públicos financiados con los mismos. Sin embargo, a través de ciertos mecanismos, como la afectación específica de la recaudación de un impuesto, es posible establecer cierta correlación entre los contribuyentes de cierto impuesto y los beneficiarios de los gastos financiados con dicho impuesto.

Según Núñez Miñana (1994), tradicionalmente se clasifica a los impuestos en directos e indirectos.

- *Impuestos directos* son aquellos que gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva, como la ganancia neta o el patrimonio neto (ejemplo: impuesto a las ganancias, impuesto inmobiliario).

- *Impuestos indirectos* son aquellos que gravan manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, como el consumo (impuestos internos, IVA).

A pesar que en la Constitución Argentina (Artículo 4º) figura esta clasificación, la doctrina la considera arcaica y fue reemplazada por otras.

De acuerdo con la clasificación económica, se distinguen:

- *Impuestos personales y reales.* Impuestos personales son aquellos en los cuales se tienen en cuenta las características individuales del contribuyente. Así es como el impuesto a las ganancias de las personas físicas es un impuesto personal. En cambio, los impuestos reales no establecen diferencias entre los individuos; tienen en cuenta institutos reales y no a las personas. El impuesto inmobiliario es un impuesto real ya que grava cada propiedad independientemente de las características de su propietario.
- *Tributos sobre productos y sobre factores de la producción.* Se refieren a aquellos que tienen como materia imponible un producto o servicio o un factor de la producción. Ejemplos son los impuestos a los consumos específicos (impuestos internos) que gravan el consumo de ciertos bienes (cigarrillos, bebidas alcohólicas, etc.) y las contribuciones a la seguridad social que perfectamente se pueden considerar como un tributo al factor trabajo.
- *Tributos sobre compradores y sobre vendedores.* Son los impuestos a la demanda y a la oferta. Ejemplo son los Impuestos internos al consumo de cigarrillos, que constituyen un impuesto a los compradores. Las tasas por diferentes actividades productivas –licencias comerciales– que cobran las Municipalidades se pueden considerar como un impuesto a los vendedores también.

En la actualidad la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) clasifica a los tributos en:

- *Impuestos a la renta, a las utilidades y a las ganancias de capital:* son los Impuestos directos y personales que en nuestro país abarcan los

impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta y a los premios de juegos de azar.

- *Impuestos a la propiedad*: son los que gravan los bienes raíces, el patrimonio, las transacciones financieras y de capital.
- *Las contribuciones a la seguridad social*: se pueden definir como un impuesto al factor trabajo (Aportes de los empleados + contribuciones de los empleadores + aportes de trabajadores cuentapropistas).
- *Impuestos al consumo de bienes y servicios*: aquellos que gravan el acto de consumir en general, como el Impuesto al valor agregado y el Impuesto a los ingresos brutos y los que gravan consumos específicos de determinados bienes y servicios (Impuesto a las bebidas alcohólicas, cigarrillos, combustibles, seguros, telefonía celular, etc.).

4.4.2 Contribuciones especiales

Son tributos recaudados entre contribuyentes que percibieron y/o perciben un beneficio por parte del Estado. La recaudación está en función de los beneficios recibidos; por ejemplo por algunas obras públicas. La típica muestra, son las *contribuciones por mejoras* por pavimento o por la construcción de cloacas que cobran los Municipios para su financiación.

Algunos estudiosos de los temas financieros como Giuliani Fonrouge (1962) y García Vizcaino (1996) consideran a las *contribuciones a la Seguridad Social*, como contribuciones parafiscales y formando parte de la tipología *contribuciones especiales*. Fundamentan la postura, en que son recaudadas por ciertos entes públicos con el fin de lograr su autofinanciación. El concepto de parafiscalidad, da una idea de recursos paralelos a los recursos fiscales, concepto no compartido ya que los recursos provenientes de la Seguridad Social con sistemas jubilatorios de reparto, son, por un lado, cuantitativamente mayores que muchos impuestos y además constituyen en su esencia un tributo que grava a

trabajadores y empleadores. Por ende son una herramienta significativa de la política económica y fiscal de los gobiernos⁴⁰.

La AFIP discrepando con la anterior posición, no considera a las contribuciones a la Seguridad Social como un tributo, diferenciando a las mismas de otros ingresos tributarios⁴¹.

Los ingresos corrientes incluyen el cobro de recursos tributarios y no tributarios; la venta de bienes y servicios de las administraciones públicas; las contribuciones a la Seguridad Social y las rentas que provienen de la propiedad. Son los que financian gastos corrientes, es decir, no extraordinarios.

Desde el punto de vista económico, según la Administración, los recursos corrientes se clasifican en:

1. *Ingresos tributarios*: son impuestos que se originan en la potestad que tiene el Estado Nacional para establecerlos.
2. *Ingresos no tributarios*: incluyen las tasas, las contribuciones por mejoras y derechos pagados a cambio de bienes y servicios, como así también el concepto de regalías (recursos que recibe el Estado producto de las explotaciones de yacimientos mineros y de hidrocarburos).

También se consideran ingresos no tributarios a las multas, a las contribuciones a la Seguridad Social, a la venta de bienes y servicios de las administraciones públicas, los ingresos de operación y las rentas de la propiedad.

⁴⁰ En el Presupuesto Nacional para el año 2011, las contribuciones a la Seguridad Social ascendían al 24,9% de la recaudación tributaria total; mientras que la recaudación en concepto de Impuestos Internos (Cigarrillos, Bebidas alcohólicas, entre otros) constituían el 1,9% del total.

⁴¹ La clasificación de la Administración es confusa ya que cuando clasifica a los grandes rubros coloca por un lado los Tributos y por otro las Contribuciones a la Seguridad Social; pero cuando detalla los tributos las incluye.

Síntesis de Ingresos no tributarios (según AFIP)

Contribuciones a la Seguridad Social: son obligaciones de los trabajadores activos y contribuciones patronales que se destinan a atender los distintos regímenes de previsión y asistencia social.

Venta de bienes y servicios de las administraciones públicas: son recursos provenientes de la venta de bienes y la prestación de servicios que se relacionan con las actividades sociales o comunitarias habituales de los ministerios e instituciones descentralizadas.

Ingresos de operación: resultan de las actividades propias de producción de las empresas públicas no financieras, cuya gestión se realiza según criterios comerciales y/o industriales. Incluye los ingresos por la venta de subproductos; por ejemplo, las ventas de papel prensa o del sector eléctrico público.

Rentas de la propiedad: incluyen los intereses por préstamos otorgados, intereses provenientes de inversiones en títulos y valores públicos, y los intereses por depósitos bancarios y bonos. También, los arrendamientos de tierras y terrenos fiscales.

Fuente: www.afip.gov.ar

4.4.3 Las tasas

Son una especie de tributo, derivada del poder de imperio del Estado, tiene una estructura jurídica análoga al impuesto. Su diferencia radica en que la *tasa* implica el desarrollo de una actividad por parte del Estado, que afecta al obligado en virtud del beneficio que el Estado le proporciona por tal actividad.

Giuliani Fonrouge (1962) define la *tasa* como *una prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado*.

La *tasa* apunta al tipo de obligación tributaria fijada sobre un contribuyente individual, en oportunidad de la prestación de un servicio estatal. En todos los casos, las *tasas* deben financiar servicios públicos divisibles; el ejemplo típico son las *tasas* por los servicios retributivos

(alumbrado, barrido y limpieza) que cobran los municipios a los vecinos de su ciudad.

Correspondería aplicar una definición positiva a todos los tributos. Pero, en general, no ocurre con los impuestos, a los que se les aplica una definición formalista y negativa: *aquel tributo que no es una tasa o una contribución especial es un impuesto.*

Ataliba (1987) hace una distinción considerando a las *tasas* y a las *contribuciones especiales* como tributos *vinculados* a una actuación estatal que afecta aunque sea en forma relativa y/o potencial al obligado. Los tributos en los que el hecho generador está desvinculado de cualquier actuación del Estado serían los *impuestos* (García Vizcaino, 1996).

4.5 Estructura de un tributo

Sintéticamente podemos tratar la estructura de los tributos como lo siguiente:

1. *Materia imponible*: Es el elemento material que el legislador elige como punto de impacto del tributo: *bienes, factores, valor agregado, remuneraciones, etc.* Según Jarach (1971), es necesario determinar la naturaleza y el contenido sustancial de los presupuestos legales de la obligación tributaria. Ataliba (1987) llama *hipótesis de incidencia* a la *materia imponible* y la define como la formulación hipotética, previa y genérica que está contenida en la Ley.

2. *Hecho generador*: El legislador debe precisar la circunstancia concreta y relacionarla con la materia imponible, que elige para hacer nacer la obligación tributaria; es la vinculación entre el contribuyente y el Fisco. La *hipótesis de incidencia* difiere del *hecho generador*, ya que este último es el que se produce en la realidad concreta. Ataliba (1987), citando a Alessi, dice que la *hipótesis de incidencia* responde al plano *abstracto*, mientras que el *hecho generador* responde al plano *concreto*; por ejemplo: la generación de valor agregado, el pago o recepción de remuneraciones.

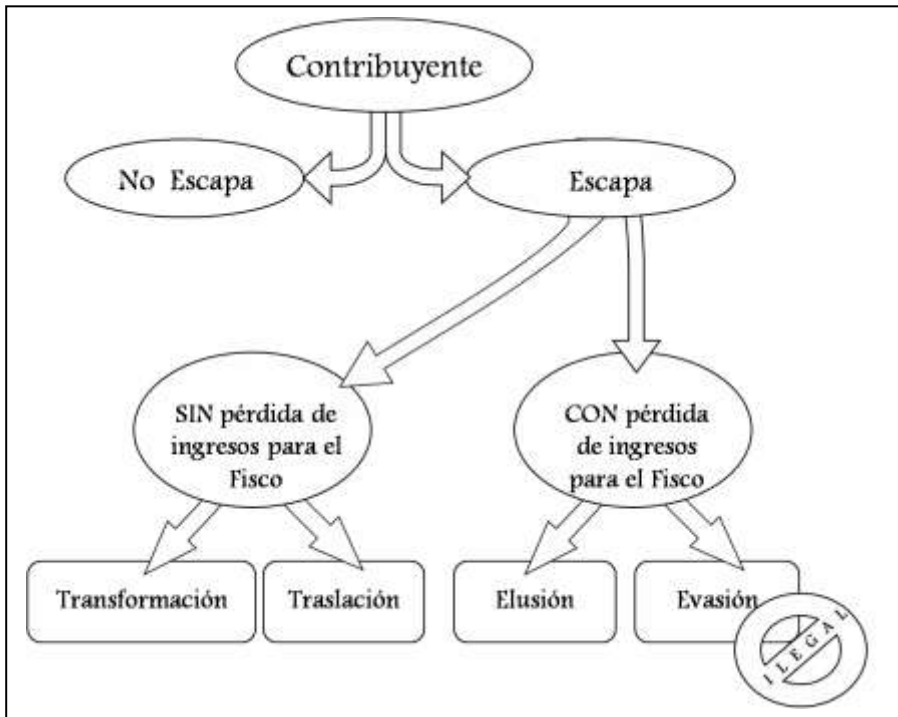
3. *Contribuyente*: Para precisar la obligación tributaria, debe delimitarse exactamente el *sujeto pasivo* o el obligado. El Fisco es el *sujeto activo*.

De acuerdo con Ataliba (1987), el *sujeto pasivo* es la persona que queda en la contingencia de tener que abonar al Fisco una suma de dinero, según la Ley.

4. *Monto del impuesto*: para determinar el monto de un impuesto debe fijarse la *base imponible* y las *alícuotas*. La *base imponible* es la base de cálculo del impuesto, es un tipo de magnitud que refleja la *hipótesis de incidencia* o la *materia imponible*. La *base* siempre es mensurable, por ejemplo: el valor de un inmueble, el total de ingresos netos, el valor agregado en cada etapa productiva, etc. La *alícuota* no es un concepto aplicable a todos los tributos, ya que por ejemplo las *tasas* no siempre tienen *alícuotas*. En general, corresponde a la parte mandataria de la norma tributaria y se puede expresar en *X \$ por unidad* (Impuestos a los cigarrillos) o en *porcentaje (%) sobre la base imponible* (Impuesto a las ganancias, por ejemplo).

4.6 Evasión y elusión tributarias

Las posibles reacciones de un contribuyente afectado por la aplicación de un gravamen, se pueden sintetizar en el siguiente bosquejo:



Dentro del esquema anterior, nos vamos a centrar en el análisis de los fenómenos de: *evasión* y *elusión* de los impuestos. Se dejarán, en principio, de lado los casos de *transformación* y *traslación*.

El concentrarnos en estos dos aspectos nos lleva a realizar un análisis preponderantemente jurídico, estudiando las instituciones o formas elaboradas por el Derecho.

En una primera aproximación a la definición *elusión*, podemos decir que una persona que *elude* un impuesto, en ningún momento puede ser considerada como *sujeto pasivo*. Según Ataliba (1987), el *sujeto pasivo* de la obligación tributaria es el deudor que queda en la contingencia legal de estar obligado, en detrimento de su propio patrimonio a favor del *sujeto activo* (Fisco).

En el caso de la *elusión*, el hecho imponible no se ha producido; por lo tanto, es imposible atribuírselo a una persona.

Sobre elusión y evasión

Impuesto sobre ventanas

(Window Tax)

En el siglo XVII y XVIII en Gran Bretaña se estableció un impuesto a las ventanas. Es decir se consideraba a las ventanas como indicador de la capacidad contributiva.

El impuesto era de mayor cuantía si las ventanas estaban abiertas. Para verificar este hecho un inspector contaba diariamente la cantidad de ventanas abiertas.



Hoy en día, se pueden ver fachadas de casas en muchas zonas de Escocia e Inglaterra con las ventanas tapiadas.

En el caso, ejemplo de *elusión* es cerrar la ventana; *evasión* sería decirle al inspector que las ventanas estaban cerradas cuando en realidad quedaron abiertas.

El *hecho imponible* es un hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, que se corresponde rigurosamente con la descripción prevista en la norma tributaria (*hipótesis de incidencia*) y que da nacimiento a la obligación tributaria. La *elusión* implica una conducta en la que se ha evitado el hecho imponible. Ejemplo: un fumador que no quiere pagar el impuesto interno no compra cigarrillos; en consecuencia no se ha producido el hecho imponible y por ende no se efectiviza el impuesto.

La expresión anglosajona *tax avoidance*, en una traducción más literal nos reflejaría: *evitación del impuesto*, lo que nos da una idea más ajustada del significado del término *elusión*.

Transformación

El contribuyente mejorando la productividad del proceso productivo, disminuyendo costos o cambiando la organización de la producción, finalmente no carga con el impuesto.

Traslación

Hacia adelante: a través de un aumento de precios del producto.

Hacia atrás: disminuyendo las retribuciones a los factores de la producción que generan valor al proceso productivo.

Oblicua: repartiendo la incidencia del impuesto en todos los demás productos, a través del mecanismo de los precios.

Evasión

Es toda acción que el contribuyente lleva a cabo a fin de reducir (en parte o totalmente) su carga tributaria. Comprende, por ende, todas las conductas contrarias a la ley que originen la eliminación o disminución del tributo. Ejemplos:

- No emitir tiquet o factura para no abonar el IVA
- Emitir comprobantes sólo por una parte de los artículos vendidos (y no por el total que paga el cliente). La venta en negro no tiene cargado el IVA.
- Facturar por menor valor al realmente abonado por el cliente. Idem el anterior
- Emitir tiquet sin valor fiscal, como por ejemplo, presupuestos o remitos internos, para evadir el IVA.

Elusión

La elusión se produce cuando a un hecho gravado se le da la apariencia de otro con la finalidad de disminuir o evitar el pago de tributos. Es importante aclarar que, en la relación fisco-contribuyente, la normativa fija el criterio de la supremacía de la *realidad económica*.

Fuente: afip.gov.ar/et

Como ya se expresara, Amoros (1970) considera que la *elusión* es no entrar en la relación tributaria; mientras que la *evasión* es salirse de ella.

Por nuestra parte, entendemos que la posición de dicho autor es correcta, ya que existen otros términos, como *economías de opción o fraude a la Ley*, que lo que logran es la confusión del tema.

Volviendo al diagrama anterior, en la *traslación* del impuesto, existe la admisión del tributo por el contribuyente que lo traslada. En la *elusión*, en ningún momento hay aceptación del impuesto.

Si se entiende el proceso de *transformación* como un cambio en la forma de producir que logre *eludir* –aunque sea en parte- la carga impositiva, se puede llegar a interpretar la *transformación* como *elusión*. El productor se opone al tributo, pero no trasladando su peso hacia adelante (sobre el consumidor) ni hacia atrás (sobre los factores de la producción), sino modificando el proceso productivo para reducir la carga impositiva.

El límite de la *elusión* es fácil de definir con una interpretación literal de las leyes tributarias, pero se complica si se utiliza el método de la *significación económica*. El concepto se refiere a que las normas se deben interpretar económicamente y no jurídicamente; o sea que deben ser desentrañadas en forma inherente a su naturaleza y según la intención del legislador.

El Derecho en su adaptación continua a la vida social, ha admitido variadas formas de interpretación de las leyes, al punto de determinar que el espíritu de la Ley debe prevalecer sobre el rigor de su letra. Esta realidad es un inconveniente para delimitar el fenómeno de *elusión*, pero se pueden analizar otras características para esclarecer el tema.

La *elusión* es sustancialmente una noción negativa, consecuencia de una conducta de abstención o no inclusión, desde el punto de vista de la actividad o finalidad del impuesto. Normalmente, está basada en un *no hacer* por parte de las personas.

En la legislación argentina, el art. 1° de la Ley 11683 permite dicho método como interpretación de las leyes, al expresar que *“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica...”*

En cambio, en una primera aproximación al término *evasión*, podemos considerar al mismo como un procedimiento ilícito para dejar de pagar el

impuesto. Las manifestaciones de la *evasión* debemos buscarlas no sólo limitándonos a los delitos fiscales o infracciones tributarias tipificados taxativamente por las normas tributarias, sino también extendiéndolas a aquellos fraudes a la Ley que no están expresamente definidos en las normas.

Haciendo un resumen de las infracciones tributarias especificadas por las leyes argentinas:

- *Infracciones formales*: Desobediencia a deberes formales (No presentación de declaraciones juradas, por ejemplo)
- *Infracciones de omisión*: Contemplan sustancialmente la ocultación del hecho imponible, cuando éste se realiza sin utilizar o ejecutar hechos distintos de la propia manifestación del interesado, que desvirtúen aquel. No existe algo que disimule la omisión. Se amparan en las limitaciones de verificación y control de la Administración. Ejemplo: no presentación de las Declaraciones Juradas del Impuesto a los Bienes Personales.
- *Defraudación*: Coinciden con el caso anterior, pero se dan determinadas circunstancias que se consideran agravantes de las infracciones de omisión. En muchos casos, no puede establecerse una separación total del hecho fraudulento con otras actividades lícitas, pues éstas se utilizan a veces como instrumento (pantalla) para conseguir aquel.

En nuestra legislación positiva (Ley 24769-Régimen Penal Tributario) se pena con prisión de 2 a 6 años... “*al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$400.000.-*”(…) Además se considera evasión agravada, *penando con 3 años y medio a 9 años “...al obligado que utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimiento, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de \$800.000.-”*

En general, la *evasión* o violación a la ley casi nunca es explícita y formal; por ende, el incumplimiento toma apariencias legítimas e inofensivas. La esencia del fraude es aparentar estar de acuerdo con la ley, burlándola.

Podemos mencionar, como lo hicimos con la *elusión*, algunas características de la *evasión*:

- El elemento básico del fraude fiscal es el *hecho imponible*, el cual es de naturaleza eminentemente tributaria.
- La *evasión* exige la existencia de un hecho o acto que pueda calificarse de fraudulento.
- Frente al *hecho imponible* generador del impuesto está el hecho fraudulento que trata de desvirtuar sus consecuencias lógicas (o sea, pagar el impuesto).

La *evasión* es la materialización de una figura legal fraudulenta que contiene todos los elementos necesarios para la identificación de cada tributo.

Los factores que provocan la inercia negativa de los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, o sea a evadir sus impuestos, pueden ser factores económicos, sociológicos, culturales e históricos. Se ensayan algunos:

- La falta de cultura o de conciencia tributaria de la población: lograr que los ciudadanos paguen sus impuestos es uno de los desafíos más importantes de la Administración Tributaria. Las moratorias o blanqueos, por ejemplo logran el efecto contrario, ya que los

contribuyentes cumplidores se ven desalentados cuando estos mecanismos de regularización de deudas tributarias favorecen, de alguna manera, el no cumplimiento fiscal. Los contribuyentes honestos deberían ser reconocidos como tales, con incentivos por el cumplimiento fiscal y no a la inversa.

- La permanente justificación del gasto público, y la idea de algunos ciudadanos de concebir al Estado como aquel que provee bienes para satisfacer las necesidades públicas, sin preguntarse de dónde surgen los recursos. Se podría resumir, como la falta de conciencia de la corresponsabilidad fiscal por parte de la población.
- El sistema tributario de un país, debería tener en cuenta las estructuras de los mercados comunes y las relaciones con los otros países a la hora de establecer las normas tributarias. La *evasión* y *elusión* ya dejan de ser sólo fenómenos locales, sino que no tienen fronteras. La política tributaria sin planificación en forma nacional, tiende a fomentar *la evasión y la elusión* fuera de las fronteras locales.
- Imposición arbitraria e inconstitucional de las normas: la colaboración con la iniciativa privada y la creación de un clima favorable ante cualquier decisión del Gobierno, son aspectos que ninguna política tributaria consciente debería desconocer. Este objetivo no se logra con normas inconstitucionales o arbitrarias, que no cumplen con el principio de sensibilidad política.
- La conducta de los gobernantes respecto del destino dado a los fondos recaudados en algunas circunstancias pueden fomentar conductas que implican el incumplimiento por parte de los contribuyentes.
- La creación de figuras tributarias que eximen o minimizan la carga fiscal de determinados contribuyentes allegados al poder político como los Jueces, violan el principio de buena fe y generalidad, que debe reinar en todo Estado de Derecho.
- La exagerada presión tributaria puede producir *evasión*.

- La falta de controles políticos y administrativos, la corrupción, el clientelismo de los gobernantes de turno y el despilfarro de los recursos, favorecen y aumentan las conductas evasivas en la población.

4.7 Presión fiscal o tributaria

Matemáticamente se define a la *presión fiscal o tributaria* como:

Presión tributaria (PT)

$$PT = \frac{\text{Recaudación tributaria} \times 100}{P.B.I.}$$

Según Bocco (1997: 49) a partir de la década del '70, en los países desarrollados nucleados en la OCDE hubo cambios significativos en los sistemas tributarios; los que provocaron, en promedio, que la presión fiscal pasara del 26,7% en 1965 al 38,4% en 1989.

De Simone (2002) enuncia que “...*existe evidencia empírica de que la presión tributaria aumenta con el grado de desarrollo de un país*”.

En nuestro país los índices de presión tributaria son bajos si los comparamos con los de otros países; especialmente los desarrollados. Aunque Gómez Sabaini, J. -CEPAL- (2006)⁴² cuando analiza la evolución y situación tributaria en América Latina, concluye que la misma es dispar entre los países, pero la presión promedio para América Latina (Tabla 4.1) creció desde 1980 (17,9% del PBI) al 2004 (21,1%). La Argentina, junto con Brasil y Uruguay se encuentra dentro del grupo de mayor PT, llegando al 26,3%⁴³ del PBI en el año 2004.

⁴² Gómez Sabaini (2006: 44) advierte sobre las complicaciones que implica realizar un estudio con comparaciones internacionales en estos temas; ya que los tributos tienen características propias de cada Nación, en cuanto a recaudación de los gobiernos subnacionales. También algunos recursos que dentro de los presupuestos no tienen las características intrínsecas de los tributos.

⁴³ En el numerador de la fórmula se incluyen los aportes y contribuciones a la Seguridad Social.

Tabla 4.1
 Gobierno Central: ingresos tributarios
 (con Contribuciones a la Seguridad Social)
 En porcentaje del PBI

	1980	2004
Grupo 1	20,6	28,7
Brasil	22,7	35,9
Uruguay	20	24
Argentina	19,2	26,3
Grupo 2	14,1	16,7
Grupo 3	10,1	11,5
Promedio ponderado	17,9	21,1

Fuente: Gómez Sabaini, J. -CEPAL- (2006)

Argentina parecería que no escapó a las generales de la ley, pero tuvo algunas situaciones que la transformaron en un caso particular, como lo plantea Gaggero (2006: 9):

“...en el plano fiscal, los desequilibrios de las cuentas públicas se hicieron mayores a medida que avanzaba la década (refiriéndose a los '90)... Esto se debió, fundamentalmente a la merma en los ingresos y al crecimiento acelerado de las erogaciones correspondientes a los servicios de deuda ... En relación a los ingresos debe señalarse que la eliminación de la alta inflación permitió elevar la presión impositiva, la cual fue concentrada en el Impuesto al valor agregado...”

4.8 Estructura tributaria

La *Presión Tributaria* es en definitiva un indicador que permite visualizar las características económicas de los países; asumimos que la calificación de la estructura tributaria completaría la información para realizar un buen diagnóstico sobre el financiamiento del Estado.

Existen dos extremos para la evaluación de la estructura tributaria, a saber:

1. Estructura progresiva⁴⁴

2. Estructura regresiva

Una estructura progresiva en extremo, cumpliría el requisito de equidad, o sea mayor carga fiscal para el que tiene mayor capacidad contributiva y/o goza de mayores beneficios brindados por parte del Estado. En cambio cuando predomina en la recaudación tributaria los impuestos generales a los consumos, como el IVA, la estructura es regresiva.

A la par de la *presión fiscal*, el desarrollo de los países parecería que está relacionado en forma directa con las estructuras tributarias progresivas.

En la siguiente tabla (4.2) se aprecia la importancia relativa de los tributos en los países de la muestra que analizó el Instituto Argentino de Análisis Fiscal (Iaraf).

Tabla 4.2
Importancia relativa de tributos. Países seleccionados.

	Argentina	Chile	Uruguay	México	España	Brasil	Estados Unidos
Recaudación impositiva	100	100	100	100	100	100	100
Impuestos al Consumo	43,81	57,31	64,72	29,06	37,36	46,99	21,44
Impuestos a la Renta	24,60	37,02	25,14	37,43	59,46	30,37	64,23
Impuestos al Patrimonio	2,00	0,00	5,48	0,00	0,92	5,14	14,33
Impuestos Comercio Exterior	20,65	1,78	0,00	31,06	0,00	3,55	0,00
Otros	8,94	3,89	4,66	2,46	2,26	13,95	0,00

Fuente: Instituto Argentino de Análisis Fiscal (IARAF), 2009

Claramente surge de la Tabla que en países como EEUU el 64,23% de los impuestos tienen como fuente los impuestos a la renta; mientras que en

⁴⁴ El ejemplo típico de impuesto progresivo, es el impuesto a las ganancias de las personas físicas.

los países latinoamericanos estos impuestos en ningún caso superan el 40%, prevaleciendo la recaudación de los impuestos al consumo (ejemplo típico el IVA).

Para el caso argentino, podemos observar en las tablas siguientes (4.3 y 4.4) los ingresos totales de la Administración Nacional y los tributarios respectivamente, para el año 2012.

El análisis puntual nos puede llevar a conclusiones erróneas pero estudiando la información concluimos que el 91,94% de los recursos corresponden a ingresos tributarios si incluimos las contribuciones a la Seguridad Social. Dentro de los ingresos tributarios el 22,72% corresponden a los impuestos sobre los ingresos y patrimonios, en cambio el 29,12% de la recaudación tiene como fuente el IVA.

Por lo cual se puede afirmar, que a pesar de los intentos de la gestión Kirchner a partir del año 2003, la estructura tributaria de la Argentina sigue siendo regresiva, por predominar en ella los impuestos a los consumos.

Tabla 4.3.

Ingresos de la Administración Nacional
Argentina. Presupuesto 2012

CARACTER ECONOMICO	TOTAL	%
TOTAL	506.576.200.857	100,00%
Ingresos Corrientes	504.562.640.428	99,60%
Ingresos Tributarios	321.021.854.755	63,37%
Impuestos Directos	72.956.059.208	14,40%
Impuestos Indirectos	248.065.795.547	48,97%
Contribuciones a la Seguridad Social	144.716.797.330	28,57%
Ingresos No Tributarios	11.403.694.546	2,25%
Tasas	5.378.413.872	1,06%
Derechos	3.346.823.669	0,66%
Otros No Tributarios	2.678.457.005	0,53%
Ventas de Bienes y Servicios de la Adm. Pública	2.013.027.254	0,40%
Rentas de la Propiedad	24.830.035.994	4,90%
Intereses	15.722.646.733	3,10%
Dividendos	9.069.518.000	1,79%
Arrendamiento de Tierras y Terrenos	37.871.261	0,01%
Transferencias Corrientes	577.230.549	0,11%
Del Sector Privado	1.449.000	0,00%
Del Sector Público	310.082.000	0,06%
Del Sector Externo	265.699.549	0,05%
Recursos de Capital	2.013.560.429	0,40%
Recursos Propios de Capital	253.407.365	0,05%
Venta de Activos	253.407.365	0,05%
Transferencias de Capital	1.319.180.788	0,26%
Del Sector Privado	28.000	0,00%
Del Sector Público	1.277.000.000	0,25%
Del Sector Externo	42.152.788	0,01%
Disminución de la Inversión Financiera	440.972.276	0,09%
Recuperación de Préstamos de Corto Plazo	982.800	0,00%
Recuperación de Préstamos de Largo Plazo	439.989.476	0,09%

Fuente: Elaboración propia en base a datos Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.
Secretaría de Hacienda (www.mecon.gov.ar/onp)

Tabla 4.4.
Ingresos Tributarios de la Administración Nacional
Argentina. Presupuesto 2012

RUBRO		TOTAL	%
Ingresos Tributarios		321.021.854.755	100,00%
	Sobre los Ingresos	69.796.084.455	21,74%
	Ganancias	69.010.186.804	21,50%
	Ganancia Mínima Presunta	698.155.000	0,22%
	Premios de Juegos de Azar y Concursos Deportivos	87.742.651	0,03%
	Sobre el Patrimonio	3.159.974.753	0,98%
	Capitales	94.180.098	0,03%
	Inmuebles	302.632.839	0,09%
	Vehículos	2.700.000	0,00%
	Bienes Personales	2.760.461.816	0,86%
	Sobre la Producción, el Consumo y las Transacciones	146.287.028.476	45,57%
	Valor Agregado	93.484.875.805	29,12%
	Internos Unificados	6.171.596.270	1,92%
	Combustibles Líquidos	8.789.149.539	2,74%
	Consumo de Energía Eléctrica	776.543.280	0,24%
	Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias	37.064.863.582	11,55%
	Sobre el Comercio Exterior	85.984.914.343	26,78%
	Aranceles de Importación	18.161.574.209	5,66%
	Retenciones a la Exportación	67.407.471.000	21,00%
	Estadística	415.869.134	0,13%
	Otros Impuestos	15.793.852.728	4,92%
	Otros	15.793.852.728	4,92%

Fuente: Elaboración propia en base a datos Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Secretaría de Hacienda (www.mecon.gov.ar/onp)

Conclusiones

Este Capítulo nos inicia en la temática tributaria, precisando algunos términos y dando por respondidos algunos interrogantes como: ¿siempre existieron los tributos?, ¿es lo mismo una *tasa* que un *impuesto*?, ¿qué significado tiene la presión fiscal?, etc.

Incursiona en algunas enunciaciones de maestros como Due y Stiglitz en cuanto a los *principios* que debería cumplir un buen sistema tributario y explica el concepto de algunos términos técnicos.

Con la lectura del presente Capítulo, se puede interpretar y tomar posición sobre alguna opinión en los temas tributarios. Como por ejemplo la enunciada por el ex ministro de Economía de la Argentina Lousteau (2003: 53) al hablar del sistema tributario del país:

“La presión tributaria argentina no resulta opresiva ni exigua. Al igual que en las sociedades más avanzadas del mundo, priman los impuestos modernos... la Argentina no necesita una reforma tributaria sino una lucha profesional y sostenida contra la evasión. Este desafío debe basarse en una modernización consistente ... de los órganos recaudadores ... Si se le otorga a esta iniciativa el carácter de política de Estado que merece, el esfuerzo constante e inteligente dará sus frutos con el correr de los años”.

En una postura opuesta el Iaraf (Instituto Argentino de análisis fiscal) dependiente de la Cámara Argentina de Comercio (2009: 61) manifiesta:

“La presión tributaria argentina es superior a la de los países que presentan una estructura unitaria de gobierno como los casos de Uruguay y Chile, pero también a la de México y Brasil que poseen sistemas federales. ... Claramente, el desafío pasa por encontrar un nivel de alícuotas de todos los impuestos competitivos con el resto del mundo, cuestión que debe enmarcarse en el marco de una reforma tributaria integral y de una nueva ley de coparticipación federal de impuestos, instituciones que deben posibilitar una adecuada prestación de bienes públicos a un costo de

financiamiento razonable y en línea con los estándares internacionales”.

¿Quién tendrá razón? No hay una respuesta correcta ya que cada postura defiende intereses distintos. Tener la capacidad de identificar postura con intereses permite sacar conclusiones correctas.

Volvemos sobre lo ya dicho, no es posible desligar la política del estudio de las Finanzas Públicas, así nos diría Jauretche (1977: 65) “...*la política nacional es una y no la informa una técnica sino un espíritu...*”

INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS EN UN MERCADO ESPECÍFICO

Conceptos alternativos de incidencia tributaria. Equivalencia tributaria. Traslación de impuestos: el papel de las elasticidades de oferta y demanda. Rendimiento. Incidencia distributiva. Eficiencia. Mercados competitivos y no competitivos, de bienes y de factores. Ajustes inducidos por diversos tipos de impuestos: en la composición del consumo, en el esfuerzo laboral, en el ahorro y en las decisiones productivas.

Introducción

En el presente Capítulo se analiza, con el auxilio de gráficos, la incidencia que en los mercados tienen los impuestos aplicados, ya sea sobre la oferta o sobre la demanda de algún bien o servicio. A estos impuestos los llamaremos *impuestos en un mercado específico* (Ejemplo: impuestos internos).

Si bien reconocemos que, prácticamente no existen los mercados de competencia perfecta, decidimos introducir el análisis porque de una manera simple se observa rápidamente cuál es –a priori– el resultado de la aplicación de un impuesto, y sobre quién recae la carga del mismo.

La temática nos deriva a la conceptualización de *la equivalencia tributaria*; que se produce cuando de la comparación de dos o más medidas fiscales, el Fisco obtiene la misma recaudación y se logra igual impacto económico. Este concepto, como se verá simplificará el análisis de la incidencia de los impuestos en los mercados.

5.1 Equilibrio parcial en el mercado de competencia perfecta

El presente acápite surge de la sistematización del texto de Nuñez Miñana (1994: 180 y siguientes). Nos ha parecido una forma didáctica y sencilla de análisis de los efectos económicos de los impuestos en mercados específicos.

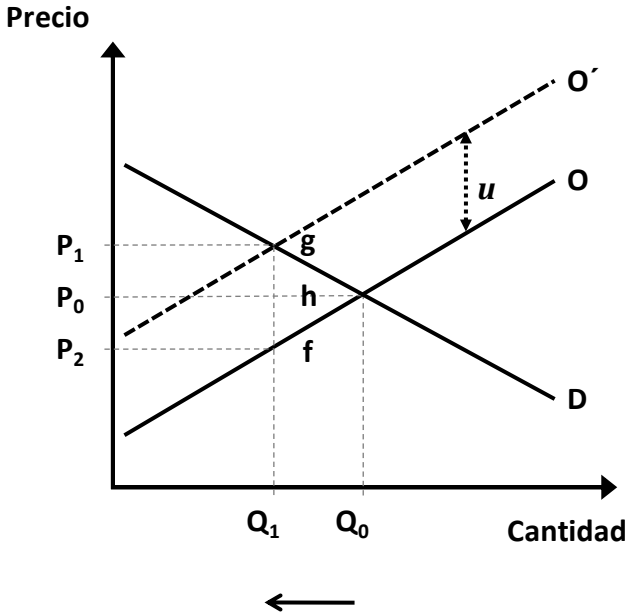
5.1.1 Impuesto a la producción de un bien comercializado internamente

El Gráfico 5.1 refleja el comportamiento de las dos fuerzas en un mercado de competencia perfecta: la oferta (O) y la demanda (D).

Antes del impuesto, el equilibrio de mercado se alcanza en el precio P_0 , en el cual se iguala la cantidad ofrecida con la cantidad demandada Q_0 .

Aplicando un impuesto específico a la producción del bien de u pesos por unidad (un impuesto a las cantidades producidas), el resultado es un desplazamiento hacia arriba de la oferta, de O a O' . El nuevo equilibrio se logra en g (P_1, Q_1).

Gráfico 5.1
Impuesto a la producción



Efectos de la aplicación del impuesto:

1. La cantidad producida y la cantidad consumida disminuyen (de Q_0 a Q_1).
2. El precio pagado por los consumidores sube (de P_0 a P_1).
3. El precio recibido por los productores (neto de impuesto) baja (de P_0 a P_2).
4. La recaudación fiscal es igual al rectángulo P_2fgP_1 (resultado de multiplicar la base imponible Q_1 , que es la cantidad producida después del impuesto, por la alícuota $u = P_1 - P_2$).
5. La traslación del impuesto (de los contribuyentes de derecho, que son los productores, a los contribuyentes de hecho, que son los consumidores) es parcial. Del total del impuesto por unidad sólo una parte ($P_1 - P_0$) es recuperada por los productores a través de un aumento

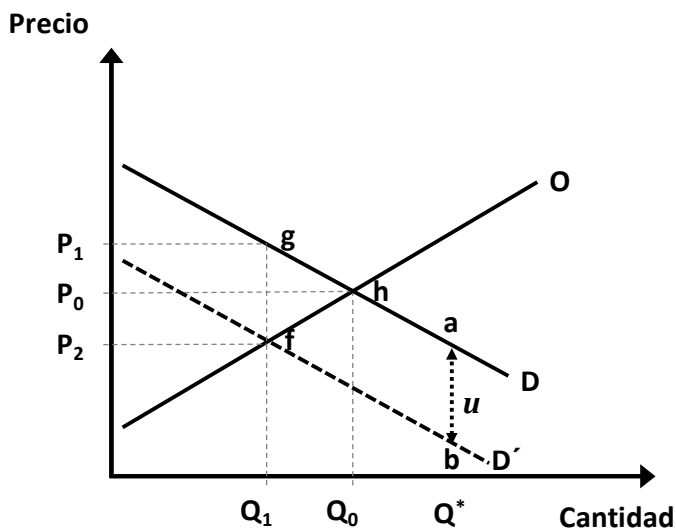
5.1.2 Impuesto sobre el consumo de un bien comercializado internamente

Antes del impuesto, el equilibrio se logra en h (P_0, Q_0). Aplicando un impuesto a las cantidades consumidas (al consumo), aparece una curva de *pseudodemanda* que se desplaza hacia abajo, de D a D' .

La nueva curva de *pseudodemanda* D' relaciona los precios pagados por el consumidor por el producto, neto de impuestos.

La demanda que manifiesta la voluntad de pago de los consumidores seguirá siendo D . Lo que ocurre es que ahora los consumidores a igual cantidad consumida deberán pagar más, por la aplicación del impuesto.

Gráfico 5.3
Impuesto al consumo



Por ejemplo: para la cantidad demandada Q^* , dado que existe un impuesto por unidad consumida igual a u (a, b), “ a ” será el precio máximo que están dispuestos a pagar los consumidores para comprar la cantidad Q^* y b el precio que percibirán los productores. La diferencia u es lo que

recibe el Estado por unidad comercializada en el mercado como consecuencia de la política fiscal implementada.

El nuevo equilibrio (con la aplicación del impuesto) está indicado en f , por lo tanto, la cantidad de equilibrio con impuesto será Q_1 , el precio recibido por los productores será P_2 (neto de impuesto) y el precio pagado por los consumidores es P_1 (incluyendo el impuesto). El total de la recaudación estará dado por el rectángulo fP_2P_1g .

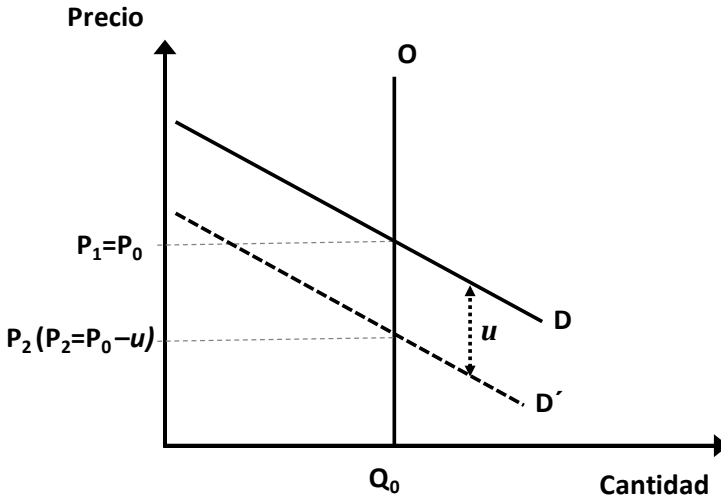
Si se superponen las figuras 5.1 y 5.3, observamos que el impuesto a la producción y el impuesto al consumo tienen los mismos efectos económicos. Dependiendo del cálculo de las alícuotas o tasas, pueden tener la misma recaudación, por ende, son medidas fiscales *equivalentes*.

5.1.3 Influencia de las elasticidades. Casos extremos

a) Si la *oferta* de bienes es *totalmente inelástica* o rígida, (el aumento de precio deja invariable la cantidad ofrecida), la carga del impuesto recae totalmente sobre el productor P_2 ($P_2 = P_0 - u$), ya que el consumidor sigue pagando después del impuesto el mismo precio P_1 ($P_1 = P_0$) que antes. La cantidad producida (y consumida) no varía como consecuencia del impuesto. La traslación al consumidor es nula.

Un ejemplo sería el productor de bienes perecederos (el vendedor de choripanes ya cocinados en un partido de fútbol), los productores son vulnerables ante las disminuciones de precios, y venderán a cualquier precio con tal de recuperar algo de lo invertido.

Gráfico 5.4
Oferta totalmente inelástica

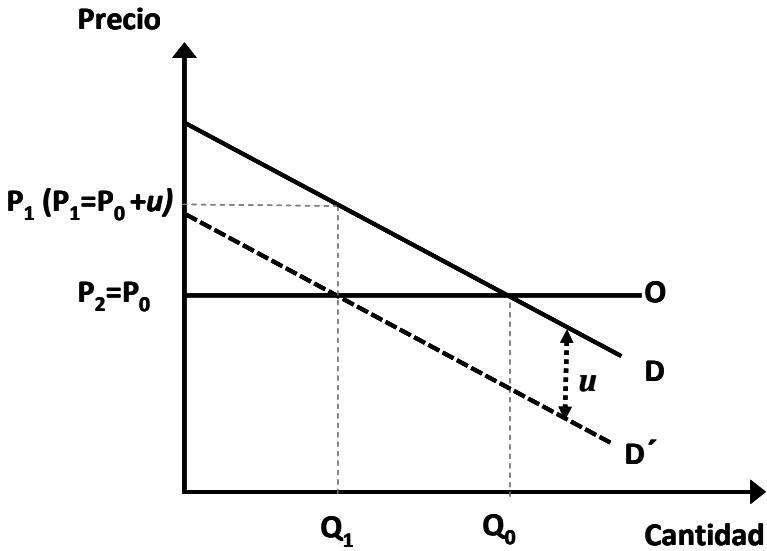


b) Si la oferta fuera *totalmente elástica*, estamos ante el caso de productores de bienes similares, con costos constantes iguales a un precio existente; ello significa que podría producirse una cantidad indeterminada del bien. En este caso, los productores se encuentran con absoluto dominio del mercado.

La carga del impuesto es soportada en su totalidad por el consumidor, ya que el precio pagado por el usuario después del impuesto $P_1 (P_1 = P_0 + u)$ aumentaría en la misma magnitud que el impuesto y el precio neto recibido por el productor $P_2 (P_2 = P_0)$ seguiría siendo el mismo que antes del impuesto. La cantidad producida (y consumida) disminuirían de Q_0 a Q_1 como consecuencia del impuesto. Es uno de los casos de traslación total.

Un ejemplo sería el servicio que brindan los Registros de la propiedad del automotor por las transferencias de dominio de un automóvil; las comisiones que cobran son sin duda pagadas en todos los casos, ya que la transferencias son obligatorias.

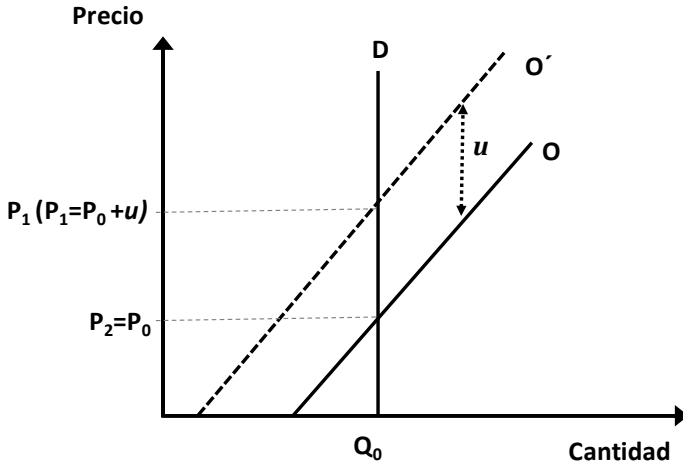
Gráfico 5.5
Oferta totalmente elástica



c) Si la *demanda* fuera *totalmente inelástica* (rígida), un aumento del precio no afectaría la cantidad demandada. La totalidad de la carga recaería sobre los consumidores; la traslación en este caso sería total. Ejemplo típico es el mercado de los medicamentos; éstos se deben comprar sin importar el precio que tengan.

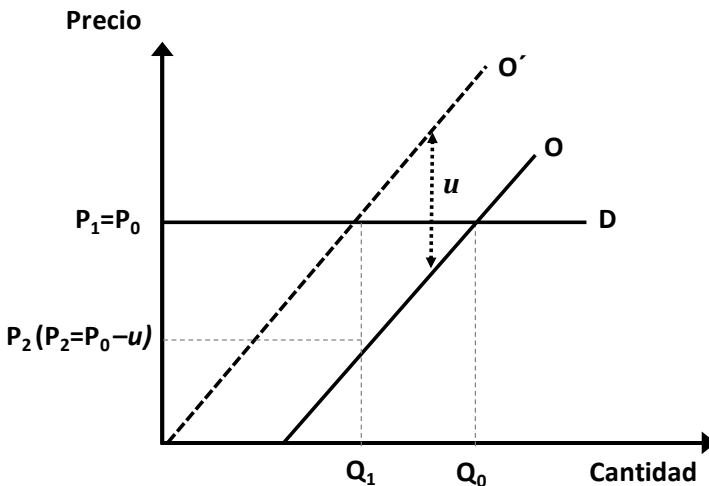
P_2 es el precio que reciben los productores después de la aplicación del impuesto, que coincide con P_0 .

Gráfico 5.6
Demanda totalmente inelástica



d) Si la *demanda* fuera *totalmente elástica*, ante un pequeño aumento del precio, la cantidad demandada se anularía. En ese caso, la carga del impuesto recaería totalmente sobre el productor, quién percibiría P_2 . Es un caso de traslación nula. El comprador sigue pagando $P_1 = P_0$. El ejemplo son los mercados con sustitutos perfectos. Ejemplo: demanda bienes primarios a granel (trigo, maíz, soja).

Gráfico 5.7
Demanda totalmente elástica



Conclusión

La traslación a los consumidores será mayor:

1. Cuanto menor sea la elasticidad de la demanda.
2. Cuanto mayor sea la elasticidad de la oferta.

La traslación a los consumidores será menor:

1. Cuanto mayor sea la elasticidad de la demanda.
2. Cuanto menor sea la elasticidad de la oferta.

Proporción del impuesto trasladado al consumidor

$$\frac{\Delta P}{u} = \frac{1}{1 + \frac{e_d}{e_s}}$$

Siendo:

$$\Delta P = p_1 - p_0$$

ed = elasticidad de la demanda

es = elasticidad de la oferta

u = impuesto

Fuente: Núñez Miñana (1994: 180 y siguientes)

5.2 Impuesto a la producción de un monopolista que vende en el mercado interno

Claramente el mercado monopolístico por definición, NO es un mercado competitivo, ya que hay un solo oferente que puede manejar el precio o las cantidades. Por lo tanto estamos hablando de una falla del mercado.

Para realizar el análisis se supondrá que el monopolista trabaja con costos constantes. En estas condiciones, en competencia perfecta, los productores pueden trasladar totalmente a los consumidores la carga del impuesto a la producción (Gráfico 5.6).

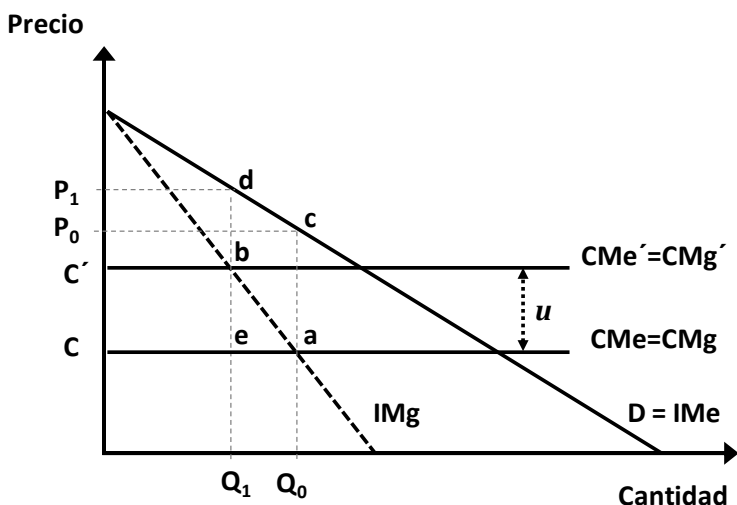
El caso de un monopolista es distinto, antes del impuesto maximiza su beneficio (Gráfico 5.8) en el punto *a*, donde se cruza el costo marginal (*CMg*) con el ingreso marginal (*IMg*). En dicho punto la cantidad

producida es Q_0 y el precio pagado por el consumidor P_0 . Después del impuesto, el óptimo se ubica en el punto b , con una cantidad producida Q_1 menor que Q_0 y con un precio pagado por el consumidor P_1 mayor que P_0 . Obsérvese que el impuesto traslada hacia arriba la curva de costos medios y marginales, CMe y CMg , en una suma correspondiente al importe del mismo (u) por unidad producida.

El precio pagado por el consumidor sube, pero en menor magnitud que el monto del impuesto, por lo que la traslación es parcial⁴⁵. En el caso de una curva de demanda lineal (D), el aumento del precio pagado por el consumidor sólo es la mitad del impuesto, por lo que el monopolista termina soportando la mitad de la carga del tributo. En el gráfico, antes del impuesto la utilidad del productor monopolista está representada por el rectángulo $a c P_0 C$. Luego del impuesto está dada por $b d P_1 C'$. El ingreso para el fisco lo representa $e b C' C$; aportando el consumidor el rectángulo formado por la diferencias de precios antes y después del impuesto ($P_1 a P_0$) por las nuevas unidades comercializadas (Q_1).

Gráfico 5.8

Impuesto a la producción de un productor monopolista



Referencias:

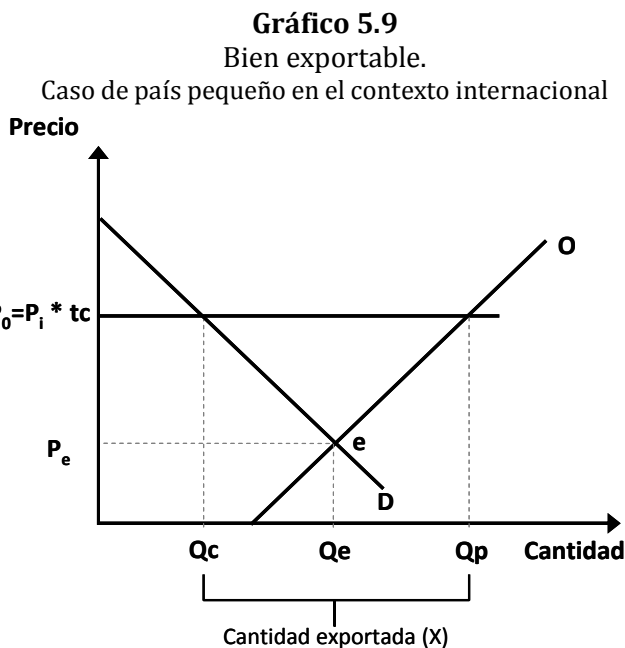
CMg = Costo marginal CMe = Costo medio IMg = Ingreso marginal IME = Ingreso medio

⁴⁵ La deducción del traslado parcial consta en el Apéndice del presente Capítulo.

5.3 Impuesto a la producción y al consumo de un bien exportable. Caso de país pequeño en el contexto internacional

Cuando el precio internacional del bien (P_i), es superior al precio de equilibrio interno (P_e), estamos frente a un mercado de un bien exportable. El Gráfico 5.9 lo refleja; el precio del mercado interno estará ligado al tipo de cambio vigente (tc) y este punto está representado en P_0 .

La demanda interna del bien está descrita en la curva D . Según la misma al precio P_0 , el consumo nacional es igual a Q_c . La oferta interna del bien corresponde a la curva O , y la producción nacional al precio P_0 es Q_p . La cantidad Q_p es mayor que Q_c ; la diferencia entre ambas cantidades es la cantidad exportada del bien: $Q_c - Q_p$. Se hace la aclaración que estas circunstancias se dan cuando el país que se analiza es un país pequeño dentro del contexto internacional, ya que si el país es importante en el mercado mundial, la situación cambia porque por ejemplo puede tener posibilidades de manejar el precio internacional (P_i).



La cantidad producida después del impuesto (Qp') será menor que la inicial (Qp) como una respuesta de los productores por el menor precio recibido. Por lo tanto, los saldos exportables disminuirán de $Qc-Qp$ a $Qc-Qp'$.

5.3.2 Impuesto sobre el consumo nacional

En cambio, un impuesto sobre el consumo nacional tendrá efectos diametralmente opuestos. La curva D' , que relaciona los precios netos de impuesto pagados por los usuarios con las cantidades demandadas, se obtiene por un desplazamiento hacia abajo de la curva D . Como el precio internacional permanece al nivel P_0 , los productores nacionales venden los productos a los consumidores extranjeros a ese precio ($P_2 = P_0$). Pero los consumidores nacionales soportan un precio total P_1 mayor ($P_1 = P_2 + u = P_0 + u$); al precio P_0 se le adiciona el impuesto que deben abonar al Fisco, y que termina absorbiendo el consumidor nacional. Este, al enfrentar un mayor precio reduce sus compras (de Qc a Qc'), en tanto que los productores nacionales no se ven afectados, pues siguen vendiendo al mismo precio y produciendo la misma cantidad Qp . Se compensa la disminución del consumo nacional por un aumento de igual magnitud de las ventas al exterior (X').

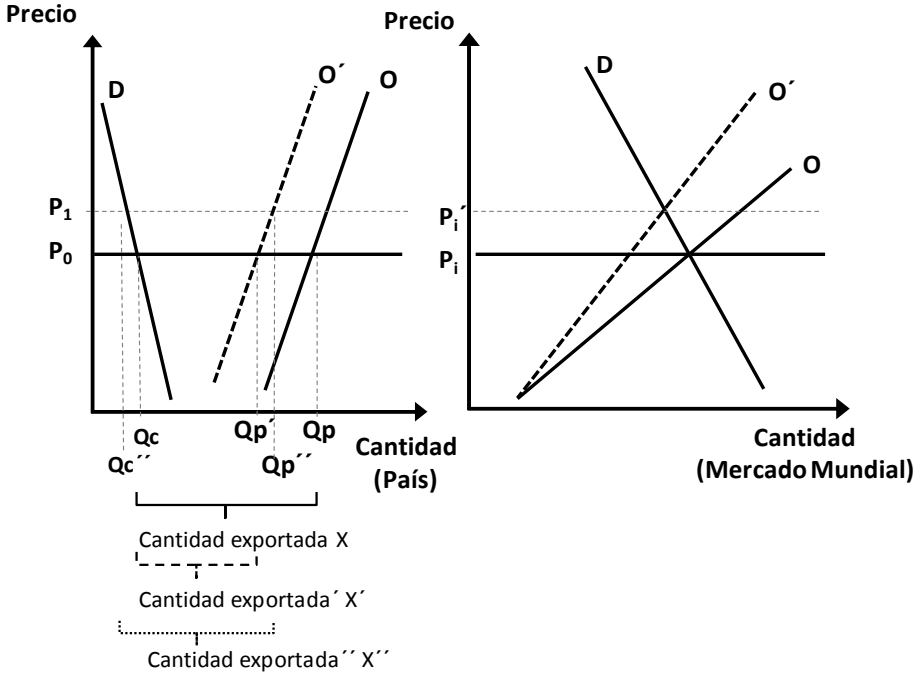
Las exportaciones aumentan como consecuencia del impuesto al consumo nacional, de $QcQp$ a $Qc'Qp$.

5.4 Impuesto a la producción de un bien exportable. Caso de país grande en el contexto internacional

En el caso que las exportaciones del país analizado sean una parte significativa del mercado mundial, un impuesto a la producción que reduce los saldos exportables (figura 5.12, izquierda) afectará el precio internacional significativamente, pudiendo desplazar la oferta mundial de O a O' (figura 5.12, derecha). En este sentido, el precio internacional sube, siendo mayor que P_0 . Este aumento del precio internacional, a su vez, eleva el precio interno del bien (figura 5.12, izquierda) de P_0 a P_1 ; por lo tanto, se reduce el consumo de Q_c a Q_c'' y aumenta la producción de Q_p' a Q_p'' tendiendo a ampliarse la exportación, aunque sin recuperar el nivel inicial antes del impuesto. A través de este mecanismo los productores nacionales tienden a compensar parte de la carga impositiva a través del mercado internacional, llegándose a cierto aumento del precio internacional del bien exportable. La consecuencia del impuesto fijado en el país grande, es un aumento del precio internacional, por lo que parte del impuesto incide sobre los consumidores extranjeros. Se trataría de una *exportación de impuesto*, ya que el Fisco estaría recaudando impuestos que, en definitiva, son soportados -parcialmente- por todos los consumidores -extranjeros y nacionales- que pagan un precio mayor.

Gráfico 5.12

Impuesto a la producción de un bien exportable.
Caso de país grande en el contexto internacional



5.5 Impuesto a la producción y al consumo de un bien importable. Caso de país pequeño dentro del contexto internacional

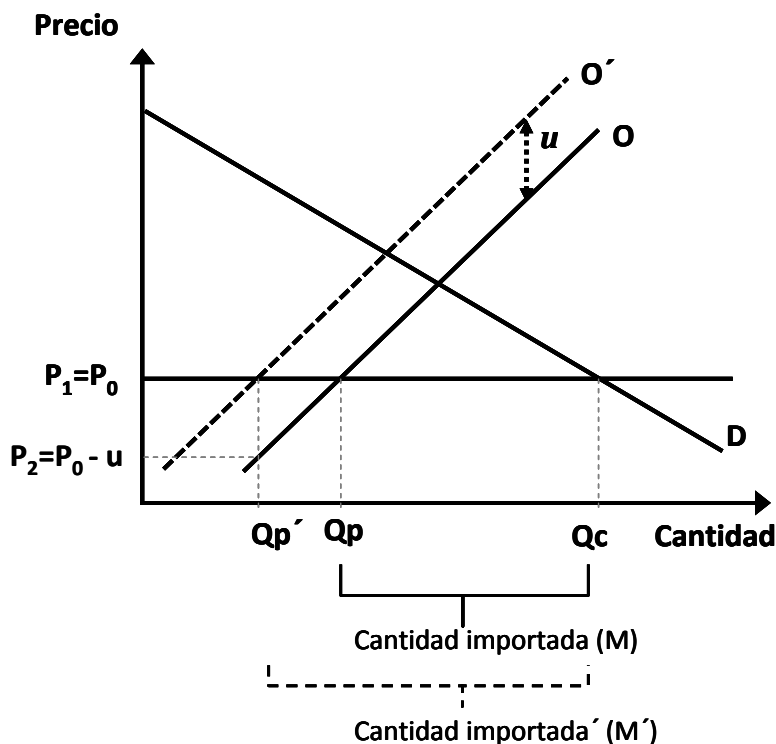
5.5.1 Impuesto a la producción nacional de un bien importable

Un impuesto a la producción nacional de un bien importable incide totalmente sobre los productores nacionales y empeora la balanza comercial, a través de una ampliación de las importaciones. Como vemos en el Gráfico 5.13, antes del impuesto se producía internamente Q_p y se consumía Q_c , cubriéndose la diferencia mediante la importación de la cantidad $Q_p - Q_c$. El impuesto a la producción nacional de un bien importable crea una brecha entre O' (precios totales cobrados por el

productor) y O (precios netos de impuestos percibidos por el productor). El precio pagado por el consumidor P_1 se mantiene constante (igual a P_0) porque tiene la alternativa de proveerse del exterior al mismo precio internacional, mientras que el precio neto percibido por el productor (P_2) se reduce en la magnitud del impuesto ($P_2=P_0-u$), absorbiendo el productor nacional la totalidad de la incidencia del impuesto. Es evidente el perjuicio a la producción nacional y a la balanza comercial, porque esta medida alienta a las importaciones.

Gráfico 5.13

Bien importable. Impuesto sobre la producción nacional.
Caso de país pequeño en el contexto internacional

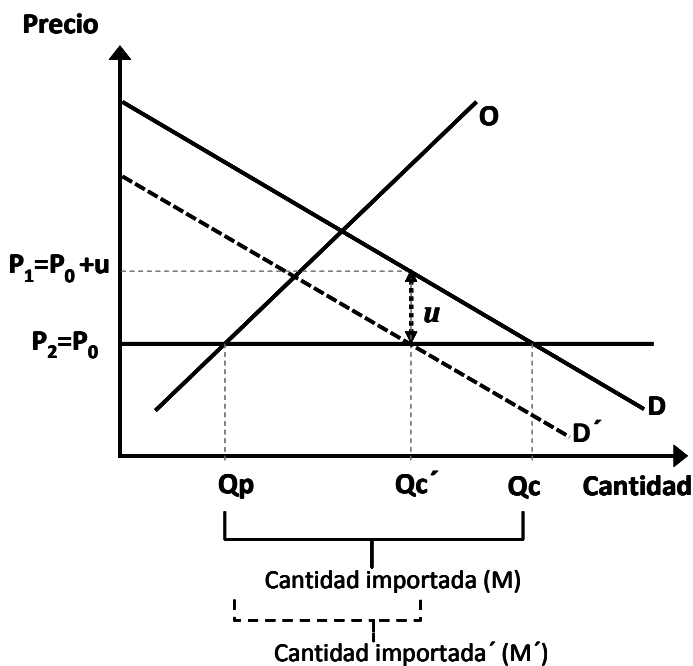


5.5.2 Impuesto al consumo nacional de un bien importable

Un impuesto al consumo nacional de un bien importable (Gráfico 5.14) incide totalmente sobre el consumidor nacional ($P_1 = P_0 + u$); por lo tanto la cantidad consumida disminuye de Q_c a Q'_c , mientras que los productores nacionales siguen percibiendo el mismo precio ($P_2 = P_0$, precio internacional expresado en moneda local), y produciendo la misma cantidad Q_p . La balanza comercial mejora, debido a la reducción de las importaciones, de $Q_c - Q_p$ a $Q'_c - Q_p$.

Gráfico 5.14

Bien importable. Impuesto al consumo nacional.
Caso de país pequeño en el contexto internacional

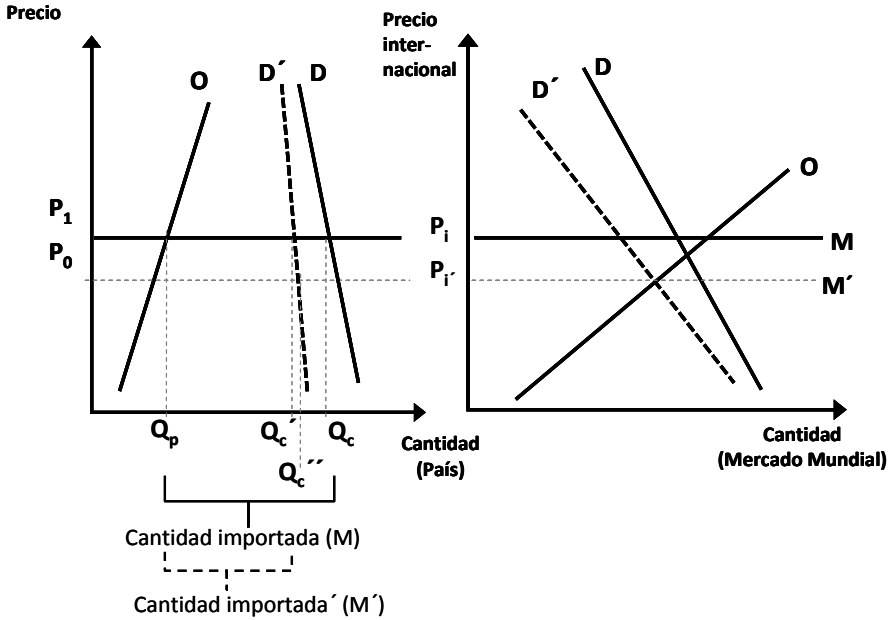


5.6 Impuesto al consumo de un bien importable. Caso de país grande dentro del contexto internacional

El análisis es similar al realizado en el punto 5.4, donde se vincula lo que ocurre en el mercado nacional con el mercado internacional. Se incluye este análisis para visualizar la posibilidad de exportar los impuestos nacionales que tienen los países que, de alguna manera, manejan el mercado internacional, ya sea como vendedores o compradores.

En la figura 5.15, izquierda observamos lo que ocurre en el mercado nacional. Antes del impuesto, el consumo total ascendía a la cantidad Q_c . El abastecimiento nacional era Q_p , y se importaba la cantidad M . Al crearse un impuesto al consumo, la recta D que refleja las manifestaciones de compra de los consumidores ante los diferentes precios, se desdobra y aparece una recta llamada *pseudodemanda* que muestra el comportamiento de los consumidores ante los precios netos de impuesto. Al crearse el impuesto, las cantidades importadas disminuyen a M' , siendo evidente una mejora en la balanza comercial del país. Pero como el país es importante comprador en el contexto internacional, una disminución de sus importaciones provocará un corrimiento de la demanda internacional (Figura 5.15, derecha), y consecuentemente una disminución del precio internacional. Esto aumentará las importaciones del país por la baja del precio internacional, produciéndose a partir de ahí una serie de ajustes. Al final de los mismos el precio internacional habrá bajado, aunque en menor proporción que la baja inicial; de todas maneras habrá caído. La conclusión que surge es que los consumidores del país que creó el impuesto al consumo provocan una baja del precio internacional, afectando a la totalidad de productores mundiales. Es otra forma de exportar impuestos, en este caso un impuesto al consumo nacional.

Gráfico 5.15
 Bien importable. Impuesto al consumo nacional.
 Caso de país grande en el contexto internacional



5.7 Impuestos sobre el comercio exterior

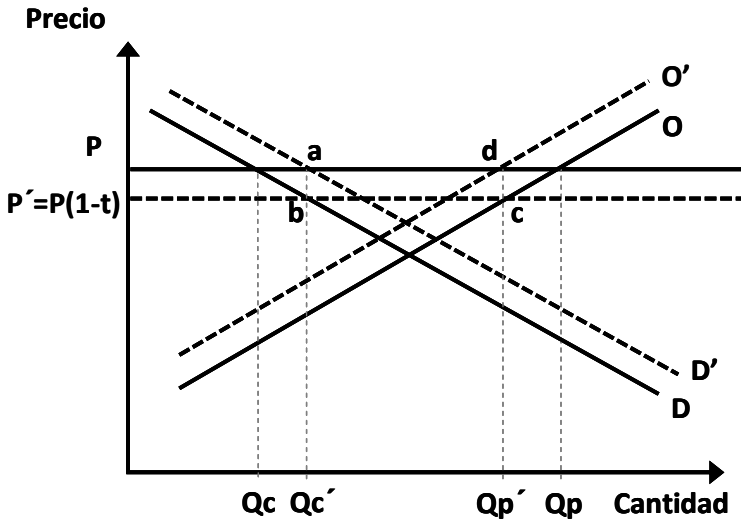
5.7.1 Impuesto a las exportaciones (Retención)

La retención a las exportaciones de los países es un impuesto que cobran las aduanas, y que tienen un efecto *desincentivador*, ya que al exportador le retienen una suma y cobra menos divisas de lo que enviara su importador.

La situación se presenta en el Gráfico 5.16. Antes del establecimiento del impuesto, el precio interno del bien, estaba dado por el precio internacional al tipo de cambio vigente: P ; por lo tanto, la producción nacional es Q_p , el consumo nacional es Q_c y el saldo exportable es $Q_c - Q_p$ (X).

Gráfico 5.17

Bien exportable. Equivalencia de la Retención a la exportación.
Caso de país pequeño en el contexto internacional



Un impuesto a la producción de un bien exportable tendría como efecto mantener el precio interno pagado por el consumidor local y disminuir, en la magnitud del impuesto, el precio interno recibido por el productor (neto del impuesto), trasladándose la función O a O' . El equilibrio de los productores se alcanzaría en $Q_{p'}$, en lugar de Q_p . Simultáneamente, el establecimiento de un subsidio al consumo nacional puede analizarse como un *impuesto negativo* al consumo. Luego del establecimiento del subsidio (traslado de D a D'), el consumo nacional sube de Q_c a $Q_{c'}$; la diferencia la logra el subsidio que actúa dándole poder de compra a los consumidores.

La recaudación fiscal de un impuesto a la exportación (dado por el rectángulo $abcd$ de la figura 5.17) puede interpretarse como el resultado neto para el Fisco de un impuesto soportado por los productores (medido por el rectángulo $PP'cd$) junto con un subsidio, que el Fisco otorga a los consumidores nacionales (cuyo monto está dado por el rectángulo $PP'ba$). La peculiaridad de la retención a la exportación es que el subsidio

a los consumidores es implícito y además está compensado con la recaudación del impuesto implícito a la producción (figura 5.16).

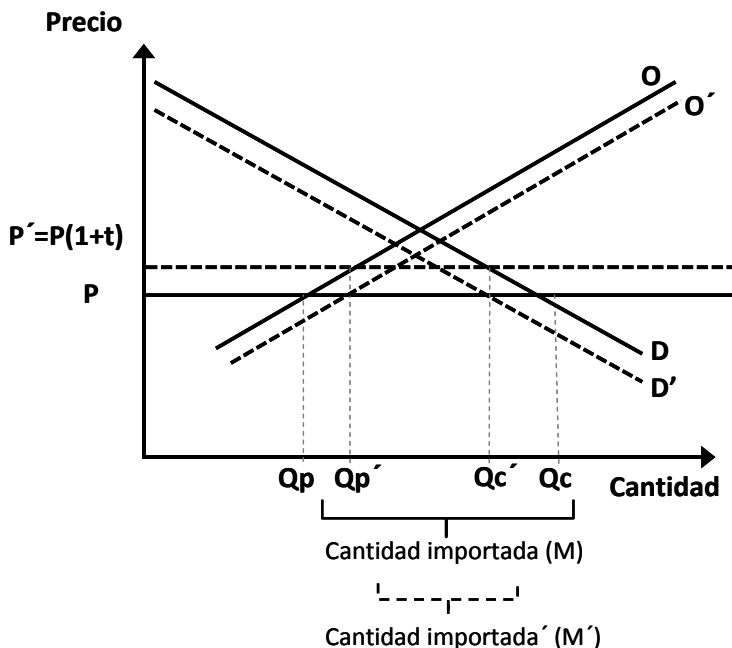
5.7.2 Impuesto a las importaciones (Arancel)

Un impuesto sobre las importaciones eleva el precio doméstico del bien de P a $P' = P(1 + t)$, donde t es el arancel aduanero.

La producción nacional sustitutiva de importaciones aumenta de Q_p a Q_p' (figura 5.18), debido a que el precio interno ha subido por el encarecimiento de la alternativa importada.

Simultáneamente, el mayor precio que deben pagar los consumidores nacionales (tanto por la producción de origen importado como de la de origen nacional) contrae el consumo de Q_c a Q_c' . El saldo de bienes importados decrece de $Q_p - Q_c$ a $Q_p' - Q_c'$, por el efecto proteccionista de la industria nacional y la contracción del consumo nacional.

Gráfico 5.18
 Bien importable. Arancel.
 Caso de país pequeño en el contexto internacional



La *equivalencia tributaria* del arancel a la importación es la sumatoria de dos medidas fiscales: un impuesto al consumo (traslado de la curva D a la D') más un subsidio a la producción nacional (traslado de la curva O a la O'). Claramente es una medida proteccionista de la producción nacional.

El impuesto al consumo desplaza el equilibrio de los consumidores reduciendo la cantidad consumida de Q_c a Q_c' , mientras que el subsidio a la producción nacional desplaza el equilibrio de los productores aumentando la producción nacional de Q_p a Q_p' .

La recaudación fiscal del arancel es equivalente al resultado fiscal de un impuesto al consumo nacional del cual se deducen los subsidios pagados a los productores nacionales.

Síntesis de las equivalencias tributarias

Impuesto a las exportaciones = Impuesto a la producción nacional + subsidio al consumo nacional.

Impuesto a las importaciones = Impuesto al consumo nacional + subsidio a la producción nacional.

La equivalencia se demuestra porque las medidas fiscales tienen igual recaudación y los mismos efectos económicos.

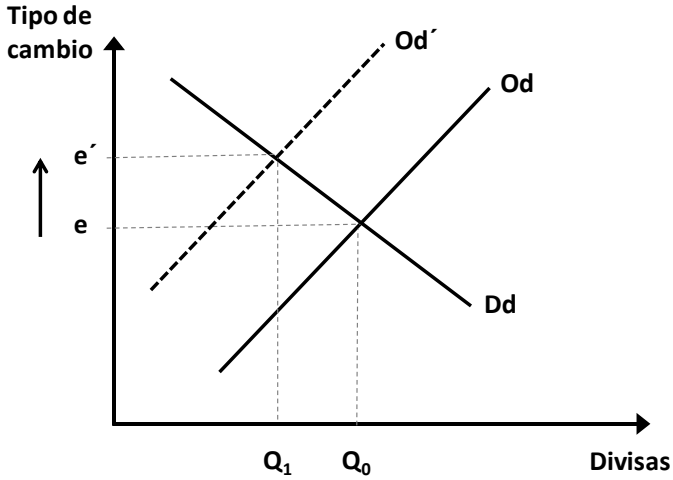
5.7.3 Relación de los aranceles y retenciones al comercio exterior con la política cambiaria

Situándonos en el mercado cambiario, podemos establecer algunas equivalencias entre la política arancelaria y la política cambiaria. Veamos:

a) Una *retención a la exportación* provoca en el mercado cambiario una restricción a la oferta de divisas, produciendo una suba en el tipo de cambio.

Gráfico 5.19

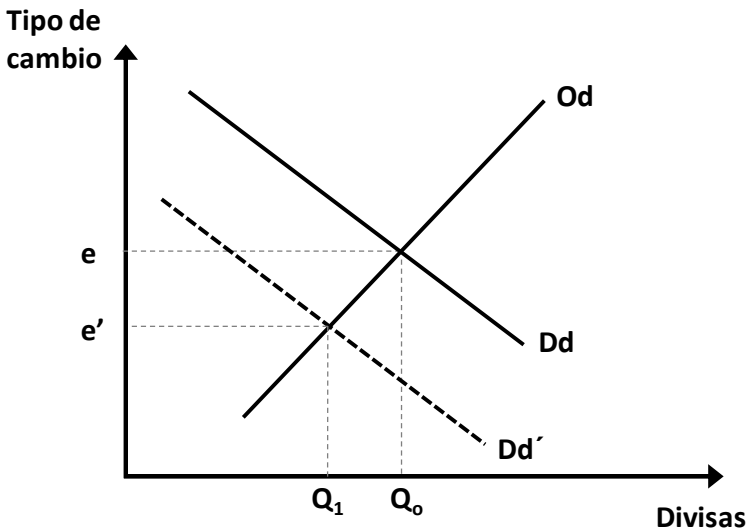
Consecuencia de restricción a la oferta de divisas



b) Un arancel a la importación provoca en el mercado cambiario una restricción a la demanda de divisas, produciendo una baja en el tipo de cambio. Sería una medida equivalente a la sobrevaloración de la moneda local.

Gráfico 5.20

Consecuencia de restricción a la demanda de divisas

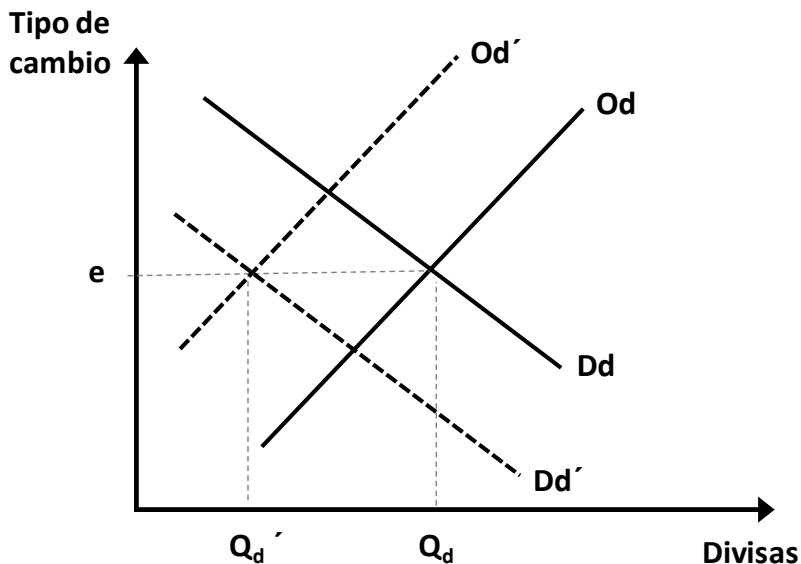


c) Vemos en el gráfico 5.21 siguiente ambas medidas (efecto de retención a la exportación más aranceles a las importaciones) en forma conjunta.

En el caso de aplicarlas, el tipo de cambio se eleva a causa de la retención, pero baja por el arancel y puede llegar a mantenerse en el mismo nivel, pero con un menor coeficiente de apertura de la economía. Esto traería aparejado un mayor nivel de producción nacional de importables, protegida por un tipo de cambio efectivo mayor, en ausencia del gravamen y una menor producción nacional de exportables (desalentada por un tipo de cambio menor que en ausencia del gravamen). Asimismo, a la *economía de divisas* derivada de un menor volumen de importaciones, se contraponen también una *deseconomía de divisas* por la menor generación de exportaciones.

Gráfico 5.21

Consecuencia de aplicación de aranceles y retenciones en el mercado de divisas



5.8 Rendimiento de los impuestos

Es interesante analizar la variación en el rendimiento fiscal, a medida que aumenta la alícuota (específica) del impuesto. La lógica nos diría que si crece la alícuota de un impuesto debería en principio acrecentarse la recaudación; por el contrario si baja la alícuota debería recaudarse menos. Pero puede ocurrir que ello no ocurra y que por ejemplo, se baje la alícuota y suba la recaudación.

Para el caso lineal (ver Gráfico 5.22) es posible mostrar que a medida que la alícuota sube, la recaudación aumenta hasta el punto en que alcanza su máximo. Concretamente, la alícuota que maximiza la recaudación es igual a $(a - c)/2$, donde c es la ordenada al origen de la curva de demanda y a es la ordenada al origen de la curva de oferta; la cantidad producida bajo condiciones de recaudación tributaria máxima es la mitad de la producida en ausencia de impuesto. A partir de la alícuota indicada, un aumento ulterior significará una reducción absoluta en la recaudación fiscal, hasta llegar al nivel de $u = a - c$, punto en el cual $Q_1 = 0$; por lo tanto, la recaudación total $R = u \cdot Q_1$ se anula. La curva del Gráfico 2.23 muestra que a medida que la alícuota impositiva crece, aumenta la recaudación hasta alcanzar un máximo y a partir de allí decrece; finalmente la recaudación se anula por completo para una alícuota suficientemente alta $(a - c)$; esta curva es llamada *curva de Laffer* (deducción en Apéndice).

Gráfico 5.22

Aplicación de un impuesto (u) en un mercado de competencia perfecta

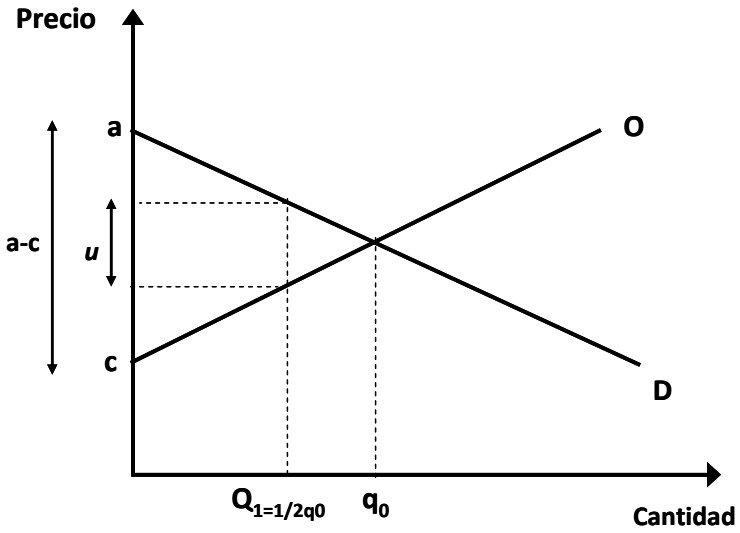
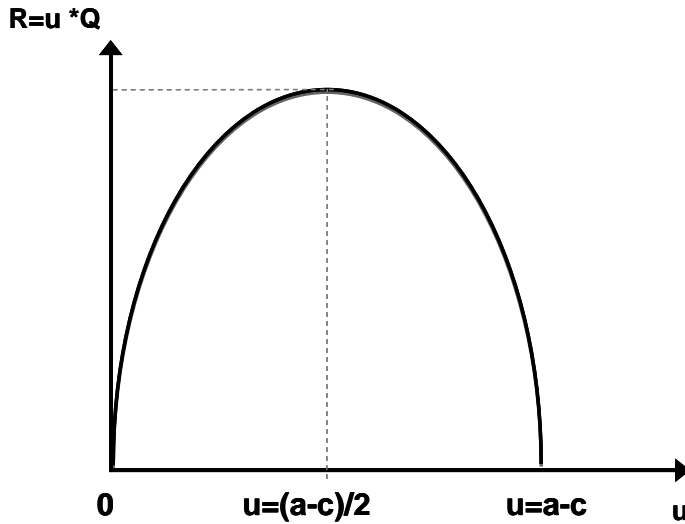


Gráfico 5.23
Curva de Laffer



5.9 Incidencia distributiva de los impuestos a los consumos de un bien específico

En este apartado se intenta analizar la *incidencia distributiva* que provoca el pago de un impuesto; se refiere a cómo influye en las unidades familiares la carga tributaria. Para ello una vez que se conoce la parte del tributo que recae sobre los consumidores, se continúa el análisis para comparar la incidencia final del impuesto entre diferentes grupos de consumidores, distribuidos según sus niveles de ingreso personal.

La incidencia distributiva, en este caso, dependerá de la *elasticidad-ingreso* de la demanda del bien, y la *incidencia diferencial* de la comparación entre el efecto de este impuesto y el de otro impuesto hipotético tomado como patrón de referencia.

Para aclarar el tema, pensemos en un impuesto al consumo de un bien de primera necesidad, con *elasticidad-ingreso* de la demanda inferior a la unidad. Por las características del bien, todas las familias consumen el mismo, pudiendo ocurrir que aquellas familias con mayor capacidad contributiva consuman más pero no proporcionalmente a los ingresos.

El ejemplo típico es la leche. Supongamos dos familias (*A* y *B*), con diferente nivel de ingreso; *A* consume 60 litros mensuales de leche y *B* 30 litros. Existe un impuesto de \$1.- por cada litro de leche; la familia *A* paga \$60.- en concepto de impuesto y *B* \$30.- (Tabla 5.1). Ahora bien, ¿qué ocurriría si comparamos la carga tributaria con una mejor manifestación de la capacidad contributiva?

Tabla 5.1
Cálculo de la incidencia de los impuestos

Flia	Ingreso Mensual	Cantidad consumida	Carga absoluta	Carga relativa s/ingreso	Impuesto Proporcional al ingreso	Carga Diferencial
A	\$5.000	60 litros	\$60	1,20%	\$75	-\$15
B	\$1.000	30 litros	\$30	3,00%	\$15	+\$15
Total	\$6.000	90 litros	\$90	1,50%	\$90	

Fuente: Nuñez Miñana, 1994

El impuesto ha significado un aumento de \$1 por litro de leche, la carga absoluta será proporcional a los consumos de cada uno. *A* consume más litros de leche que *B*, pero la cantidad consumida de leche sube en menor proporción que el ingreso respectivo (*elasticidad-ingreso* de la demanda de leche < 1). Por lo tanto, si bien la *carga absoluta* del impuesto es mayor para la familia de altos ingresos, la *carga relativa* (en proporción a su ingreso) es menor. *A* paga el 1,20% de su ingreso, mientras que *B* el 3% de su ingreso.

Para determinar la carga diferencial, es necesario comparar este impuesto con otro *impuesto hipotético*, que se postule como patrón de referencia. En este caso, se podría comparar la recaudación del impuesto a la leche con el efecto de recaudar la misma suma (\$90), pero a través de un impuesto estrictamente proporcional al ingreso, que sería neutro en términos de la distribución personal del ingreso.

En la última columna de la Tabla, se puede observar que el impuesto analizado tiene una incidencia diferencial regresiva, al redistribuir ingresos de las personas de bajos ingresos a las de altos ingresos. *A* (familia de mayor nivel de ingreso) termina *pagando realmente* \$15.- menos que *B* (familia de menor nivel de ingreso).

Este análisis es sumamente importante para calificar la *estructura tributaria*, ya que nos permite demostrar cómo los impuestos que gravan el consumo, especialmente artículos de primera necesidad, tienen un carácter regresivo. Recordando el origen de los tributos en términos de *vencedores y vencidos*, vemos que, en *estructuras tributarias regresivas* donde predominan los impuestos al consumo sobre el total de la recaudación; los sectores más postergados, al ser los *vencidos*, terminan afrontando una carga tributaria mayor que los *vencedores*.

5.10 Caso para reflexionar: las retenciones a las exportaciones agrícolas

Resolución Ministerio de Economía de la Nación 125/2008

En el año 2008 las entidades más representativas del sector agropecuario del país protagonizaron un duro enfrentamiento con el Gobierno a cargo de la Presidenta Cristina Fernández de Kirchner.

Las relaciones entre los actores (*Campo vs. Gobierno*) en cuestión, nunca fue fluida; en el año 2008 la disconformidad era causada principalmente por la creciente intervención estatal respecto a las cuotas y derechos de exportación de carne. El malestar del *Campo* llega a una situación límite cuando el 10 de marzo del 2008 es publicada la Resolución 125 en el boletín oficial para ser anunciada un día después por el entonces Ministro de Economía, Martín Lousteau.

Básicamente la norma contemplaba un aumento de las retenciones a la exportación de soja del 35% al 44%, la de girasol del 32.1% al 39.1% y reducían en un punto porcentual las correspondientes al maíz y el trigo. Asimismo, esta Resolución tenía como rasgo característico el establecimiento de retenciones móviles, aumentando en caso de suba en el precio internacional de las commodities, disminuyendo en caso contrario.

En primera instancia podemos apreciar que el conflicto se centró en torno a la apropiación por parte del Estado, de parte de esa *renta diferencial*⁴⁶. La *renta diferencial* se origina por las ventajas relativas que se generan a partir de la productividad de las tierras cultivables, los bajos costos originados por un tipo de cambio favorable y principalmente el contexto internacional donde los productos primarios experimentaban una suba en sus precios.

⁴⁶ A diferencia de los productos industriales donde los principales componentes del precio son los costos y la ganancia; en los productos agropecuarios encontramos además de estos dos un tercero que es la renta de la tierra como lo desarrollara David Ricardo en su definición de *renta diferencial*.

En este contexto es fácil entender que todos los productores, grandes, medianos o pequeños coincidían en sus intereses y unieron esfuerzos en oposición a la postura oficial.

Lo que es complejo de entender es el apoyo que logró el *Campo*, de sectores ajenos a la actividad, y que de alguna manera, en forma directa o indirecta se veían beneficiados con la medida implementada por el *Gobierno*. Esos sectores se podrían estigmatizar como la *clase media urbana* que en algunos momentos de la historia de nuestro país, se manifiestan claramente en contra de sus intereses más concretos. Diría Jauretche (1974) “...Pero esto es típico de la mentalidad colonialista: prescindir del conocimiento de la propia realidad para aplicar soluciones ajenas y tener en menos la capacidad de los propios, que por lo menos saben algo del país...”

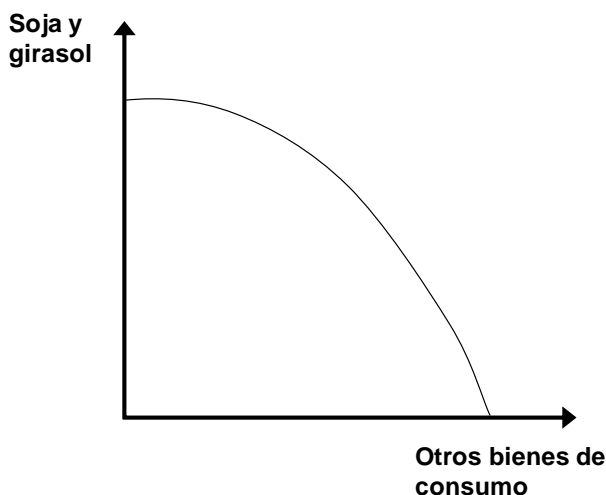
Como se ha desarrollado anteriormente, las *retenciones a las exportaciones*, además de fines recaudatorios también tiene efectos redistributivos, puesto que es equivalente tributariamente a un impuesto a la producción y un subsidio al consumo. La mecánica de la *retención móvil*, justamente logra fijar el precio interno del bien, y todo aumento del precio internacional es apropiado por el Estado, impidiendo de esta manera el traslado del mismo al mercado interno; en el caso particular de la soja, al ser un producto con escasa demanda interna, este efecto directo puede ser poco apreciado por la población.

Posiblemente, es allí donde los actores ajenos (*clase media urbana*) al conflicto pudieron ser inducidos a actuar en contra de sus propios intereses; ya que el aumento en el precio interno de la soja no es una variable sensible para la población.

Pero existe otra consecuencia a la medida del Ministerio de Economía, ya que al fijar el precio interno y de esta manera el precio máximo que puede percibir el productor, se fija también –de una u otra manera- las cantidades producidas de soja. Obviamente, si se limitan dichas cantidades en la misma tierra que se produce la soja, se podrían producir otros productos primarios que son altamente consumidos localmente como el trigo, maíz, ganado vacuno, etc.

El productor al perder rentabilidad produciendo soja por la política tributaria establecida, estará tentado a sustituir dicha producción por otra. El aumento de la oferta de esos bienes (trigo, maíz, ganado) puede llegar a bajar los precios internos, y de esta manera mantener el costo de la canasta de bienes de consumo provenientes del sector primario.

Gráfico 5.24.
Frontera de posibilidades de producción



En el Gráfico 5.24 apreciamos como opera la frontera de posibilidades de producción (FPP); si bien es un esquema reduccionista, nos permite visualizar el uso de factores productivos en bienes alternativos.

Si nos situamos dentro de los puntos de la FPP, aumentar la producción de soja solamente se logra disminuyendo la producción de otros bienes y viceversa. Esta sustitución generará un costo de oportunidad, ya que producir una tonelada más de soja, se podrá siempre que se dejen de producir otros bienes de consumo. Si el costo de oportunidad por producir soja es bajo, quiere decir que el cambio será conveniente. Así fue como, poco a poco, los campos de la Pampa húmeda argentina se fueron reconvirtiendo y transformándose en campos sojeros.

Este razonamiento es difícil de detectar por el ciudadano, e incluso es muy fácil desvincular en el relato, el aumento de los precios de los bienes tradicionales de consumo por el avance del cultivo de soja a zonas anteriormente destinadas a otras producciones. Incluso, hasta se puede distorsionar la información y vincular dicha suba de precios y desabastecimiento, a la intervención del Estado que ahoga al productor con las retenciones móviles.

Otro punto importante de analizar, es la *estructura tributaria* que posee nuestro país, la cual claramente es *regresiva*, debido a que el principal recurso tributario proviene del impuesto al valor agregado (IVA), que por sus características es soportado por el consumidor final y de esta manera quienes tienen menores ingresos realizan un aporte *relativo* mayor que los sectores más acomodados (*incidencia tributaria*).

La Resolución 125/08, en cambio, repercutía en los sectores con altos ingresos debido a que la *renta diferencial* era la hipótesis de incidencia establecida en la misma.

El implementar medidas de contribución del estilo de la Resolución harían más progresiva la *estructura tributaria*; pero este hecho tampoco pudo ser apreciado por el grueso de la población. Incluso el *Campo* logró, no solo desvincular la medida de su carácter progresivo, sino además generar una imagen de vulnerabilidad apoyada en la sobrevaloración del impacto negativo de dicha medida sobre los pequeños productores. A pesar de las modificaciones realizadas con posterioridad, donde se compensaba⁴⁷ a los pequeños productores, resultó insuficiente para revertir el conflicto cuya consigna se sintetizó en *El Campo versus el Gobierno*.

⁴⁷ Los pequeños productores rechazaron la compensación y solicitaban que se los excluyera de la medida, situación imposible de implementar puesto que la retención es aplicada al exportador quien luego la traslada hacia atrás, en el momento en que se genera el hecho imponible, que es la exportación del bien. No se distingue si el mismo proviene de un productor grande, mediano o pequeño, en realidad las partidas están compuestas por bienes de todo tipo de productor.

Tampoco fue suficiente el compromiso de vincular lo recaudado por la medida, con gastos específicos (escuelas, hospitales, infraestructura en el interior del país), ni su posterior coparticipación⁴⁸.

Como ya se dijo, las discrepancias entre los sectores del agro y el gobierno de Cristina Fernández de Kirchner comenzaron antes del 11 de marzo de 2008, sin embargo el anuncio de la Resolución 125 fue el aglutinante de las entidades del *Campo* en lo que se conoció como *Mesa de Enlace*⁴⁹. La entidad actuó en forma orgánica produciendo un lock out que generó desabastecimiento en centros urbanos; y concluyó con la derogación de la norma por parte del Senado el 17 de Julio de 2008, con el famoso *voto no positivo* de quien fuera Vicepresidente de la Nación Julio Cesar Cleto Cobos. Es decir, esta disputa fue ganada por *El Campo* y generó las bases para la posterior derrota electoral en las elecciones parlamentarias (2009), por parte del oficialismo.

En síntesis, el intento de aplicar una medida que se encontraba dentro de la plataforma electoral que le permitió acceder al cargo de Presidenta a Cristina F. de Kirchner no se pudo concretar.

Hubo voluntad política de implementar la política con un impacto progresivo en la estructura tributaria, combatiendo al mismo tiempo la inflación importada, poniendo techo a los precios de los productos retenidos; incentivando el aumento en la oferta del resto de los productos de consumo provenientes del sector primario, protegiendo el deterioro de las áreas cultivables al limitar el monocultivo de la soja, además de otras características positivas desde un análisis puramente económico. Pero finalmente resultó ser la política activa que generó mayor zozobra a la gestión.

La actitud de los productores es clara y entendible. El *Campo* tuvo la *habilidad* y el poder de seducir a sectores de la población, en general

⁴⁸ Medidas que se incorporaron ante la denuncia de la oposición de la intención del Gobierno de hacer caja con lo recaudado, entre ellas se puede mencionar el Fondo Federal Solidario (coparticipación de la retención a la exportación).

⁴⁹ Compuesta por Sociedad Rural Argentina (SRA), Federación Agraria Argentina (FAA), Confederaciones Rurales Argentinas (CRA) y Confederación Intercoperativa Agropecuaria Cooperativa Limitada (CONINAGRO)

urbana y de clase media, para que se alineen detrás de sus consignas. Obviamente hay que tener en cuenta también la capacidad que poseen los medios de comunicación para construir cogniciones socialmente compartidas (Zunino, 2010).

Claramente en la inmediatez del conflicto, resultaron la *Mesa de Enlace (El Campo)* y sus aliados, los grandes ganadores. Sin embargo en el mediano plazo la correlación de fuerzas fue mutando, y posiblemente esa construcción del conocimiento⁵⁰ que hicieron algunos medios de comunicación aliados con *el campo*; haya sido el principal elemento que generó la reversión de posturas de gran parte de la población.

De ser esta la lectura correcta, posiblemente el *voto no positivo* del Vicepresidente de la Nación, constituyó para los sectores de la oposición al gobierno de Cristina Kirchner, un triunfo a lo *Pirro*.

Conclusiones

El Capítulo, entendemos nosotros, es central para iniciarse en la temática de la Tributación. En general, casi todas las personas en algún momento de su vida hablan sobre los impuestos, ya sea por lo que deben pagar, por la evasión, etc.

En este acápite se brindan una serie de herramientas que permiten al estudiante dejar la charla de café para hablar sobre el tema tributación, y fundamentar su posición sobre bases sólidas.

Se espera que después de la lectura el estudiante sepa responder ¿por qué los impuestos al consumo son regresivos?, ¿por qué una medida tributaria como los impuestos aduaneros tienen efectos en el mercado cambiario?, ¿por qué se pueden trasladar a los consumidores los impuestos que pagan los productores de algún bien de primera necesidad?, ¿por qué puede ocurrir que baje la alícuota de un impuesto y suba la recaudación?, ¿por qué los productores de un bien que tienen un

⁵⁰ La construcción de conocimiento que hacen los medios de comunicación tiene como herramientas la selección de la información, tanto en contenido como en forma.

papel importante en el mercado internacional, pueden trasladar los impuestos de sus países a los consumidores de todo el mundo?, etc.

El marco teórico es importante, aunque no suficiente ya que nunca hay que olvidar, que siempre hay que usar *anteojos propios* para analizar un tema, como diría Jauretche (1973):

“...Y como no tenía hipótesis tuve que sacarme los anteojos prestados para empezar a ver el mundo que me rodeaba, mi país, mi pueblo, sin teorías, ideologías o cartabones preestablecidos y cuidando que lo poco que sabía me sirviera para seleccionar y no para rechazar como anticientíficos y anticulturales los datos que me ofrecía la realidad”.

ANEXO CAPÍTULO 5

DEDUCCIONES DE FÓRMULAS UTILIZADAS EN EL CAPÍTULO

A. Dedución fórmula traslado del impuesto al comprador (consumidor). Caso de mercado de competencia perfecta.

$$\text{Proporción del impuesto trasladado al consumidor} = \frac{\Delta P}{u} = \frac{1}{1 + \frac{e_d}{e_s}}$$

Siendo: $\Delta P = P_1 - P_0$;

e_d = Elasticidad de la demanda;

e_s = Elasticidad de la oferta y

u = impuesto.

Si queremos cuantificar qué parte del impuesto se traslada tendríamos que utilizar la fórmula anterior.

Datos:

Función demanda. $P_d = a - d \cdot q$

Función oferta. $P_s = c + s \cdot q$

Desarrollo:

En el equilibrio: $P_d = P_s$

$$a - d \cdot q_0 = c + s \cdot q_0,$$

$$a - c = q_0 (s + d),$$

$$q_0 = \frac{a - c}{s + d} \quad (1)$$

$$\begin{aligned} \text{De donde: } P_0 &= a - d * \left(\frac{a - c}{s + d} \right) = a - \frac{d * a}{s + d} + \frac{d * c}{s + d} = \\ &= \frac{a * s + a * d - d * a + d * c}{s + d} \text{ (simplificando)} = \frac{a * s + d * c}{s + d} \end{aligned}$$

$$P_0 = \frac{a * s + d * c}{s + d} \quad (2)$$

Cuando se aplica un impuesto de cuantía fija a la producción, la nueva función oferta se expresa de la siguiente forma:

$$P'_s = c + s * q + u$$

Ahora el nuevo equilibrio estará en:

$$P_d = P'_s$$

$$a - d * q_1 = c + s * q_1 + u$$

$$q_1 = \frac{a - c - u}{s + d} = \frac{a - c}{s + d} - \frac{u}{s + d} = \boxed{q_0 - \frac{u}{s + d}} \quad (3)$$

En consecuencia: $q_1 < q_0$

Ahora el nuevo precio de equilibrio (después de la aplicación del impuesto) será:

$$\begin{aligned} P_1 &= a - d * q_1 = a - d * \left(\frac{a - c - u}{s + d} \right) = \frac{a(s + d) - d * a + d * c + d * u}{s + d} = \\ &= \frac{a * s + d * c}{s + d} + \frac{d * u}{s + d} = \boxed{P_0 + \frac{d * u}{s + d}} \end{aligned} \quad \text{Reemplazando por (2)}$$

En consecuencia: $P_0 < P_1$, cuestión más que lógica porque la aplicación de un impuesto provoca en un mercado un aumento del precio y por ende una disminución de la cantidad consumida.

Veamos cómo influyen en la posibilidad de traslación al precio, las elasticidades de la oferta y demanda.

Ed (elasticidad de demanda)

$$Ed = \frac{\Delta q / q_0}{\Delta P / P_0} = \frac{q_1 - q_0}{P_1 - P_0} * \frac{P_0}{q_0} = \frac{q_1 - q_0}{(a - d * q_1) - (a - d * q_0)} * \frac{P_0}{q_0}$$

Simplificando
$$Ed = - \frac{1}{d} * \frac{P_0}{q_0}$$
 (4)

Es (elasticidad de oferta)

$$Es = \frac{\Delta q / q_0}{\Delta P / P_0} = \frac{q_1 - q_0}{P_1 - P_0} * \frac{P_0}{q_0} = \frac{q_1 - q_0}{(c + s * q_1) - (c + s * q_0)} * \frac{P_0}{q_0}$$

Simplificando
$$Es = \frac{1}{s} * \frac{P_0}{q_0}$$
 (5)

Para averiguar cuánto paga el consumidor del impuesto calculamos:

$$T_d (\text{traslación al consumidor en tanto por 1}) = \frac{P_1 - P_0}{u} =$$

$$= \frac{P_0 + (\frac{d * u}{s + d}) - P_0}{u} = \frac{d * u}{u * (s + d)} = \frac{\frac{d}{d}}{\frac{s + d}{d}} = \frac{1}{\frac{s}{d} + 1}$$
 (6)

De (4) y (5):

$$\frac{Ed}{Es} \text{ } ^{51} = \frac{-\frac{1}{d} * \frac{P_0}{q_0}}{\frac{1}{s} * \frac{P_0}{q_0}} = \boxed{-\frac{s}{d}}$$
 Reemplazando en (6)

⁵¹ La pendiente de la función Demanda siempre es negativa, por lo tanto la variación de las cantidades será inversa respecto de cambios en los precios. Como ello es de sabiduría común en la Economía, la Elasticidad de la demanda se expresa como positiva pero sabiendo que la relación precio/cantidad es inversa.

$$Td = \frac{1}{\frac{s}{d} + 1} = \frac{1}{\frac{Ed}{Es} + 1}$$

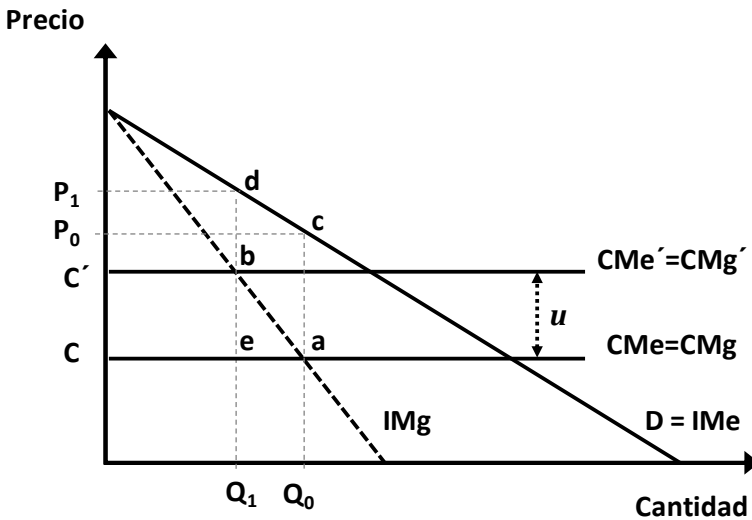
Conclusión sobre la posibilidad de traslación

Traslación total para el consumidor cuando $e_d = 0$ o $e_s = \infty$

Traslación nula al consumidor cuando $e_d = \infty$ o $e_s = 0$

B. Deducción fórmula traslado del impuesto al comprador (consumidor) en el caso de un mercado monopolístico.

Gráfico 5.25.
Impuesto en mercado monopolístico



Función demanda. $P_d = a - d*q$, que coincide con el Ingreso Medio (IME)

El ingreso total será: $I. TOTAL = P_d * q = a*q - d*q^2$

Derivando, el Ingreso marginal será entonces:

$$I. \text{ MARGINAL (IMg)} = a - 2*d*q$$

El monopolista optimiza su ganancia de mercado, cuando su ingreso marginal se iguala con el costo marginal; para el caso, al ser una función Oferta constante, el costo marginal (CM_G) coincide con el costo medio (CME). $CM_G=CME=c$

$$\text{Óptimo: } c = a - 2*d*q_0 \quad (1)$$

$$\text{Despejando, } q_0 = \frac{a-c}{2*d}$$

$$Y, P_0 = a - d*q_0$$

Reemplazando por (1)

$$P_0 = a - d*\frac{a-c}{2*d} = \frac{a}{2} + \frac{c}{2}$$

Después de la aplicación del Impuesto, la Función de costo medio se transforma en: $CME = c + u$

Ahora el óptimo para el monopolista estará en: $IMG = c + u$

$$\text{Despejando: } c + u = a - 2*d*q_1$$

$$\text{De donde, } q_1 = \frac{a-c-u}{2*d} \quad (2)$$

Comparando las ecuaciones (1) y (2) vemos claramente que $q_1 < q_0$

El nuevo precio pagado por el consumidor será $P_1 = a - d*q_1$

$$\text{Reemplazando por (2) } P_1 = a - d*\frac{a-c-u}{2*d} = \frac{a}{2} + \frac{c}{2} + \frac{u}{2}$$

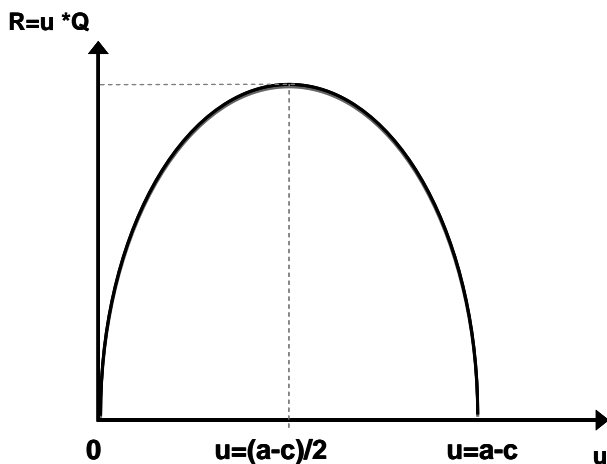
En la nueva situación: $P_1 > P_0$

La diferencia es $\frac{u}{2}$, o sea la mitad del impuesto.

Resumiendo: el impuesto provoca un aumento del precio en un mercado monopolístico, pero el consumidor carga con la mitad del impuesto. De la otra mitad se hace cargo el monopolista.

C. Deducción Curva de Laffer

Gráfico 5.26.
Curva de Laffer



Datos:

Función demanda. $P_d = a - d \cdot q$

Función oferta. $P_s = c + s \cdot q$

Desarrollo:

En el equilibrio: $P_d = P_s$

$$a - d \cdot q_0 = c + s \cdot q_0$$

$$a - c = q_0 (s + d)$$

$$q_0 = \frac{a - c}{s + d} \tag{1}$$

De donde:

$$P_0 = a - d \cdot \left(\frac{a - c}{s + d} \right) = a - \frac{d \cdot a}{s + d} + \frac{d \cdot c}{s + d} = \frac{a \cdot s + a \cdot d - d \cdot a + d \cdot c}{s + d} =$$

$$= \frac{a \cdot s + d \cdot c}{s + d}$$

$$P_0 = \frac{a \cdot s + d \cdot c}{s + d} \tag{2}$$

Cuando se aplica un impuesto de cuantía fija a la producción:

$$P'_s = c + s*q + u$$

Ahora el nuevo equilibrio estará en:

$$P_d = P'_s$$

$$a - d*q_1 = c + s*q_1 + u$$

$$q_1 = \frac{a - c - u}{s + d} = \frac{a - c}{s + d} - \frac{u}{s + d} = \boxed{q_0 - \frac{u}{s + d}} \quad (3)$$

En consecuencia: $q_1 < q_0$

Llamando a la recaudación del impuesto R y utilizando (3)

$$R = q_1 * u$$

$$R = \left(q_0 - \frac{u}{s + d} \right) * u = \left(\frac{a - c}{s + d} - \frac{u}{s + d} \right) * u = \frac{a - c}{s + d} * u - \frac{u * u}{s + d}$$

Derivando la función recaudación e igualándola a 0 obtendremos el punto máximo de la función (se obtendría de esta forma la alícuota que maximiza la recaudación, a partir de ese punto un aumento de alícuota disminuye la recaudación). Entonces,

$$\partial R = 0$$

$$\partial R = \frac{a - c}{s + d} - \frac{2}{s + d} * u = 0, \frac{a - c}{s + d} = \frac{2}{s + d} * u, \text{ despejando } u:$$

$$u = \frac{\frac{a - c}{s + d}}{\frac{2}{s + d}} = \frac{a - c}{2}$$

O sea que la posibilidad de mayor recaudación tiene un límite que está dada por las ordenadas al origen de las funciones de Oferta y demanda.

IMPUESTOS A LA RENTA Y AL PATRIMONIO

Análisis de impuestos a la renta: de las personas, de las sociedades. Otros impuestos a la renta: a los beneficios eventuales, a la renta normal potencial de la tierra, al gasto global. Imposición sobre la propiedad y la riqueza: justificación, distribución de la carga. Imposición al patrimonio neto de las personas y al capital de las empresas. Impuestos inmobiliarios y al parque automotor.

6.1 Impuestos a la renta

6.1.1 Introducción

El impuesto a los *ingresos netos* puede tener otros nombres como: a los *réditos*, a las *ganancias*, a la *renta*.

El sujeto pasivo en las sociedades modernas puede ser una persona física o una persona jurídica.

En los países más desarrollados el *impuesto a la renta* de las personas físicas es el tributo cuantitativamente más importante. Por lo tanto, la estructura tributaria donde tiene más peso este tipo de impuestos se puede considerar una *estructura tributaria progresiva*, puesto que esa es la característica principal del *impuesto a la renta* de las personas físicas. Este impuesto tiene en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, haciendo diferenciaciones también en sus características personales.

Las estructuras tributarias donde predominan los impuestos al consumo (como en la Argentina) se pueden calificar como *regresivas*, ya que haciendo el *análisis diferencial* -visto en el Capítulo anterior- los impuestos al consumo de bienes con elasticidad menor a 1 provocan una carga extra para las personas de menores recursos.

6.1.2 Definiciones alternativas de renta

a) *El criterio de acrecentamiento* (o definición económica de la renta neta): responde a la idea de que la renta de una persona es el flujo que mide el consumo de un periodo, más el acrecentamiento del capital a lo largo del mismo periodo:

$$Y = C + \Delta W, \text{ donde } Y = \text{renta}, C = \text{Consumo}, (\Delta W = W_1 - W_0), \\ W_1 = \text{patrimonio al final}, W_0 = \text{patrimonio al inicio}.$$

Como el capital es una variable stock, la diferencia entre capital inicial (W_0) del periodo y el capital final (W_1) representa el incremento patrimonial; monto que sumado al consumo del período, reflejaría la renta (variable flujo) obtenida durante el mismo. En otros términos, renta es el máximo consumo que la persona puede realizar durante el periodo sin disminuir el valor de su capital.

Esta definición es muy amplia: dentro del consumo, no solamente se incluyen las compras monetarias de bienes efectuadas por la persona, sino incluso el consumo en especie de bienes de propia producción (huerta familiar, por ejemplo).

El *criterio del acrecentamiento* también es amplio respecto a la cobertura de los rubros correspondientes al aumento de capital (neto de pérdidas). En teoría, se incluyen no solamente las ganancias realizadas, sino también las no realizadas (aumento del valor de una propiedad, aun cuando no se haya vendido y realizado en efectivo la diferencia).

b) *El criterio de la fuente*: La renta es concebida como el fruto derivado de una fuente permanente, distinta de ella y medida en forma tal de no afectar su permanencia. Debe ser periódica, no se tiene que agotar en la primera manifestación; debe estar habilitada, o sea que el contribuyente se debe ocupar de ella. Todos los anteriores son conceptos dinámicos, por lo tanto, se excluyen de la definición de renta en el *criterio de la fuente*, a:

- Las ganancias de los juegos de azar, así como las herencias y donaciones, por resultar ingresos que no derivan de una fuente permanente.
- La diferencia de valor en la compra-venta de inmuebles, debido a que no se trata de una actividad habitual y permanente.
- Las ganancias de capital no realizadas, como el incremento de valor de las acciones de sociedades, sobre la base que no resulta un fruto diferenciado del capital que las produce, hasta que no se concreta la venta.

En los casos en que la legislación del impuesto personal a la renta excluye a los rubros antes mencionados; que habitualmente son alcanzados por otros impuestos especiales. Debe notarse que la exclusión de estos rubros de la definición de renta disminuyen la progresividad tributaria global, porque estos impuestos, en su mayoría son proporcionales (alícuota única) y con alícuota inferior a la marginal máxima del impuesto personal a la renta. La exclusión de cada uno de estos rubros de la definición de renta significa una disminución del gravamen, en proporción a la diferencia entre la alícuota marginal aplicable al contribuyente y la alícuota única del otro impuesto.

Algunos autores dedicados al estudio de los temas tributarios coinciden en que las dos teorías generales para definir la renta son las ya vistas: *Teoría de la fuente* (o rédito-producto) y la *Teoría del incremento patrimonial* (o del Balance); pero consideran que también existen otras formas de medición:

- Irving Fisher (1867-1947), parte de la *Teoría del incremento patrimonial* pero considera que no debe gravarse el ahorro. Renta, según él, es todo flujo de servicios que disfruta el contribuyente, los bienes que posee y su retribución, incluidas las rentas psíquicas. Esta posición ha sido criticada por su inaplicabilidad, con el argumento que dicho impuesto dejaría de ser un impuesto a la renta, para pasar a ser un impuesto suntuario al gasto.

- Giannini (1957), considera que se deberá tomar como *renta* solo aquella producida por el trabajo y el capital. Si hay otros factores que provocan *renta*, como el azar o el clima, debe ser gravada por otros impuestos ajenos al impuesto a la *renta*. Habría que discutir según esta postura el producto de los recursos naturales.
- García Belsunce (1967), incorpora la *Teoría Legalista* según la cual es *renta* aquello que está establecido en cada momento y en cada lugar, en la legislación impositiva.
- Tomando la conceptualización de Jarach (1996), el sistema de *Impuesto a la renta* en la Argentina se compondría de una serie de impuestos, a saber:
 - Impuesto a las ganancias⁵² (Ley N° 20628).
 - Impuesto a las transferencias de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas (Ley N° 23905).
 - Impuesto a la ganancia mínima presunta (Ley N° 25063).
 - Impuesto de emergencia a los premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos (Ley N° 20630).

El impuesto a las ganancias prioritariamente define la renta según el criterio de la fuente⁵³, por eso existen otros impuestos que gravan rentas no alcanzadas por él.

⁵² El impuesto a las ganancias considera como sujetos pasivos a las personas físicas y a las empresas (rentas de 3ª categoría).

⁵³ Nuestra Ley de impuesto a las ganancias en su art. 2º adopta en su 1º apartado la teoría de la *fuerza o rédito-producto*, al considerar *renta* aquella "...susceptible de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación".

En su apartado 2º adopta la *teoría del incremento patrimonial*, al considerar *renta* aquellos:

"...enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior (1º), obtenidos por: los responsables incluidos en el art. 69 (sociedades de capital), sociedades o empresas unipersonales, salvo que desarrollen actividades indicadas en los inc. f) y g) del art. 79 (ejercicio de profesiones liberales, oficios, corredor, viajante de comercio, etc.) y las mismas no se complementen con una explotación comercial".

En su apartado 3º incorpora al concepto de ganancia la: "...enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga".

6.1.3 Problemas especiales de medición en el Impuesto a la renta de las personas

a) *Irregularidad de la renta:* La definición de renta toma en cuenta el periodo anual, pero puede haber diferencias importantes de los patrones temporales en los flujos de rentas, lo cual, unido al carácter progresivo del impuesto puede violar la equidad horizontal. Dos contribuyentes que a lo largo de 3 años, por ejemplo, tienen la misma renta pero percibida o devengada uno en forma homogénea a lo largo de los 3 años y otro en forma irregular, provocará que el primero pague menos impuesto que el segundo, a pesar de tener la misma manifestación de capacidad contributiva al cabo de los 3 años.

b) *Cambios en el nivel de precios:* En presencia de inflación, los métodos contables tradicionales (a valores históricos) pueden distorsionar por completo la verdadera magnitud de la renta obtenida, por lo que corresponde fiscalmente un tratamiento adecuado a fin de no gravar ganancias ficticias.

c) *Deducciones:* Para obtener la renta neta sujeta a impuesto, es necesario efectuar una serie de deducciones a partir de la renta total de las personas. Estas deducciones, en la legislación, reciben diferentes denominaciones como: exclusiones, gastos necesarios para obtener la renta y mantener la fuente, deducciones personales, exenciones, etc. Se trata de decisiones de política fiscal que significan una preferencia impositiva en favor de determinados contribuyentes, con una pérdida de recaudación para el fisco (costo fiscal).

En un enfoque moderno se ha postulado la conveniencia de reconocer y cuantificar explícitamente estos *costos impositivos*. Desde un punto de

Dicho art. 2º no limita el concepto de ganancia a la enunciación taxativa de sus apartados, porque en su primer párrafo enuncia "...son ganancia, sin perjuicio de lo dispuesto en cada categoría: ..."

Puede ocurrir, entonces, que un enriquecimiento no cumpla las condiciones de los apartados (1º, 2º o 3º) y que deba considerarse ganancia porque está contemplada en una categoría (Ej.: loteos con fines de urbanización contemplados en el art. 49, inc. d).

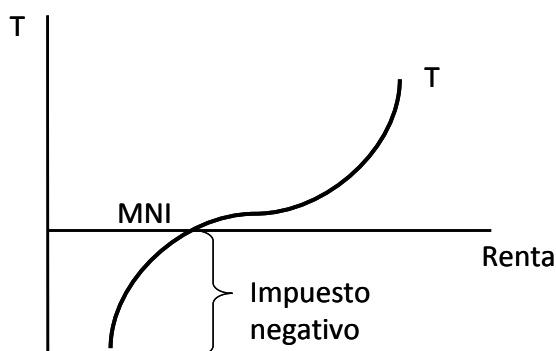
Resumiendo, el art. 2º de la Ley tiene incluido el tratamiento del impuesto a la renta de las personas físicas y sucesiones indivisas + impuesto a la renta societaria, adoptando diferentes teorías en uno u otro caso.

vista práctico, estos subsidios implícitos, otorgados a través de deducciones o exenciones de cualquier índole, serían equivalentes a cobrar en su totalidad los impuestos y con su recaudación hacer frente a gastos explícitos, con la misma finalidad.

La progresividad típica del impuesto personal a la renta introduce un factor diferencial importante, ya que la deducción uniforme tiene distinto impacto según los niveles de ingreso de los contribuyentes y afecta la progresividad del impuesto. La solución que se podría instrumentar sería a través del *crédito fiscal*; o sea, en lugar de aplicar la deducción a la renta para así arribar a una menor renta imponible; se podría otorgar una reducción en el monto del impuesto a pagar (crédito fiscal), una vez calculado el mismo, según la estructura de alícuotas.

Otra variante sería el *Impuesto negativo*, que es otra forma de nombrar al subsidio. Las propuestas de impuesto negativo tratan de complementar la redistribución personal del ingreso, obtenida mediante el impuesto personal a la renta. Así, las personas que no llegan al nivel del mínimo no imponible (MNI) recibirán un subsidio a los efectos de alcanzarlo, y los que lo superan deben pagar impuesto.

Gráfico 6.1
Impuesto negativo



Donde:

$T =$ impuesto (para valores positivos) e impuesto negativo o subsidio (para valores negativos)

MNI = mínimo no imponible

Sin embargo, la aplicación de la deducción (MNI) desalienta a los contribuyentes con ingresos inferiores al mínimo, para aumentarlos, lo que provocaría una disminución en la actividad productiva, o trabajo en “negro”.

En nuestro país no existe el Impuesto negativo bajo esa definición, pero los subsidios nacionales como el Plan Jefes y Jefas de hogar –en su momento-, el Plan Trabajar y algunos subsidios provinciales, pueden interpretarse acordes a este criterio; ya que para ser beneficiario del Plan se debe demostrar la inexistencia de ingresos.

d) *Contribuyente*. Existen diferentes formas de definir al mismo; sintetizando las principales, tenemos:

- Cuando el contribuyente es el matrimonio, todos los ingresos netos recibidos por cada uno de los cónyuges se suman y la alícuota del impuesto se aplica sobre la totalidad (método de unificación).

Se conocen dos variantes; en una de ellas, sobre la suma total de ingresos de ambos cónyuges se aplica la misma tabla de alícuotas que para las personas solteras. O aquel donde la suma total se divide por dos y se le atribuye a cada cónyuge; calculándose el impuesto por separado. La primera alternativa tiende a discriminar contra los casados (incentivando el concubinato), mientras que la segunda tiende a discriminar contra los solteros; salvo que se apliquen tablas de alícuotas diferentes. La gran ventaja del método de unificación radica en que elimina los incentivos de transferir ficticiamente ingresos del cónyuge con más capacidad contributiva al cónyuge con menor capacidad contributiva.

- Cuando el contribuyente es cada uno de los cónyuges por separado. En este método de separación de ingresos matrimoniales, cada cónyuge es tratado por separado respecto de sus propios ingresos. Desde el punto de vista de la *equidad*, introduce diferencias entre

matrimonios de igual ingreso total, pero diferente composición de los mismos entre cónyuges. Un problema es la tendencia a transferir ingresos, especialmente de capital, al cónyuge de menor capacidad contributiva.

- Con respecto a los hijos (menores o mayores dependientes) puede adoptarse el sistema de unificación de ingresos de los hijos menores con los padres (como en la Argentina, en que los padres se consideran usufructuarios de las rentas provenientes de los bienes de sus hijos menores); o el sistema de separación (en que las rentas derivadas de los bienes propios de los hijos menores tributan separadamente en cabeza de cada hijo). En este último sistema, se incentiva impositivamente la transferencia de bienes de los padres a los hijos menores.

6.1.4 Efectos económicos del impuesto personal a la renta

a) *Efectos sobre la oferta de trabajo:* El impuesto a la renta puede tener un efecto ambiguo sobre la oferta de trabajo.

El efecto sustitución tiende a disminuir la cantidad de trabajo, por lo tanto, el impuesto a la renta puede considerarse como un subsidio al descanso. Por otro lado, existe el efecto renta que tiende a aumentar la cantidad de trabajo; al disminuir los ingresos por efecto del impuesto aumenta la oferta laboral para compensar dicha pérdida. Una consecuencia de ellos es que disminuye el descanso y la gente trabaja más para recuperar, en algo, el nivel perdido.

Estudios empíricos permiten determinar que para los trabajadores en general, los ajustes de la cantidad de trabajo son relativamente pequeños y que para ciertas categorías como el segundo empleo, el ajuste puede llegar a ser muy importante y afectar el coeficiente de participación laboral (porcentaje de la población que busca trabajo).

b) *Efectos sobre el ahorro:* La cantidad de ahorro puede variar según el impuesto a la renta, disminuyendo tanto por el efecto ingreso (a menor ingreso disponible, menor cantidad de ahorro), como por el efecto

sustitución (a menor rendimiento neto, menor incentivo a ahorrar). La progresividad típica del impuesto personal a la renta puede ocasionar problemas en lo referente al monto de ahorros globales, ya que, empíricamente, la propensión media al ahorro es creciente para tramos elevados de ingresos. Así, las alícuotas marginales ascendentes impactarán más fuertemente en los contribuyentes con mayor propensión media al ahorro, y por lo tanto la disminución del ahorro global será mayor que con un impuesto a la renta proporcional que rindiera la misma recaudación tributaria.

6.1.5 Impuesto a la renta de las sociedades de capital

Complementando el impuesto a los ingresos netos (ganancias) de las personas físicas; en las sociedades modernas existen los impuestos a los ingresos netos de las sociedades de capital (corporaciones, personas de existencia ideal)⁵⁴.

⁵⁴ El Art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en la Argentina establece la sujeción a una tasa proporcional para las sociedades constituidas en el país [inc. a)]: sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones, sociedades en comandita simples, sociedades de responsabilidad limitada, asociaciones civiles y fundaciones, sociedades de economía mixta, empresas y sociedades del Estado; y para las sociedades constituidas en el extranjero [inc. b)]: establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior. Esta tasa fue variando en el tiempo.

En la legislación actual la distinción entre los incisos a) y b) no tiene mayor significación, porque ambos tipos de sociedades están gravadas a la misma alícuota. Con anterioridad, la alícuota que gravaba las rentas de las sociedades constituidas en el extranjero, era diferente (45%).

Hubo periodos en los cuales las sociedades de responsabilidad limitada, la parte no accionaria de las comanditarias por acciones y las en comandita simples, no se incluían como Sociedades de Capital, por lo tanto esas sociedades tributaban en cabeza de los socios y no de la sociedad. La Ley 24698 (26.9.96, B.O. 27.9.96) las incorporó dentro del inc. a) del art. 69 y pasaron a tener el tratamiento de las Sociedades de Capital.

La estructura del impuesto es muy simple:

	<i>Ingresos</i>
<i>menos (-)</i>	<i>Gastos necesarios para mantener la fuente de ingresos</i>
<i>Igual a (=)</i>	<i>Base imponible</i>
<i>por (*)</i>	<i><u>Alícuota proporcional</u></i>
<i>Igual a (=)</i>	<i>Impuesto</i>

6.1.5.1 Relación entre el impuesto personal y el impuesto a las sociedades. El problema de la doble imposición. Métodos alternativos

El Impuesto a las ganancias de las Sociedades de Capital trajo aparejado el problema de la doble imposición de los dividendos o ganancias distribuidas, ya que la sociedad de capital soportaría un impuesto que disminuye las utilidades a repartir; y por otro lado, las utilidades distribuidas volverían a tributar en cabeza de los accionistas o socios. Considerando la personalidad fiscal de la Sociedad *en forma separada* a la del accionista, tendríamos el siguiente tratamiento:

Ejemplo, según Criterio de Separación total:

<i>Ganancia S.A.</i>	<i>\$1.000.000.-</i>
<i>Impuesto a las ganancias (35%)</i>	<i><u>\$ 350.000.-</u></i>
<i>Ganancia neta de impuesto</i>	<i>\$ 650.000.-</i>

Cualquier supuesto de distribución de las utilidades netas.

Accionista "A" posee el 1% del capital,

<i>Dividendos</i>	<i>\$ 6.500.-</i>
<i>Otros ingresos de "A" (netos)</i>	<i><u>\$ 50.000.-</u></i>
<i>Ganancia neta de "A"</i>	<i>\$ 56.500.-</i>
<i>Deducciones personales</i>	<i>(1) <u>(\$ 39.600.-)</u></i>
<i>Ganancia neta sujeta a impuesto</i>	<i>\$ 16.900.-</i>

Impuesto determinado de acuerdo con la escala de alícuotas progresivas: \$1.866.-

(1) Mínimo no imponible (\$10.800), deducción especial (\$10.800), cargas de familia (esposa: \$12.000 y 1 hijo: \$6.000).

Es evidente en el ejemplo que los \$6.500.- en concepto de dividendos sufren una *doble imposición* (en cabeza del accionista y de la S.A.).

El tema de la doble imposición preocupa a algunos tributaristas, y mereció, como bien lo menciona Reig⁵⁵ (1996) ser tratado en diversos Congresos Internacionales.

El análisis del pensamiento doctrinario en el tema denota una clara asignación de personalidad fiscal a las sociedades de capital además de considerar los dividendos como parte del conjunto de rentas personales del accionista o socio.

El problema de la *doble imposición* tiene distintas repercusiones, atendiendo a las características del mercado accionario, donde nos encontramos con dos tipos diferentes de accionistas o socios de sociedades de capital, a saber:

- *Accionistas inversores*: cuyos dividendos se pueden considerar como una renta emanada de su inversión e independiente de la renta de la sociedad de capital que la genera.
- *Accionistas empresarios*: que además de ser los dueños del capital, son dirigentes activos de las empresas en donde poseen sus paquetes accionarios.

⁵⁵“Ya en el Congreso de Amsterdam de IFA (International Fiscal Association) de 1955, se reconoció el principio de imposición en cabeza de la sociedad, especialmente de las utilidades no distribuidas, señalándose caminos para evitar o mitigar la doble imposición de la renta en cabeza de la Sociedad y de los accionistas. En el Congreso de Bruselas de 1970, las recomendaciones se limitaron a señalar que sería deseable que las soluciones adoptadas eliminaran toda discriminación entre inversiones locales, o nacionales y extranjeras; que en relación con los países en proceso de desarrollo, dichas soluciones fueran pasibles de adaptación, tomando en cuenta sus especiales requerimientos de progreso económico y social y, en particular, para no neutralizar las medidas de incentivo para el crecimiento. También se indicó que las áreas que evolucionan hacia una futura integración económica, deberían adoptar, por lo menos gradualmente, un sistema común y armonizado que pueda abrir el mercado nacional de capitales. Por último, en un calificado seminario se analizó el movimiento de ideas y prácticas legislativas en el sentido de la integración del impuesto societario y el impuesto sobre dividendos, aspecto calificado como el más importante e interesante desarrollo en materia de imposición societaria en las últimas décadas.” Reig, (1996: 778).

En el primer supuesto perdería significación el tema de la *doble imposición*, ya que el accionista actúa como un inversor que espera un rendimiento de su capital invertido, y el impuesto pasa a ser solamente un costo a tener en cuenta.

En el caso del *accionista-empresario*, se evidencia el problema de la doble imposición, ya que son los destinatarios en forma directa de la renta societaria.

Un aspecto importante que debe tenerse en cuenta es la posibilidad de traslación del impuesto societario a los consumidores, a través de los precios. En este caso el impuesto sería un costo más; presuponiendo la traslación total, el impuesto a la renta societaria se transformaría en un impuesto al consumo, con lo cual no se produciría *doble imposición* sobre la misma materia imponible. Pero presumiendo la *no traslación*, podríamos evitar o atenuar la doble imposición, mediante los siguientes procedimientos, que presentamos con los correspondientes ejemplos.

a) No gravando a la sociedad y gravando las utilidades distribuidas en cabeza del socio solamente

Ello alentaría la retención de utilidades, lo que, siendo las mismas una fuente de ahorro empresario, no sería en sí un mal objetivo. El problema es que en las sociedades de grupo cerrado (de familia), los accionistas tienen acceso directo a las decisiones y pueden producirse distorsiones. Podría ocurrir que ciertos usos de las utilidades por parte de los socios sean considerados como gastos de la sociedad, disminuyendo la ganancia de ésta y por ende su distribución.

<i>Ganancia S.A.</i>	\$1.000.000.-
<i>Impuesto a las ganancias</i>	<u>\$ 0.-</u>
<i>Ganancia neta</i>	\$1.000.000.-

Supuesto de distribución del total de las utilidades netas.

Accionista "A" posee el 1% del capital,

<i>Dividendos</i>	\$ 10.000.-
<i>Otros ingresos de "A" (netos)</i>	<u>\$ 50.000.-</u>
<i>Ganancia neta de "A"</i>	\$ 60.000.-
<i>Deducciones personales</i>	<u>(1) (\$ 39.600.-)</u>
<i>Ganancia neta sujeta a impuesto</i>	\$ 20.400.-

Impuesto determinado de acuerdo con la escala de alícuotas progresivas:
\$ 2.376.-

(1) Mínimo no imponible, deducción especial, cargas de familia (esposa y 1 hijo).

Teniendo en cuenta la recaudación fiscal, es notoria la diferencia entre el criterio de la Separación y el de gravar solamente las utilidades distribuidas en cabeza del accionista, ya que la no existencia del impuesto a las ganancias de las sociedades de capital traería un costo fiscal importantísimo.

b) Criterio de integración total

Integrando totalmente las rentas de la sociedad con las rentas del socio, para el caso la personalidad fiscal del socio sería una desmembración o continuación de la personalidad fiscal de la sociedad.

b.1) Integración total (en cabeza del socio)

El impuesto se paga en cabeza del socio por las utilidades retenidas y las distribuidas. En este caso no se alentaría la retención, porque tributaría de todas formas. Este método presenta el problema de la valuación de las utilidades no distribuidas y su compatibilización con el criterio de lo percibido, ya que las utilidades no distribuidas representan una ganancia aún no percibida.

<i>Ganancia S.A.</i>	\$1.000.000.-
<i>Impuesto a las ganancias</i>	<u>\$ 0.-</u>
<i>Ganancia neta</i>	\$1.000.000.-

Cualquier supuesto de distribución de las utilidades. El Accionista "A" posee el 1% del capital,

<i>Dividendos + utilidades retenidas (1%)</i>	\$ 10.000.-
<i>Otros ingresos de "A" (netos)</i>	<u>\$ 50.000.-</u>
<i>Ganancia neta de "A"</i>	\$ 60.000.-
<i>Deducciones personales</i>	(1) (<u>\$ 39.600.-</u>)
<i>Ganancia neta sujeta a impuesto.</i>	\$ 20.400.-

Impuesto determinado de acuerdo con la escala de alícuotas progresivas:
\$ 2.376.-

(1) *Mínimo no imponible, deducción especial, cargas de familia (esposa y 1 hijo).*

Este tratamiento para las sociedades de capital sería análogo al del resto de las empresas que no lo son (de personas y explotaciones unipersonales), por lo que no introduciría ninguna discriminación entre empresas según sus formas de organización legal, ni incentivos para eludir cargas tributarias.

b.2) Integración total (actuando la sociedad como agente de retención)

Al Fisco le puede resultar interesante gravar las utilidades en cabeza de la sociedad, por las ventajas en cuanto a la administración fiscal que ello representa. La sociedad paga el impuesto, pero cada socio puede computar como pago a cuenta lo abonado por la sociedad al Fisco.

En este método debe emplearse el procedimiento del *grossing up* para el cálculo de la utilidad bruta correspondiente al socio. Tendría el inconveniente de la valuación de las utilidades no distribuidas (ídem b.1) por la sociedad, que ya tributaron en cabeza de esta última y que representaría una ganancia aún no percibida.

<i>Ganancia S.A.</i>	\$1.000.000.-
<i>Impuesto a las ganancias (35%)</i>	<u>\$ 350.000.-</u>
<i>Ganancia neta de impuesto</i>	\$ 650.000.-

Cualquier supuesto de distribución de las utilidades. El Accionista "A" posee el 1% del capital,

Dividendos netos \$ 6.500.-

Procedimiento Grossing-up: \$6.500.- = Dividendo bruto - 0,35 s/dividendo bruto

$$\text{Dividendo bruto} = \$6.500.- / (1 - 0,35) = \$ 10.000.$$

Dividendos brutos (distr.+no distr.) \$ 10.000.-

Otros ingresos de "A" (netos) \$ 50.000.-

Ganancia neta de "A" \$ 60.000.-

Deducciones personales (1) (\$ 39.600.-)

Ganancia neta sujeta a impuesto \$ 20.400.-

Impuesto determinado de acuerdo con la escala de alícuotas progresivas: \$ 2.376.-

Menos (-)

Crédito fiscal por impuesto pagado por la sociedad (\$ 3.500.-)

Impuesto a favor (\$ 1.124.-)

(1) Mínimo no imponible, deducción especial, cargas de familia (esposa y 1 hijo).

Habría que contemplar el caso de accionistas que no tengan impuestos a pagar.

Esta alternativa permite que funcione la progresividad del sistema, favoreciendo los intereses de los pequeños accionistas; pero el hecho de incluir las utilidades retenidas complica la administración del impuesto.

c) Integración parcial de las rentas de la sociedad con las rentas del socio

c.1) Sistema británico (Núñez Miñana, 1994)

La sociedad paga impuestos actuando como agente de retención. El accionista tendrá un crédito fiscal sólo sobre las utilidades distribuidas, no por la retención de utilidades. En el caso de que el impuesto que deba pagar el socio sea inferior al crédito fiscal reconocido, el Fisco deberá proceder a su reintegro.

<i>Ganancia S.A.</i>	<i>\$1.000.000.-</i>
<i>Impuesto a las ganancias (35%)</i>	<u><i>\$ 350.000.-</i></u>
<i>Ganancia neta de impuesto</i>	<i>\$ 650.000.-</i>

Supuesto de distribución del 50% de las utilidades (\$325.000.-). El Accionista "A" posee el 1% del capital, Dividendos netos \$ 3.250.- Procedimiento Grossing-up: \$3.250.- = Dividendo bruto - 0,35 s/dividendo bruto

<i>Dividendo bruto = \$3.250.-/(1-0,35) = 5.000.-</i>	
<i>Dividendos brutos (distr.)</i>	<i>\$ 5.000.-</i>
<i>Otros ingresos de "A" (netos)</i>	<u><i>\$ 50.000.-</i></u>
<i>Ganancia neta de "A"</i>	<i>\$ 55.000.-</i>
<i>Deducciones personales</i>	<i>(1) (\$ 39.600.-)</i>
<i>Ganancia neta sujeta a impuesto</i>	<i>\$ 15.400.-</i>
<i>Impuesto determinado de acuerdo con la escala de alícuotas progresivas:</i>	<i>\$ 1.656.-</i>
<i>Menos (-)</i>	
<i>Crédito fiscal por impuesto pagado por la sociedad(100% del imp. Pagado x Soc.)</i>	<u><i>(\$ 1.750.-)</i></u>
<i>Impuesto a favor</i>	<i>(\$ 94.-)</i>

(1) Mínimo no imponible, deducción especial, cargas de familia (esposa y 1 hijo).

c.2) Sistema canadiense

La sociedad paga el impuesto actuando como agente de retención. El socio tendrá derecho a computar como crédito fiscal un porcentaje inferior al 100% del impuesto abonado por la sociedad, fundamentado en la traslación parcial del impuesto pagado por aquella. En este método, no hay reintegro por parte del Fisco, en el caso de que el crédito fiscal supere al impuesto del socio. La integración es parcial, porque el procedimiento del *grossing-up* no se aplica sobre la totalidad del dividendo percibido.

d) Deducción del dividendo como un gasto

El tributo que paga la sociedad recae solamente sobre las utilidades retenidas y el dividendo queda gravado en cabeza del accionista. Por lo

tanto, este método alienta la distribución de las utilidades, restringiendo las posibilidades de ahorro genuino de las sociedades. Este método se torna engorroso cuando se decide distribuir utilidades de ejercicios anteriores, que ya pagaron impuesto en cabeza de la sociedad.

Supuesto de distribución del 50% de las utilidades (\$500.000.-)

<i>Ganancia S.A.</i>	<i>\$1.000.000.-</i>
<i>Dividendos distribuidos</i>	<i><u>\$ 500.000.-</u></i>
<i>Ganancia sujeta a impuesto</i>	<i>\$ 500.000.-</i>
<i>Impuesto a las ganancias</i>	<i><u>\$ 175.000.-</u></i>
<i>(35%)</i>	
<i>Ganancia neta de impuesto.</i>	<i>\$ 325.000.-</i>
<i>Accionista "A" posee el 1% del capital,</i>	
<i>Dividendos netos percibidos</i>	<i>\$ 5.000.-</i>
<i>Otros ingresos de "A" (netos)</i>	<i><u>\$ 50.000.-</u></i>
<i>Total</i>	<i>\$ 55.000.-</i>
<i>Deducciones personales</i>	<i>(1) (<u>\$ 39.600.-</u>)</i>
<i>Ganancia neta sujeta a impuesto</i>	<i>\$ 15.400.-</i>
<i>Impuesto determinado de acuerdo con la escala de alícuotas progresivas:</i>	<i>\$ 1.656.-</i>

(1) Mínimo no imponible, deducción especial, cargas de familia (esposa y 1 hijo).

e) No gravar los dividendos

En la medida que la sociedad esté sometida a una tasa proporcional menor que la tasa marginal máxima del impuesto, se producirán inequidades. Los accionistas de altos ingresos, que por su capacidad contributiva deberían estar ubicados en tramos de tasas marginales altas, al no estar gravados sus dividendos, limitan la imposición a la tasa proporcional que tributa la sociedad de capital (de la cual en última instancia son los dueños). Por el contrario, los accionistas de bajos ingresos, que deberían estar ubicados en los primeros escalones de la tasa progresiva del impuesto a las ganancias, están soportando una tasa proporcional mayor a la que a ellos les debería haber correspondido, teniendo en cuenta su capacidad contributiva. Además, tiene el defecto de afectar el *principio de neutralidad*, que determina que el régimen fiscal no

debe influir sobre la decisión de los agentes de adoptar una forma societaria determinada, permitiendo que éstos elijan libremente la forma jurídica que más convenga a sus negocios e intereses.

Síntesis:

Método	Impuesto a pagar por sociedad	Impuesto a pagar por socio "A"
<i>Separación Total (100% distribución)</i>	<i>350.000.-</i>	<i>1.866</i>
<i>No gravando la sociedad y sí al socio (por utilidad distribuida) (100% distribución)</i>	<i>0</i>	<i>2.376</i>
<i>Integración total (en cabeza del socio)</i>	<i>0</i>	<i>2.376</i>
<i>Integración total (sociedad como agente de retención). El socio "A" computa como pago a cuenta lo abonado por la sociedad</i>	<i>350.000.-</i>	<i>1.124 a favor = 2.376 - 3.500</i>
<i>Integración parcial (Sistema británico). (50% distribución)</i>	<i>350.000.-</i>	<i>94 a favor = 1.656 - 1.750</i>
<i>Deducción del dividendo como gasto (distribución 50%)</i>	<i>175.000.-</i>	<i>1.656</i>
<i>No gravar los dividendos</i>	<i>350.000.-</i>	<i>0</i>

Existe doble imposición en:

Criterio de separación total

Sociedad y socio son contribuyentes distintos

No existe doble imposición (o existe parcialmente) en:

Exención a la renta societaria

Sólo son gravadas las personas físicas

Exención a los dividendos

*Sólo son gravadas las rentas societarias en cabeza de la sociedad.
Los dividendos no integran la renta personal.*

Integración total

Gravando al accionista por utilidades distribuidas y no distribuidas (en cabeza del accionista)

Gravando al accionista por utilidades distribuidas y no distribuidas (actuando sociedad como agente de retención)

Integración parcial

Gravando al accionista por las utilidades distribuidas, y reconociendo crédito fiscal por el impuesto pagado por la sociedad

Deducción del dividendo como gasto

Las utilidades distribuidas tributan en cabeza del accionista. Las utilidades no distribuidas tributan en cabeza de la sociedad.

6.1.5.2 Impuesto a la renta de las sociedades de capital. Dedución de las amortizaciones como gastos necesarios para mantener la fuente de ingresos

En el caso del impuesto a los ingresos netos de las sociedades de capital, por tratarse de unidades productivas, adquiere particular importancia la definición de los rubros que integran los *gastos necesarios para obtener la renta*, o, en su caso, la de los rubros *necesarios para mantener y conservar la fuente*, a fin de pasar de los ingresos brutos a los ingresos netos. Particular relevancia, tanto por su influencia en los montos del impuesto a pagar como en los efectos económicos de decisiones alternativas de política fiscal, tiene el tratamiento tributario de las amortizaciones de los bienes de uso.

Comenzamos el análisis recordando cómo se decide una inversión.

Si no existiera impuesto a los beneficios de las sociedades de capital, la inversión se concretaría solamente, si el costo del bien de capital (K) fuera menor a la suma del valor actual (V) de los flujos de beneficios netos a obtenerse por la inversión durante su vida útil (de n años).

$$V = \frac{B_1}{1+i} + \frac{B_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{B_n}{(1+i)^n} \quad (1)$$

Donde i = tasa de interés, B_j = beneficio neto de cada periodo.

Si existe un impuesto a los beneficios (a una alícuota t) la decisión empresaria se basará en los montos de beneficios netos de impuesto ($B - T$). Siendo B =el beneficio bruto y T =el impuesto.

El impuesto a su vez se calculará sobre los beneficios netos menos (-) la amortización de cada periodo, ya que ésta es uno de los *gastos necesarios para mantener la permanencia de la fuente*:

$$\begin{aligned}
 V' &= \frac{B'_1 - (B'_1 - A_1)t}{1+i} + \frac{B'_2 - (B'_2 - A_2)t}{(1+i)^2} + \dots + \frac{B'_n - (B'_n - A_n)t}{(1+i)^n} = \\
 &= \frac{B'_1(1-t) + A_1t}{1+i} + \frac{B'_2(1-t) + A_2t}{(1+i)^2} + \dots + \frac{B'_n(1-t) + A_nt}{(1+i)^n}
 \end{aligned}$$

B' representa los excedentes (antes de las amortizaciones), V' el valor actual de los flujos netos de impuestos y las A representan las amortizaciones de cada periodo. Si los beneficios, que para simplificar se suponen constantes a lo largo del tiempo ($B' = B$), una vez establecido el impuesto, son iguales a los existentes antes del impuesto (supuesto de traslación nula), tendremos:

$$V' = B(1-t) + \left[\frac{A_1t}{1+i} + \frac{A_2t}{(1+i)^2} + \dots + \frac{A_nt}{(1+i)^n} \right] \quad (2)$$

Comparando V' (2) con V (1), que sería el mismo concepto de valor actual, en ausencia de impuesto; vemos V' es menor que V por la influencia directa del impuesto. Pero la segunda parte de la ecuación muestra que las amortizaciones tienden a amortiguar ese efecto por la disminución que ejercen las mismas en la base imponible.

Un régimen fiscal de amortizaciones que permita computar valores más elevados en los periodos iniciales en la vida de la inversión, tenderá a elevar el nivel de V' y, por lo tanto, a incentivar la inversión (que se realiza si $V' \geq K$). Esta es la base de los esquemas de amortización acelerada, ya sea reduciendo la vida útil admitida fiscalmente o permitiendo computar deducciones especiales en el año inicial.

6.1.5.3 Valuación de los inventarios

Para la determinación del ingreso neto de las empresas, es necesario restar de los ingresos por ventas el costo de dichas ventas, lo cual obliga a determinar criterios de valuación de los inventarios de los bienes de cambio.

En épocas de inflación, si se quiere aumentar la recaudación se debe valorar el inventario por el método *FIFO* (*first in, first out*), ya que este criterio disminuye el costo de ventas. El mismo toma en cuenta el costo de origen de las unidades más antiguas y por lo tanto más baratas, aumentando entonces la utilidad neta sujeta a impuesto y con ello, la recaudación.

6.1.5.4 Efectos económicos del impuesto a la renta de las sociedades de capital sobre precios y sobre incentivos a la inversión

a) *Efectos sobre precios:* Si la totalidad del impuesto a los ingresos netos de las sociedades se traslada a los precios, los efectos económicos del impuesto harán que la incidencia sobre la distribución personal sea regresiva. Si el impuesto incidiera totalmente sobre los beneficios de capital, como la proporción de éstos en el total de ingresos es creciente en los contribuyentes de ingresos más altos, la distribución del ingreso sería afectada en forma progresiva por la aplicación del impuesto.

b) *Efectos sobre incentivos de inversión:* En las sociedades modernas, gran parte de las decisiones de inversión las efectúan las sociedades de capital, y una parte sustancial de dicha inversión se autofinancia a través de beneficios no distribuidos de dichas empresas.

El diseño concreto del impuesto sobre los ingresos netos de las sociedades de capital puede influir sustancialmente sobre los montos de ahorro de las empresas; por ende, la decisión de distribuir dividendos en efectivo versus distribuir dividendos en acciones liberadas o retener utilidades sin distribuir, está afectada por la política impositiva, así como las decisiones de invertir en activos financieros versus activos reales.

6.2 Otros impuestos a la renta

6.2.1 Beneficios no habituales

Se trata fundamentalmente de ganancias por juegos y ganancias de capital. En la Argentina, en el período 1974-76, estos beneficios eventuales fueron incluidos como renta de la 5ª categoría en el Impuesto a las ganancias, pero en general tuvieron siempre una legislación específica. En la actualidad están gravados por el Impuesto de emergencia a los premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos (Ley nº 20630), el Impuesto a la ganancia mínima presunta (Ley nº 25063) y el Impuesto a las transferencias de inmuebles de Personas físicas y sucesiones indivisas (Ley nº 23905).

El efecto más importante de separar estos rubros del impuesto global a la renta y de aplicarles una alícuota única (inferior a la alícuota máxima del impuesto personal a la renta), redundaría en la disminución de la progresividad global del sistema.

En el caso de las ganancias por juegos, la justificación estaría dada por el carácter no habitual de dichos ingresos.

El tratamiento especial de las *ganancias de capital*, se debe a que las mismas pueden ser una parte importante de los ingresos netos, definidos económicamente según el *criterio del acrecentamiento*. Pero, usualmente, no quedan comprendidas esas manifestaciones de capacidad contributiva en la definición legal de renta, ya que el *criterio de la fuente* habitualmente considera al hecho generador como el momento de la realización de la ganancia, o sea que utiliza el *criterio de lo percibido*; por lo cual el incremento patrimonial devengado no generaría base imponible sobre la cual aplicar la alícuota.

Profundizando algo el tema, tengamos en cuenta que las *ganancias de capital* tienen algunas características a saber:

- Se prestan al manejo deliberado de los contribuyentes en cuanto al período de su determinación, por lo que aparece la posibilidad de diferir su tributación y, eventualmente, de eludirla por completo.

- Están concentradas en los contribuyentes de ingresos más altos, por lo que su diferimiento temporal y su exclusión del impuesto personal afectan sustancialmente la progresividad del sistema.
- Las ganancias de capital son en una economía las señales y las recompensas del funcionamiento del mecanismo de asignación de las inversiones entre actividades y entre empresas, por lo que el tratamiento impositivo de las mismas puede alterar sustancialmente dicha asignación.

6.2.2 Impuesto a la renta normal potencial de la tierra

En la Argentina existió entre 1974-1976 pero nunca llegó a aplicarse. Actualmente existe el *impuesto a la ganancia mínima presunta* (Ley N° 25.063), que podría, de alguna manera, identificarse con el concepto de potencialidad de este impuesto.

En realidad, no se trataba de un impuesto separado, sino de un tratamiento especial de las explotaciones agropecuarias dentro del impuesto a la renta; la única diferencia consistía en no definir los ingresos netos según los valores efectivamente obtenidos por la explotación, sino según los valores potenciales que podría alcanzar la explotación bajo determinados criterios. Para ello, la alícuota del impuesto se aplicaba sobre la *renta normal potencial* (*normal*, porque sería un promedio de años buenos y malos; y *potencial*, porque apuntaría a la producción obtenible mediante métodos productivos accesibles).

La idea básica de este impuesto consiste en desalentar la existencia de tierras ociosas o en manos de quienes las utilizan ineficientemente, incentivando a que las explotaciones incorporen tecnologías avanzadas y trabajen intensivamente la tierra. La aplicación de un impuesto como éste permitiría a largo plazo aumentar la producción nacional.

Sería interesante pensar en aplicar este tipo de impuesto a las grandes extensiones compradas por extranjeros en nuestra Patagonia, que están ociosas por el momento. Las cuestiones ecológicas y sustentables en cuanto a la sobreexplotación de la tierra no se consideraban como

peligrosas en la década del '70, cuando se sancionó el impuesto. Nunca llegó a aplicarse, aunque la norma estaba sancionada.

6.2.3 Impuesto al gasto global

Si bien en Argentina y en la mayoría de los países no existe este impuesto, es interesante conocer el concepto.

El *impuesto al gasto global* es un impuesto de tipo personal cuya base imponible estaría constituida por los gastos realizados por una persona en un periodo determinado (puede ser el año). A partir de cierto mínimo no imponible, se establecen alícuotas marginales crecientes para niveles más elevados de gasto.

La estructura del impuesto es muy similar a la del impuesto personal sobre la renta, aunque la base imponible es diferente. La idea esencial es la de gravar no la fuente de ingreso (como el impuesto a la renta), sino el destino de los mismos. Una ventaja es que este impuesto no afectaría negativamente el ahorro.

A diferencia de los impuestos selectivos sobre los consumos, el *impuesto al gasto global* es neutral con respecto a los bienes. Además, es progresivo a diferencia de los impuestos generales a los consumos que tienen características de regresividad.

6.3 Imposición patrimonial

La imposición patrimonial aumenta la progresividad del sistema tributario, ya que existen expresiones de capacidad contributiva que no están alcanzadas por los sistemas de imposición a los ingresos netos. La materia imponible son manifestaciones totales o parciales del patrimonio. Se lo clasifica como un impuesto directo ya que grava revelaciones inmediatas de capacidad contributiva.

6.3.1 Impuesto al patrimonio de las personas (Bienes personales no incorporados al proceso económico. Ley nº 23.566)

Este tributo se aplica ya que el sistema del impuesto a la renta no grava algunas manifestaciones de capacidad contributiva, como la tenencia de bienes.

En la Argentina, antes de la implantación del *impuesto a los bienes personales*, con alícuota proporcional a los contribuyentes, existía el *impuesto al patrimonio neto* con alícuotas progresivas. Ambos son gravámenes personales.

Dado que la distribución de la propiedad está más concentrada en un número reducido de contribuyentes calificados como *puddientes*, este tipo de impuesto grava –en general– sectores privilegiados de la sociedad, siempre y cuando se actualicen los Mínimos no imponibles. En la Argentina el mínimo de \$305.000.- al presente quedó desactualizado.

6.3.2 Imposición al capital de las empresas

El *impuesto a los capitales* gravaba el patrimonio de las empresas, definido como la diferencia entre los activos computables y los pasivos computables de una sociedad de capital. Era un impuesto de tipo real con alícuota uniforme.

En la actualidad no existe y fue reemplazado por el *Impuesto a la ganancia mínima presunta*, ambos tienen como base imponible una variable stock (activo menos pasivo); mientras que el impuesto a las ganancias de las sociedades de capital tiene como base imponible una variable flujo.

6.3.3 Impuesto inmobiliario

El *impuesto inmobiliario* es una clase de impuesto que grava componentes específicos del patrimonio; por ello es diferente de los impuestos que lo gravan globalmente, como el impuesto a los bienes personales.

Este impuesto es de tipo real, y toma como base imponible cada propiedad, con independencia de capacidad contributiva del propietario.

En el diseño del impuesto pueden existir algunas bases de progresividad; por ejemplo, considerando una base imponible mayor en aquellas propiedades de zonas privilegiadas, y una base menor en aquellas de menor poder adquisitivo.

Habría que hacer una distinción entre el tratamiento a aplicar sobre los inmuebles rurales y los inmuebles urbanos; ya que los primeros con mejor infraestructura son los más productivos y dejaría de ser deseable gravar con más rigurosidad a aquellas propiedades más productivas.

En el caso argentino este tipo de impuestos son recaudados o bien por las administraciones provinciales o por las municipales.

6.3.4 Impuesto a los vehículos (Patentes)

Este impuesto es un impuesto real también, que grava la propiedad de vehículos. La base imponible es su valuación.

Estos impuestos son fijados por los gobiernos locales (Municipios). La vinculación territorial de la base imponible (lugar de patentamiento del vehículo), no siempre coincide con la localización de su uso, como en el caso de los impuestos inmobiliarios, por las características del bien. Por lo tanto los contribuyentes pueden ficticiamente patentar sus vehículos en otras ciudades para un menor costo de patente. Este problema no se presenta en el impuesto inmobiliario. Los acuerdos intermunicipales evitarían los manejos ficticios.

6.3.5 Impuesto a la transmisión gratuita de bienes

Estos impuestos, originariamente referidos a las herencias y luego extendidos a las donaciones entre vivos, conciernen a la redistribución de la riqueza a lo largo de las generaciones. El principio que se aplica es el de igualdad de oportunidades entre aquellos que tienen capacidad contributiva gracias a sus antepasados y aquellos que no.

Las herencias y donaciones, excluidas de la definición de renta por carecer de habitualidad (según el criterio de la fuente), se gravaban en las provincias argentinas con alícuotas diferentes según el tamaño de la herencia y el grado de parentesco; con mayores alícuotas para un grado de parentesco más lejano y alícuotas máximas para donaciones o legados a extraños.

Conclusiones

En el presente Capítulo se desarrollan aquellos tributos que son *impuestos justos*, identificando el adjetivo con los que gravan manifestaciones de capacidad contributiva inmediata como la renta y el patrimonio. Se les otorga tal calificación teniendo en cuenta el principio de la tributación de la *equidad*, ya sea *horizontal* o *vertical*.

La profundización de la temática se reserva para las asignaturas tributarias específicas de la carrera de Contador Público. Pero como se viene repitiendo a lo largo del texto, no hay que olvidar que la aplicación de tal o cual tributo es un proceso de *construcción social* que se da en el seno de las comunidades.

Para sintetizar lo anterior, merece una referencia la exención que tienen los Jueces en el pago del impuesto a las ganancias, argumentando que el pago del mismo implicaría una violación a la norma constitucional de *intangibilidad del sueldo de los magistrados*⁵⁶. La exención siguió vigente hasta la sanción de la Ley 24.631, que dispuso la derogación de la exención del impuesto a las ganancias de los magistrados y funcionarios federales establecida en la Ley 20.628 (Ley de Impuesto a las Ganancias).

Ni lerda ni perezosa la Corte Suprema en el año 1996 dicta la Acordada 20/96, por la que los jueces siguen estando exentos de Ganancias. La misma fue emitida durante la presidencia de Julio Nazareno en la Corte. Lo que demuestra claramente la Acordada, es la falta de solidaridad de la

⁵⁶ "Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones." (C.N.)

corporación del Poder Judicial que logra continuar con el privilegio de no pagar el impuesto a las ganancias, mientras que el resto de los contribuyentes del impuesto, con menor capacidad contributiva, no la tienen ni la tuvieron nunca.

Rescatando argumentaciones de Kant (1724-1804), y aplicando el razonamiento a la cuestión tributaria; los Jueces no quieren pagar el impuesto a las ganancias pero si, quieren que otros lo hagan, ya que saben que la existencia del Estado los beneficia. La razón de ser de la función pública de los Jueces está ligada intrínsecamente al Estado, y es la de *administrar la Justicia*. El tema está coyunturalmente revisado a partir de la denuncia que hiciera la presidenta argentina Cristina Fernández de Kirchner al inaugurar las sesiones legislativas en el Congreso de la Nación para el período 2013.

IMPOSICIÓN GENERAL A LOS CONSUMOS

Imposición a los consumos: Impuestos generales a los consumos, multifásicos y monofásicos. Impuesto al valor agregado. Impuesto a los Ingresos brutos. Efectos económicos de los impuestos generales a los consumos.

Introducción

En el presente Capítulo introduciremos algunos conceptos básicos sobre la imposición general al consumo, ya que los impuestos a un bien específico fueron tratados en el Capítulo 5.

Teniendo en cuenta la importancia cuantitativa de este tipo de tributos en las estructuras tributarias de los países, primordialmente *en desarrollo*, es fundamental tener en claro los efectos económicos que producen y las diferentes versiones que de ellos se encuentran. Al igual que en el Capítulo anterior (nº4) la profundización de la temática se logrará con el marco teórico de las asignaturas tributarias específicas.

7.1 Estructuras alternativas

Dado que el proceso productivo de cada bien en una economía de cierta complejidad involucra distintas etapas sucesivas, la primera alternativa de tributación general a los consumos se desagrega en: a) gravar una única etapa, o b) gravar más de una etapa. Los primeros se llamarán tributos monofásicos o en etapa única. La otra alternativa (b) de gravar varias etapas, redundará en tributos multifásicos o en etapa múltiple.

En el caso de tributos monofásicos, puede elegirse como punto de impacto el nivel minorista o último eslabón en la cadena productiva (Etapa III del ejemplo), el nivel mayorista (Etapa II) o el nivel manufacturero (Etapa I).

En el caso de los tributos multifásicos, existen a su vez dos grandes alternativas: gravar en cada etapa el total de producción o de venta (impuesto multifásico acumulativo) o gravar únicamente el valor agregado en cada etapa (impuesto al valor agregado).

7.2 Efectos sobre los precios relativos de las distintas alternativas

Para seguir el razonamiento se utilizará un ejemplo numérico con dos bienes (A y B) y tres etapas productivas (I, II y III).

En ausencia de impuestos, los valores en cada etapa son los siguientes:

Tabla 7.1

Bien A

Etapa	Valor agregado	Insumos	Valor Producción
I	30		30
II	30	30	60
III	40	60	100
Total	100		

Bien B

Etapa	Valor agregado	Insumos	Valor Producción
I	50		50
II	25	50	75
III	25	75	100
Total	100		

7.2.1 Impuesto al valor agregado, con una tasa = 20%

Tabla 7.2

Bien A

Etapa	VA	Precio neto insumos	IVA CF	Insumos con IVA	Precio neto de venta	IVA DF	Precio de venta con IVA	Impuesto de cada etapa
I	30				30	6	36	6
II	30	30	6	36	60	12	72	6
III	40	60	12	72	100	20	120	8
Total	100							20

Bien B

Etapa	VA	Precio neto insumos	IVA CF	Insumos con IVA	Precio neto de venta	IVA DF	Precio de venta con IVA	Impuesto de cada etapa
I	50				50	10	60	10
II	25	50	10	60	75	15	90	5
III	25	75	15	90	100	20	120	5
Total	100							20

Un impuesto con una tasa del 20% sobre el valor agregado en cada etapa y para cada bien, es neutral respecto de los precios relativos de los bienes finales. Antes del impuesto la relación era de \$100 (precio de A) y \$100 (precio de B), luego de la aplicación del impuesto al valor agregado (IVA), la relación es de \$120 (precio final de A) y \$120 (precio final de B). Por lo tanto, la *relación de precios* que enfrentan los consumidores se mantiene invariable.

$$\begin{aligned}
 \text{Relación de precios relativos} = R &= (\text{Precio A} / \text{Precio B}) / (VA_A / VA_B) = \\
 &= (\$120 / \$120) / (\$100 / \$100) = 1
 \end{aligned}$$

Existen dos formas de determinación del impuesto al valor agregado: por *adición y por sustracción*. En la Argentina se utiliza la segunda forma, sustrayendo del impuesto cobrado a los clientes (*débito fiscal*) el impuesto pagado a los proveedores (*crédito fiscal*).

La *neutralidad en los precios relativos* que posee este impuesto se pierde cuando deja de ser *general*; es decir, cuando algunas de las etapas no está gravada.

Veamos un ejemplo, con una alícuota general del 21% (vigente en la Argentina):

Tabla 7.3

Etapas	Precio neto de compra	IVA (CF)	Precio neto de venta	IVA (DF)	Impuesto pagado
1	0	0	1.000	210	210
2	1.000	210	2.000	420	210
3	2.000	420	3.000	630	210
4	3.000	630	4.000	840	210
Total					840

En el ejemplo, el bien llega al mercado a un precio final de \$4.840 con IVA incluido. Ahora bien, supongamos que la segunda etapa estuviese exenta:

Tabla 7.4

Etapas	Precio neto de compra	IVA (CF)	Precio neto de venta	IVA (DF)	Impuesto pagado
1	0	0	1.000	210	210
2	1.210	0	2.210	0	0
3	2.210	0	3.210	674	674
4	3.210	674	4.210	884	210
Total					1.094

En este caso, el Fisco recauda más que en el caso sin exención, pero se produce una carga mayor para la tercera etapa que no puede descontar ningún monto como crédito fiscal, ya que la etapa anterior estaba exenta.

Con productos que agreguen valor con diferentes modalidades⁵⁷ en las distintas etapas productivas, se producirán distorsiones en los precios relativos y el IVA dejará de ser neutral.

7.2.2 Impuesto a las ventas minoristas

Puede demostrarse que un impuesto en etapa única a nivel minorista es económicamente equivalente al IVA, o sea que no afecta a los precios relativos entre los bienes.

Para demostrarlo, es necesario aplicar una alícuota que permita obtener la misma recaudación que en el ejemplo anterior, que era de \$40 para los dos bienes (\$20 + \$20) como se aprecia en la Tabla 7.2. Consecuentemente, en el impuesto a las ventas minoristas deberá aplicarse una alícuota del 20% ($t = 40/200$) para recaudar la misma suma (\$40), donde la alícuota es igual a:

$Recaudación / Base imponible * 100$

Siendo la base imponible igual a \$200 (\$100+\$100), la alícuota asciende al 20% ($t = 40 / \$200 * 100$).

Suponiendo que la etapa III (Tabla 7.5) es la minorista, el ejemplo se transformaría en:

Tabla 7.5

Bien A

Etapas	Valor Agregado	Insumos	Producción con impuesto	Impuesto
I	30		30	
II	30	30	60	
III	40	60	120	20
Total	100			20

⁵⁷ Hay productos que agregan proporcionalmente más valor en los primeros tramos de la cadena productiva y otros que lo hacen al final.

Bien B

Etapa	Valor Agregado	Insumos	Producción con impuesto	Impuesto
I	50		50	
II	25	50	75	
III	25	75	120	20
Total	100			20

Comparando la situación antes del impuesto con la situación después de la aplicación del mismo, vemos que la relación de precios permanece invariable y los niveles absolutos (con impuesto) de los precios finales de cada bien son iguales que los alcanzados con el IVA. Por lo tanto, puede afirmarse la *equivalencia económica* entre ambos impuestos⁵⁸ (IVA e Impuestos a las ventas minoristas).

$\text{Relación entre precios relativos} = R = (\$120/\$120) / (\$100/\$100) = 1$

7.2.3 Impuesto a las ventas de la segunda etapa productiva (Mayorista)

Si la etapa II del ejemplo numérico simboliza la etapa mayorista, la alícuota del impuesto a las ventas mayoristas debería alcanzar el 30% para recaudar los mismos \$40 que en los casos anteriores (Tabla 7.6). Si el total de ventas mayoristas es igual a \$135 = \$60 + \$75, este monto constituiría la base imponible total, entonces la alícuota a aplicar es:

$$t = (\text{Recaudación} / \text{Base imponible}) * 100 = \$40 / \$135 * 100 = 30\%.$$

Tabla 7.6

Bien A

Etapa	Valor Agregado	Insumos	Producción con impuesto	Impuesto
I	30		30	
II	30	30	78	18
III	40	78	118	
Total	100			18

⁵⁸ Equivalencia tributaria = igual recaudación más iguales efectos económicos.

Bien B

Etapa	Valor Agregado	Insumos	Producción con impuesto	Impuesto
I	50		50	
II	25	50	97	22
III	25	97	122	
Total	100			22

Veamos cómo un impuesto a las ventas mayoristas de alícuota uniforme entre actividades no es equivalente al IVA y no es neutral. Se van a recaudar los mismos \$40, pero se *distorsionan los precios relativos* en perjuicio de la industria B, que agrega proporcionalmente más valor en etapas tempranas de la cadena productiva. La industria A que agrega más valor en etapas tardías termina el proceso con un menor precio. Como se aprecia, el coeficiente R tiene un valor distinto de 1 (uno), con lo cual existe distorsión en los precios relativos.

$$\text{Relación entre precios relativos} = R = (\$118/\$122) / (\$100/\$100) = 0,97 \neq 1$$

7.2.4 Impuesto a las ventas de la primer etapa productiva

Supongamos que en el ejemplo numérico, la etapa I es la industria manufacturera.

Para recaudar \$40 sobre un total de \$80 de ventas, debe aplicarse una alícuota del 50% ($t = \text{Recaudación}/\text{Base imponible} * 100 = \$40/(\$30+\$50) * 100 = 50\%$).

Tabla 7.7

Bien A

Etapa	Valor Agregado	Insumos	Producción con impuesto	Impuesto
I	30		45	15
II	30	45	75	
III	40	75	115	
Total	100			15

Bien B

Etapa	Valor Agregado	Insumos	Producción con impuesto	Impuesto
I	50		75	25
II	25	75	100	
III	25	100	125	
Total	100			25

Obsérvese que este impuesto produce la mayor distorsión en los precios relativos finales hasta ahora vista, ya que el precio final del producto A es de \$115 y el de B de \$125. Obviamente el coeficiente R será diferente a 1 (uno).

$$\text{Relación entre precios relativos} = R = (\$115/\$125) / (\$100/\$100) = 0,92 \neq 1.$$

7.2.5 Impuesto sobre los ingresos brutos

En el impuesto sobre los ingresos brutos, o multifásico acumulativo, cada empresa paga en proporción a sus ventas totales, sin percibir ninguna compensación por compras a otras empresas, como en el caso del IVA. Es un impuesto multifásico, pero su base imponible son los precios de venta final en cada etapa y no, como en el caso del IVA, los valores agregados en cada una de ellas.

Siguiendo con el mismo ejemplo para recaudar aproximadamente los mismos \$40, debe aplicarse una alícuota del 9,05% en cada etapa.

Tabla 7.8

Bien A

Etap	Valor Agregado	Insumos	Producción	Producción con impuesto	Impuesto
I	30		30,00	32,72	2,72
II	30	32,72	62,72	68,40	5,68
III	40	68,40	108,40	118,21	9,81
Total	100				18,20

Bien B

Etap	Valor Agregado	Insumos	Producción	Producción con impuesto	Impuesto
I	50		50,00	54,53	4,53
II	25	54,53	79,53	86,73	7,20
III	25	86,73	111,73	121,83	10,10
Total	100				21,82

Nuevamente puede apreciarse la distorsión introducida por este impuesto acumulativo, comparando los precios finales: \$118,29 para A y \$121,94 para B.

$\text{Relación entre precios relativos} = R = (\$118,21/\$121,83)/(\$100/\$100) = 0,97 \neq 1$

7.3 Efectos de los impuestos generales a los consumos

7.3.1 Efectos sobre la integración vertical

El principal argumento contra los impuestos multifásicos acumulativos, es que producen un perjuicio discriminatorio de los bienes que requieren gran número de etapas; ya que en cada una, el impuesto repercute en forma acumulativa. Ello puede inducir artificialmente a adoptar modos de organización empresarial que busquen economizar impuestos a través

de la reducción del número de etapas del proceso productivo; es decir, a través de la integración vertical.

7.3.2 Efectos sobre la inversión

En el IVA, el tratamiento que se otorgue a los bienes de capital fomentará o desalentará la inversión. Se conocen diferentes formas:

- *IVA forma consumo*: permite el cómputo como crédito fiscal del impuesto pagado por la adquisición de bienes de capital. Esta forma es la que más favorece la inversión.
- *IVA forma producto*: esta forma es totalmente opuesta, ya que impide la deducción del gravamen pagado al proveedor.
- *IVA forma ingreso*: permite la deducción del gravamen, pero de manera *diferida*, sobre la base de diferentes sistemas (cuotas anuales, amortización acelerada, etc.). Respecto del fomento de la inversión. Esta alternativa es intermedia a las anteriores.

7.3.3 Efectos sobre el comercio exterior

Un impuesto en etapa minorista no discrimina entre producción nacional e importaciones, ya que ambas son gravadas uniformemente bajo el principio de *destino*. En cambio un impuesto en etapas únicas anteriores, o en etapas múltiples acumulativas, tiene un sesgo *antiexportador* pues tiende a gravar las primeras etapas de bienes que luego son exportados. De esta forma, los productores nacionales se descolocan frente a la competencia de productores de otros países gravados a nivel minorista o con reintegro de impuestos. Dichos impuestos, también tienen un sesgo *pro importador*, porque acumulan impuestos en las primeras etapas de la producción nacional, que queda descolocada, frente a la producción extranjera.

Si los países que comercian entre sí, tienen sistemas fiscales análogos, no se plantea ni el sesgo *antiexportador* ni el *pro importador*. Si tienen sistemas diferentes, una solución estriba en reintegros impositivos sobre

los montos pagados por la actividad exportadora, en los procesos anteriores a la exportación. En este caso, la gran ventaja del impuesto al *valor agregado* es la que permite un cálculo más fácil para los reintegros a aplicarse sobre los valores agregados acumulados hasta la etapa de exportación.

La armonización impositiva entre países que tienen mercados comunes como el caso del MERCOSUR, es fundamental para que no se produzca dumping o especulaciones.

7.3.4 Efecto piramidación

La aplicación del impuesto multifásico acumulativo implica que en cada etapa se paga impuesto sobre el valor de la producción, que incluye el valor de los insumos comprados, dentro del cual figuran impuestos pagados en la etapa anterior. Esta característica no aparece en el I.V.A., que pese a ser de etapa múltiple grava únicamente el valor agregado en cada etapa.

El argumento tradicional respecto al denominado *efecto piramidación* ocasionado por un impuesto multifásico acumulativo, ha perdido apoyo teórico al investigarse más a fondo los supuestos sobre los cuales se basa. Parte de la hipótesis que los precios de venta se establecen en función de un margen o porcentaje (*Mark up*) que se le agrega a los costos. Ese *mark up* constituye el beneficio del empresario.

Si se establece un impuesto multifásico acumulativo sobre el precio de cada etapa, el impuesto aplicado en la etapa I aumenta el valor de los insumos de la etapa II y, por lo tanto, los costos de dicha etapa. Al ensancharse la base de cálculo, por efecto del impuesto de la etapa anterior, aumenta el monto del beneficio en la etapa posterior, produciéndose así el efecto. Se estaría aplicando el *mark up* (beneficio) sobre el impuesto.

Para facilitar el análisis del efecto piramidación, supongamos que hay tres fases en la cadena de producción:

- Producción: se elabora el producto y se lo vende al mayorista
- Mayorista: se compra al fabricante y se vende al minorista
- Minorista: se compra al mayorista y se vende al consumidor

Sin impuesto y con un margen de ganancias de 20%, la cadena productiva es la siguiente:

Tabla 7.9

ETAPAS	Valores en \$
Producción	
Costos	1000
Precio de las Ventas	1200
Mayorista	
Costos	1200
Precio de las Ventas	1440
Minorista	
Costos	1440
Precio de las Ventas	1728

En la Tabla se observa que, en ausencia de impuesto, el precio final del bien es \$1.728.

El efecto *piramidación* consiste en el incremento del precio final, que termina siendo superior a la suma que se ingresa al Estado en concepto de impuesto. La razón es que aquella etapa productiva que soporta legalmente el impuesto, lo traslada al precio de venta. Como ya se mencionara, ese precio de venta es parte de los costos en la siguiente fase del proceso de producción, en la que se aplica el margen de beneficio sobre el impuesto que se pagó en la etapa anterior.

Para que se produzca el efecto *piramidación* se requieren tres condiciones:

- a) Fijación de precios vía *mark up*
- b) Un impuesto sobre una de las fases de la cadena productiva anterior al minorista o un impuestos multifásico acumulativo
- c) Que los empresarios trasladen el impuesto a la siguiente fase del proceso productivo

Con un impuesto monofásico de alícuota del 10% en las diferentes etapas de producción y con un margen de ganancias de 20%; los valores en la cadena productiva son los siguientes:

Tabla 7.10
Impuesto monofásico en las diferentes etapas productivas

ETAPA	Impuesto del 10% en la etapa de Producción / Valores en \$	Impuesto del 10% en la etapa Mayorista / Valores en \$	Impuesto del 10% en la etapa Minorista / Valores en \$
Producción			
Costos	1000	1000	1000
Precio de las Ventas antes de impuesto	1200 (1000+1000*20%)	1200 (1000+1000*20%)	1200 (1000+1000*20%)
Impuesto	120 (1200*0.1)	0	0
Precio de las Ventas después de impuesto	1320	1200	1200
Mayorista			
Costos	1320	1200	1200
Precio de las Ventas	1584 (1320+1320*20%)	1440 (1200+1200*20%)	1440 (1200+1200*20%)
Impuesto	0	144(1440*0.1)	0
Precio de las Ventas después de impuesto	1584	1584	1440
Minorista			
Costos	1584	1584	1440
Precio de las Ventas	1900,8 (1584+1584*20%)	1900,8 (1584+1584*20%)	1728 (1440+1440*20%)
Impuesto	0	0	172,8(1728*0.1)
Precio de las Ventas después de impuesto	1900,8	1900,8	1900,8
Efecto piramidación	52,8	28,8	0

En la Tabla se observan tres casos, en los que el margen de ganancia es del 20% y la alícuota del impuesto (en cada etapa) es del 10%.

Al aplicar el impuesto en la etapa de Producción, el precio final del bien es de \$1.900,80, la diferencia entre el precio final con impuesto y sin impuesto asciende a \$172,80; de los cuales \$120.- corresponden a la recaudación del impuesto y el resto (\$52,80) está dado por el efecto de aplicar el *mark up* al impuesto de la etapa anterior.

Si en cambio el impuesto lo aplicamos a la etapa Mayorista, la recaudación del impuesto asciende a \$144.- y el efecto de aplicación del *mark up* a los impuestos los impuestos es de \$28,80. Se verifica en esta etapa un menor efecto que en el caso anterior, ya que cuanto más lejos del final del proceso de producción se establezca el impuesto, mayor será el efecto.

Por último, si el impuesto se aplica sobre la etapa Minorista no se produce efecto y la recaudación es de \$172,8, que coinciden con el sobreprecio. El impuesto en la etapa minorista recordemos que tampoco afecta los precios relativos.

7.3.5 El efecto Cascada o Acumulación de impuestos

Este efecto que se puede encontrar en el impuesto a los Ingresos brutos (multifásico acumulativo), consiste en la aplicación de una alícuota impositiva a una base imponible que tiene incorporada un impuesto. Simbólicamente sería el caso de la aplicación de *impuesto sobre impuesto*.

En cada etapa productiva de una cadena se compran bienes a otras que ya incorporaron el impuesto en el precio. Por lo que cada fase al utilizar los insumos en la propia producción e incorporarlos al precio final propio, hace que la base imponible de ese período contenga algo del impuesto.

En el cálculo del nuevo impuesto la alícuota se aplica a la nueva base, produciéndose entonces el efecto de *impuesto sobre impuesto*.

No es necesario que haya margen de beneficio para que haya efecto cascada; pero si existe margen, entonces da lugar al *efecto cascada* y al *efecto piramidación*, simultáneamente.

Para que produzca el *efecto cascada* o *acumulación* se requieren dos condiciones:

- a) Que el impuesto se aplique sobre varias fases del proceso productivo
- b) Que cada etapa productiva traslade el impuesto a la siguiente fase del proceso

Con un impuesto de alícuota del 10% y con un margen de ganancias de 0%, la cadena productiva es la siguiente:

Tabla 7.11
Cadena productiva sin mark up

	Sin impuesto / Valores en \$	Impuesto Cascada / Valores en \$
Producción		
Costos	1000	1000
Precio de las Ventas antes de impuesto	1000	1000
Impuesto	0	100
Precio de las Ventas después de impuesto	1000	1100
Mayorista		
Costos	1000	1100
Precio de las Ventas	1000	1100
Impuesto	0	110
Precio de las Ventas después de impuesto	1000	1210
Minorista		
Costos	1000	1210
Precio de las Ventas	1000	1210
Impuesto	0	121
Precio de las Ventas después de impuesto	1000	1331

En este caso vemos que en ausencia de impuesto el precio final es de \$1.000; con impuesto \$1.331, siendo la recaudación de: $\$331 = 10\%$ sobre 1.000 + 10% sobre 1100 (impuesto en etapa de mayorista) + 10% sobre 1210 (impuesto en la etapa minorista).

Este efecto genera incentivos a la *integración vertical* porque los productos con menos fases productivas no tienen tanta carga impositiva; si hubiera una integración entre la etapa Mayorista y Minorista, la primera de estas (unificadas) pagaría \$100 de impuesto y no \$110.

ANEXO CAPÍTULO 7

¿DEBEN PAGAR EL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS LOS PROFESIONALES DE LA PROVINCIA DE NEUQUÉN?

Por: Norma Noya

A modo de reflexión se anexa artículo publicado por el diario La Mañana de Neuquén el día 23.12.2012, en respuesta a solicitada publicada en los medios de difusión el 2.12.2012 de los Colegios y Consejos de profesionales de la provincia de Neuquén, donde manifiestan su posición de no pago del impuesto provincial a los Ingresos Brutos, calificando a la actividad de los profesionales como *NO LUCRATIVA*.

Principio rector de la tributación: *la equidad*

Los recursos tributarios, también denominados *recursos derivados*, se distinguen por el pago no voluntario por parte de los particulares; es decir que el elemento primordial que caracteriza a los tributos es la coerción por parte del Estado, ya que se apropia de recursos de los privados en ejercicio del poder tributario que le atribuye la ley. Constituyen la principal fuente de recursos con que cuentan los Estados, en todos sus niveles, para afrontar los gastos públicos que se originan en la realización de sus fines políticos, económicos y sociales. Por ello, los tributos tienen una *función social* que cumplir.

El principio rector de un buen sistema tributario, según Due (1972), es el principio de *equidad*. En sus dos variantes:

- *La equidad horizontal*: Tratamiento igual para los que están en igualdad de condiciones, ello significa que aquellos que están en igualdad de condiciones hagan iguales aportes al Estado.
- *La equidad vertical*: Tratamiento diferente para los que están en distintas condiciones. El principio trasluce una postura de justicia distributiva y considera que los que están en mejores condiciones de contribuir lo hagan en mayor proporción que aquellos que no lo están.

La mejor forma de respetar el principio de equidad, es aceptar a la capacidad contributiva como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que tienen las personas. Dicho concepto, tiene en cuenta determinados presupuestos teóricos pero fundamentalmente es el resultado de los intereses y el poder de los sectores dominantes de una sociedad.

Impuesto sobre los ingresos brutos

El impuesto sobre los ingresos brutos, o multifásico acumulativo, grava los ingresos totales percibidos en las distintas etapas productivas. Cada contribuyente paga en proporción a sus ventas de bienes o servicios totales, sin percibir ninguna compensación por compras, como en el caso del IVA.

El principal argumento contra los impuestos multifásicos acumulativos es que producen un perjuicio discriminatorio de los bienes o servicios que requieren gran número de etapas, ya que en cada una el impuesto repercute en forma acumulativa. Otra desventaja que tiene es que cada etapa paga impuesto sobre el valor de producción, que incluye los insumos comprados dentro del cual se encuentran los impuestos pagados por la etapa anterior. Este efecto se llama *piramidación*

Pero lo cierto es que a pesar de sus desventajas, los impuestos a los ingresos brutos, constituyen el principal recurso propio de las arcas provinciales (en Neuquén el 18% para el año 2011), y a pesar de los intentos de su derogación en la década del '90, sigue aún vigente en todas las provincias argentinas.

Distribución de recursos entre diferentes niveles de gobierno (Nación, Provincias, Municipios) en la Argentina

El tema ha sido ha sido fuente permanente de conflictos en la historia argentina, y explica gran parte de los enfrentamientos desde la época de unitarios y federales en nuestro país. La coordinación de recursos entre los diferentes niveles de gobierno, evolucionó de un esquema de

separación de las fuentes reglado por la Constitución Nacional de 1853 (artículos 4º y 67º, inc. 2 -actual 75º, inc. 2-), a uno de *coparticipación*, en el cual el gobierno federal es responsable de gran parte de la recaudación de impuestos, procediéndose a un reparto entre el nivel federal y el nivel provincial (*distribución primaria*); para con posterioridad efectuar la *distribución secundaria* entre cada una de las jurisdicciones provinciales.

Los recursos del gobierno de la Provincia de Neuquén

Al analizar el sistema tributario, debemos tener presente, por un lado, la diversidad de los valores de justicia y equidad de la sociedad; y por el otro, los grupos de presión, los partidos políticos, la opinión de los medios de difusión y las instituciones afectadas que participan en el proceso. En defensa de los intereses corporativos, cada grupo afectado, puede invocar algunos de los principios teóricos de la tributación para alentar la creación, modificación o derogación de una ley impositiva; a fin de inclinar la balanza en favor de su propio beneficio. Ello es lo que hicieron los Colegios y Consejos de profesionales de la provincia de Neuquén, a través de una solicitada publicada en los medios de difusión el 2.12.2012.

En el documento manifiestan su férrea oposición a la aprobación del proyecto de ley, que anula la exención⁵⁹ de los honorarios profesionales para el pago del impuesto provincial a los ingresos brutos.

Con una liviandad no profesional en general, pero en especial no acorde con los saberes de los profesionales en Ciencias Económicas, expresan que como *el mecanismo de la coparticipación no funciona*, el gobierno provincial *pretende cobrar un impuesto a los profesionales*.

⁵⁹ En rigor, las actividades profesionales en la actualidad (Diciembre 2012) están gravadas a tasa 0 y pasarían a estar gravadas a la tasa general (2% y 3% según los montos facturados), a partir del 1º de enero del 2013.

Gráfico A2.1

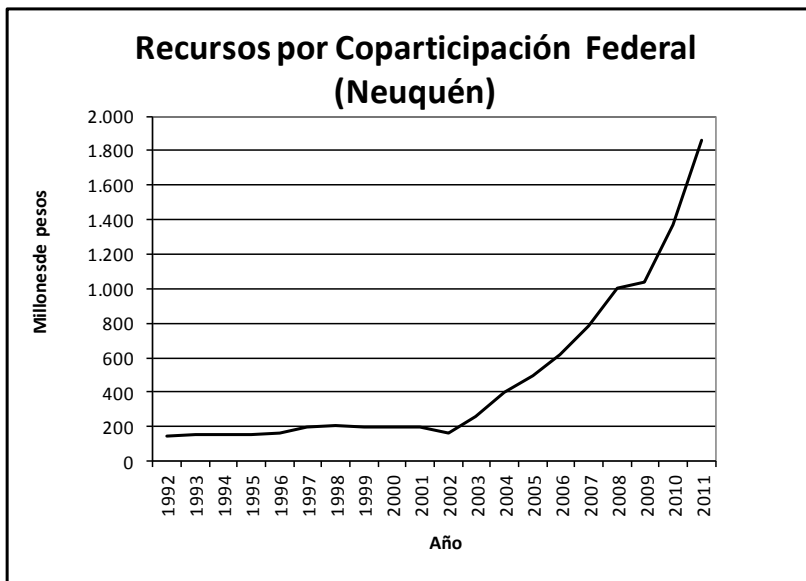
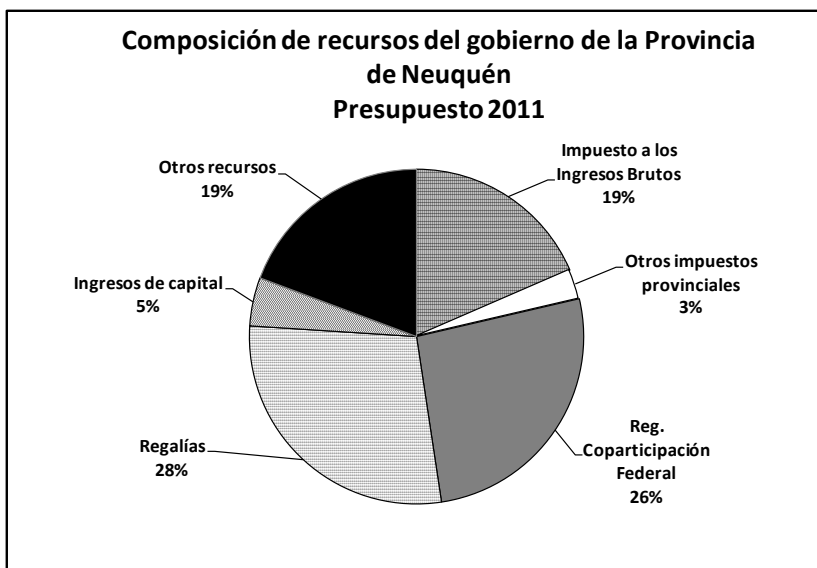


Gráfico A2.2



Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda de la Provincia de Neuquén, ejecución presupuestaria 1992/2010 y Presupuestos 2010 y 2011.

Al respecto, la realidad de los recursos que la Provincia de Neuquén, en concepto de Coparticipación Federal de impuestos ha recibido, se observa en los Gráficos siguientes, donde vemos un crecimiento constante en los últimos 10 años (Gráfico A2.1). Constituyen en la actualidad aproximadamente el 26% de los recursos totales (Gráfico A2.2). Con lo cual el argumento esgrimido que *la coparticipación nacional no funciona* es falso.

Solidaridad de las corporaciones neuquinas

Lo que si demuestra la solicitada es la falta de solidaridad de la corporación de profesionales que intenta continuar con el privilegio, argumentando que las actividades que llevan a cabo *no tienen un fin de lucro*. Dejando por sentado que si debe pagar un peluquero, una modista, un mecánico pero no un profesional.

Rescatando argumentaciones de Kant (1724-1804), como ya se expresara en las conclusiones del Capítulo 6, los profesionales no quieren pagar impuestos; pero si quieren que otros lo hagan, ya que saben que la existencia del Estado los beneficia. En especial a algunas profesiones que encuentran su razón de ser en la existencia misma del Estado (administración de justicia, regulación de la vida en sociedad, entre otros).

Plantear que la actividad del escribano, el abogado, el contador, el médico, el veterinario, el psicólogo, el martillero, el anestesista, el arquitecto no tienen un *fin de lucro* es por lo menos provocativo. O será que los profesionales somos los sacerdotes de un nuevo culto aún no reconocido en el concierto de las religiones del siglo XXI?

OTROS RECURSOS DE LOS ESTADOS. TASAS, REGALÍAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Tributos que no son impuestos: las tasas, las contribuciones especiales. Las contribuciones a la seguridad social. Las regalías por la explotación de los recursos naturales. El caso de las regalías de la Provincia de Neuquén.

Introducción

En este Capítulo analizaremos los tributos denominados: *tasas y contribuciones especiales*, en especial se tratarán las *contribuciones a la seguridad social*, iniciando con la historiografía de las mismas. Finaliza el mismo con una referencia a las denominadas *regalías* que por la explotación de los recursos naturales cobran los gobiernos provinciales en la Argentina; analizando en profundidad el caso de las que cobra el gobierno de la provincia de Neuquén.

8.1 Tasas

Dentro del conjunto de los recursos tributarios, las *tasas* tienen escasa significación global, pero asumen gran importancia en la esfera de los municipios, ya que representan el recurso con el que se afrontan la mayoría de las erogaciones.

La distribución del poder tributario, en nuestro país, tiene a los municipios con potestad tributaria para imponer: *tasas y contribuciones especiales*; está en discusión doctrinaria la posibilidad de crear *impuestos*. Aunque en los hechos gran parte de los municipios recauda el *impuesto a las patentes de los vehículos*.

Como ya se ha expresado, la *tasa* es una especie tributaria, derivada del poder de imperio del Estado, con una estructura jurídica análoga al *impuesto*. Su diferencia radica en que el cobro de una tasa debe

responder obligatoriamente a la prestación de algún servicio. El hecho generador contiene la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en un contribuyente.

La recaudación, en principio, no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. El Estado, en función del interés general, organiza el servicio y lo pone a disposición del usuario, y aunque éste no lo requiera está obligado al pago; ya que la *tasa* no tiene como objetivo el beneficio o ventaja individual del obligado, sino un beneficio colectivo.

En opinión de Giuliani Fonrouge (1962) la cuantía de la *tasa* no hace a su naturaleza jurídica, pero debe obedecer a circunstancias esenciales, tales como: existencia de un servicio organizado en función de un interés colectivo que sea prestado efectivamente, que no resulte confiscatoria y, que sea discreta y razonable respecto de la actividad desarrollada.

8.1.1 Impuestos versus tasas

Algunos autores distinguen el *impuesto* de la *tasa*, de acuerdo con el destino de los fondos. Si financian servicios indivisibles estamos hablando de *impuestos*, por el contrario si financian servicios divisibles es una *tasa*.

Pero este razonamiento pierde significado cuando el Estado, en función del interés público involucrado, decide la gratuidad total o parcial de los servicios para los usuarios, y recurre a los *impuestos* para afrontar los gastos de tales servicios. Es decir, que si el Estado decide financiar con *impuestos* tanto servicios indivisibles (propios de los *impuestos*) como divisibles (habitualmente cubiertos con *tasas*), perdemos la posibilidad de caracterizar adecuadamente a las *tasas*.

Ataliba (1987: 10) clasifica los tributos en *tributos vinculados* y *tributos no vinculados*, según el aspecto material de su *hipótesis de incidencia*; o sea en cuanto a lo consistente en la realización de una actividad estatal. Por lo tanto, para el caso de los *tributos vinculados*, el nacimiento de la

obligación se relaciona con el desempeño de una actividad estatal, mientras que en los *no vinculados*, no hay tal relación.

Así, encontramos como *tributos vinculados*, a las *tasas y contribuciones*, cuya *hipótesis de incidencia* consiste en una actividad estatal, y *tributos no vinculados*, a los *impuestos*, cuya *hipótesis de incidencia* consiste en cualquier hecho y no, específicamente, en una actuación estatal.

Giannini (1957), cuando establece la distinción entre *tasa e impuesto*, considera que el elemento diferencial de las dos especies de tributos está dada por la naturaleza del presupuesto de hecho; es decir, el *impuesto* se refiere a una situación o hecho, que se constituye en objeto de la imposición, en cuanto a una manifestación directa o indirecta de cierta capacidad contributiva. Dicha condición, que se refiere exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad, no tiene relación, ni siquiera de hecho, con la actividad del poder público. En cambio, el presupuesto de la *tasa* consiste en una realidad que determina una actuación del poder público que está relacionada, de alguna u otra manera, con el obligado.

De acuerdo con lo expresado en las definiciones anteriores, aparece como elemento característico de los *impuestos* la capacidad contributiva; mientras que para el caso de las *tasas*, tal elemento lo constituye la prestación de un servicio público o algún *beneficio* particular derivado de la actuación del Estado.

En el caso de los *impuestos*, existe una clara relación entre el hecho imponible y la unidad de medida sobre la que se aplica la alícuota de la obligación. El *impuesto* surge de aplicar alguna unidad de medida directamente al objeto material del hecho imponible. Contrariamente, en el caso de las *tasas*, no existe o es menos directa la aplicación de la base de medida de la obligación al objeto del hecho imponible. Por ejemplo, en el caso de las *tasas retributivas* (alumbrado, barrido, limpieza, etc.), el presupuesto de hecho es el servicio público y, en general, la unidad de medida sobre la que se aplica la *tasa* se relaciona con el valor de la propiedad.

8.1.2 Tasas versus precios

La *tasa* es una especie tributaria, que podría considerarse como la contraprestación monetaria realizada por un ciudadano, por la prestación de un servicio público, de ahí que pueda asimilarse al *precio* que también tiene el carácter de contraprestación. De esta forma que tienden a confundirse ambos conceptos, pero lo que hay que tener en cuenta es que la *tasa* tiene su origen en la norma legal que le otorga el carácter *coercitivo*; mientras que el concepto *precio* implica una relación contractual *voluntaria* entre las partes intervinientes.

Tratándose de los servicios que presta el Estado con carácter excluyente de otra competencia, la voluntad del sujeto pasivo no cuenta. Es decir que la *tasa* es una contraprestación obligatoria del uso de servicios inherentes al Estado. Es importante distinguir la actividad del Estado cuando actúa en ejercicio de su poder público, de la que desarrolla cuando explota su patrimonio o actúa como empresa. En este último caso, podemos hablar de *precio*, ya que el destinatario de los bienes o servicios que provea el Estado-empresa⁶⁰ actúa voluntariamente.

Otro aspecto que debe considerarse, es que las *tasas* tienen en común con los *precios*, la función limitativa del uso de los servicios. Éste es, en general, el caso de los servicios públicos que tienden a satisfacer necesidades de tal importancia para la comunidad que deberían ser prestados gratuitamente por las externalidades positivas que produce. Sin embargo, el servicio puede limitarse a su demanda por parte de los particulares. Por ejemplo, el control bromatológico de los alimentos que se comercializan en una ciudad, lo realiza el municipio a través de inspecciones a los comercios. El registro se realiza espontáneamente mediante la inscripción de los interesados, y como contrapartida el estado municipal cobrará una *tasa por licencia comercial*. El servicio es considerado de tal importancia, ya que resguarda la salud de la

⁶⁰ Un usuario puede decir viajar en avión o no viajar en avión comprando el pasaje a la empresa estatal Aerolíneas Argentinas. Mientras que un frentista en una ciudad no puede no pagar su tasa por alumbrado, barrido y limpieza, aunque no viva en esa propiedad.

población, que no debería estar según algunas posturas, ligado al cobro o no cobro de la *tasa* referida.

8.1.3 Base imponible de las tasas

La base imponible de la *tasa*, cuya hipótesis de incidencia es la actuación del Estado, no es otra que la medición de dicha actuación. Tal medición puede expresarse como costo, valor, beneficio al usuario, etc.

Si bien en principio, el monto de la *tasa* debe relacionarse con el costo del servicio, algunos autores sostienen que, en ciertos casos, deben guardar relación con las ventajas que obtienen los particulares; otros en cambio, consideran que debería contemplarse la *capacidad contributiva* del obligado.

Lo que tiene consenso en la doctrina, es que la contraprestación debe ser, aproximadamente proporcional al costo del servicio prestado, es decir, no en términos de una igualdad matemática pero deben predominar criterios de razonabilidad en su determinación. El límite máximo estaría determinado por la *no confiscatoriedad*, y el mínimo sería el costo del servicio prestado, teniendo en cuenta el gasto total. En este último caso, surge la necesidad de buscar la forma de distribuir ese costo entre los contribuyentes.

Según lo ha expresado la Corte Suprema Argentina, para la fijación de la cuantía de la *tasa retributiva* (alumbrado, barrido y limpieza), se debe considerar no sólo el costo efectivo de los servicios públicos en relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta. El fin es cobrar a quienes tienen menos capacidad contributiva, una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad; de ese modo se equilibraría el costo total del servicio público.

8.2 Contribución por mejoras

La *contribución de mejoras* es un *tributo* aplicado sobre los inmuebles, en proporción al beneficio recibido por la ejecución de una obra pública. Por ejemplo, la construcción de un camino valoriza los campos cercanos, ya que disminuye el costo de transporte de la producción agropecuaria; el asfalto o las cloacas aumentan el valor de las propiedades urbanas.

El principio que se aplica en el cobro del tributo es el principio del *beneficio*, que de alguna manera se apropia el contribuyente y por él debe tributar.

8.3 La seguridad social

8.3.1 Un poco de historia

El antecedente de las contribuciones a la Seguridad Social se remonta al siglo XIX, cuando Otto Von Bismarck en Alemania visualiza la necesidad de encauzar institucionalmente la asistencia social y crea el *Seguro a la Ancianidad y a la Invalidez*. De esta forma, la asistencia social que brindaban las Iglesias, se transforma en Seguro Social y el Estado pasa a ser el responsable del mismo.

El fenómeno histórico-político conocido con el nombre de *Estado Benefactor* (Rafart, 2001) se vivió en el capitalismo desarrollado, surgiendo aproximadamente a fines de la 2ª Guerra mundial. Durante su vigencia se profundizaron los beneficios del Seguro Social, creando instituciones públicas destinadas a realizar transferencias directas a aquellos que ya no pueden trabajar por el paso del tiempo o por invalidez.

La circunstancia más precisa del *Estado Benefactor*, se encuentra en el *Informe Beveridge* que se publicara en 1942 en Inglaterra, luego de haber sido aprobado por el parlamento británico. Dicho Informe, que fuera encargado por el Ministro de Trabajo inglés en 1940, Ernest Bevin (1881-1951), sostenía que todo ciudadano en edad laboral debía pagar una serie de tasas sociales semanales con el objeto de establecer ciertas

prestaciones en caso de enfermedad, retiro y desocupación, entre otras. Para 1944 se realizaría un segundo informe llamado Trabajo para todos en una sociedad libre; en él existía el postulado de pleno empleo como condición para la Seguridad Social. El punto era coincidente al pensamiento del economista Británico John Maynard Keynes (1883-1946).

Con anterioridad a los postulados del *Estado Benefactor*, existían seguros voluntarios de patrones paternalistas o de los gremios de artesanos para garantizar de alguna u otra forma la *Seguridad Social* aunque sea de forma incipiente. Cuando el Estado la asume como una de sus funciones inherentes; el *seguro social* pasa a ser un *derecho* de los ciudadanos y a la vez un *deber* para el Estado.

En nuestro país, la *Seguridad Social* nace en el siglo XIX gracias a organizaciones de la sociedad civil como los Hospitales de socorros mutuos. La *previsión social* estatal se materializa a través de leyes que se sancionaron recién a mediados del siglo XX, fundamentalmente durante el gobierno peronista (1945-1955). En esa época, se generaliza la *asistencia social* brindada a través de instituciones públicas (Fundación Eva Perón), la prestación estatal en materia de salud y las obras sociales ligadas a las organizaciones sindicales.

En una concepción amplia, el Estado cumple con el rol de tener a su cargo la *Seguridad Social*, brindando servicios que generan el denominado *gasto social*; y lo hace en función de las pautas de justicia distributiva que priman en la sociedad. Esta cuestión ha cobrado un importante vigor en discusiones académicas y políticas contemporáneas; así también los temas ligados a su financiamiento, los principios y pautas de distribución de recursos, las características de los que reciben los beneficios, y la eficiencia y justicia de los mecanismos de asignación.

Señalan especialistas en el tema (Barbeito, 1998: 296- 298), que en América Latina en general, la discusión en torno de las instituciones del *Estado de Bienestar* y el *gasto público social* tienen lugar en un contexto muy diferente al de los países desarrollados. En estos últimos, con modelos de inspiración corporativa o socialdemócrata, las instituciones

tuvieron siempre alcances más amplios y los niveles de *gasto público social* fueron y son notoriamente superiores a los de los países menos desarrollados.

Sobre este contexto, en Argentina la crisis de la década de 1980 interrumpió la dinámica expansiva del *gasto social*, principalmente a través de restricciones presupuestarias impuestas por las condiciones macroeconómicas y un ambiente de alta inflación. A posteriori, durante los primeros años del *Plan de Convertibilidad* (década de 1990) se recuperaron los niveles del *gasto público social*, pero la persistente crisis posterior a 1995, expresada en el deterioro del nivel de actividad económica, del mercado de trabajo y la merma de la recaudación impositiva impactaron fuertemente en el bajo nivel de dicho gasto.

8.3.2 Marco conceptual

La temática de las políticas sociales en general, y del *gasto social* en particular, a partir de los procesos de democratización y de las reformas tendientes a establecer la regulación por el mercado, remiten cada vez con mayor frecuencia al uso del *concepto de ciudadanía*, junto con el de derechos sociales ligados a éste, como criterio para atender el bienestar de la sociedad⁶¹.

En virtud de ello, se considera que hay un tipo de *igualdad social* asociado al concepto de pertenencia a una comunidad, que no es consistente con las desigualdades que distinguen a los diversos niveles económicos. De este modo, la viabilidad económica de la aplicación universal de los derechos sociales estaría dada a partir de la participación de los individuos en el mercado de trabajo; junto a ella, en la obligación del Estado de proporcionar prestaciones específicas, las que para ser satisfechas requieren el cumplimiento previo de complejas condiciones económicas, financieras y administrativas. Los *derechos sociales*, en este

⁶¹ Señalan coincidiendo diversos autores (académicos, organismos internacionales, partidos políticos, dependencias gubernamentales y organizaciones de la sociedad civil) que la utilización de tales conceptos tiene el objetivo de establecerlos como principios distributivos (Gordon, 2001: 23 y siguientes).

sentido, son concebidos como aspiraciones a prestaciones concretas, en muchos casos definidas en términos de asistencias mínimas o medias en materia de salud, educación o vivienda. Las mismas implican expectativas que tienen como objeto ayuda pública que trae consigo requerimientos organizativos y de procedimiento, demandando un monto de recursos. Su cumplimiento exige cada vez más la existencia de una economía desarrollada, una sólida infraestructura administrativa y técnica y un eficiente aparato fiscal para la programación, ejecución y control.

Señala Sara Gordon (2001: 26) que la definición de los contenidos y del monto de las *prestaciones sociales* depende de la disponibilidad de los recursos económicos y financieros generados en el mercado, y también está ligada a decisiones discrecionales de la administración pública, al juego de equilibrios de fuerza y a reivindicaciones políticas y sociales que surgen con frecuencia de manera conflictiva en la sociedad. En virtud de su elevado costo, y de su incidencia en los mecanismos de acumulación de la riqueza y de captación fiscal, los *derechos sociales* tienen un carácter mucho más aleatorio que las acciones destinadas a proteger otros derechos, como los civiles y políticos.

De lo dicho se desprende que la *Seguridad Social*, no es otra cosa que la seguridad personal del hombre, y en este sentido el Estado debe tener en cuenta al ser humano como tal y asistirlo ante cualquier contingencia que le surja a lo largo de toda su vida. Es por ello que el principio rector de la *Seguridad Social* es el de *solidaridad*. Para ser cubiertas las contingencias, deben materializarse y ser asistidas con el uso de diferentes partidas presupuestarias, cuyo origen principal es la detracción de recursos provenientes del sector privado vía el cobro de tributos.

Teniendo en cuenta el derecho internacional y los tratados internacionales, el *Pacto de José de Costa Rica*, explicita como derecho supremo, el *derecho a la vida*. El sentido que le da la norma es amplio, teniendo en cuenta el desarrollo material e individual de las personas, donde se deben asegurar ciertas condiciones mínimas de dignidad. En la misma línea encontramos lo sancionado por la Constitución Nacional Argentina en su artículo 14 bis.

Para el caso argentino y según lo aportado por los autores ya citados, merecen destacarse algunas cuestiones al reflexionar acerca de la formulación e implementación de las políticas sociales:

- En primer lugar, el patrón corporativo de distribución en el país permitió el acceso a bienes colectivos –en algunos períodos– fundamentalmente por la vía de las organizaciones sindicales, sin que prevalecieran criterios universales en la entrega de beneficios.
- En segundo lugar durante los '90 fue visible la insuficiencia de recursos fiscales con destino al *gasto social*; debido a los déficits en materia de capacidad recaudatoria del Estado o por afectación a otros rubros de los recursos; ejemplo de ello fue la asignación para el pago de los servicios de la deuda. En este sentido, desde el 2003 se intenta revertir dicha tendencia con el incremento universal de los haberes jubilatorios y la asignación universal por hijo ya vista con un tratamiento más explícito al final de este acápite.
- Finalmente, la creciente proporción de población con graves carencias indicó durante los '90, la conveniencia de orientar los *criterios distributivos* por necesidades (*gasto focalizado*), atendiendo a la magnitud de las carencias, más que por derechos sociales universales (*gasto universal*).

En esta línea Bellamy (citado por Gordon, 2001), señala que en lugar de partir de los derechos abstractos emanados de los derechos humanos, debe trabajarse sobre la base de derechos que él llama *institucionales*. Siendo ellos, los que nacen de las deliberaciones y negociaciones políticas y expresan determinados fines sociales.

Esta concepción está vigente y tiene el problema que solo se logra la reivindicación social con una participación militante y activista; relegando a aquel ciudadano que no tiene una participación política activa en la sociedad. Como dice Schulmaister (2006):

“el peligro de esta situación reside en la expansión de la anomia, pues sin marcos normativos legítimos, respetables y respetados no pueden

existir horizontes de valores ni expectativas creíbles de cambios colectivos ordenados al bien común”.

8.3.3 La previsión social

Concentrándonos en la *previsión social* dentro del concepto más amplio de la *Seguridad Social* ya tratado, vemos que la misma tiene como fin el otorgamiento de jubilaciones y pensiones a aquellos que por diversas circunstancias ya no forman parte de la población económicamente activa.

Para calificar el concepto *jubilación*, como un *bien público o bien privado*, recordemos que los bienes privados son aquellos que cumplen dos condiciones:

- Tienen *consumo rival*: si una persona cobra la jubilación no puede hacerlo otra.
- Tienen la posibilidad de *excluir* al que no paga (sólo es beneficiario del sistema, el aportante en el pasado).

Teniendo en cuenta ambos requisitos concluimos que la *jubilación* es un *bien técnicamente privado*. Ahora bien, el Estado puede realizar la prestación de diferentes maneras; en esas decisiones intervienen seguramente criterios de *justicia distributiva*; pudiendo estar más cerca de criterios igualitarios o de criterios utilitaristas.

Los Institutos que se dedican a la *previsión social* tienen distintas formas de organización. Los sistemas puros son:

- a) El sistema de reparto y
- b) El sistema de capitalización.

8.3.3.1 Naturaleza jurídica de las contribuciones a la Seguridad Social

No existe opinión uniforme sobre la naturaleza jurídica que revisten los recursos de la *Seguridad Social*, que hoy en día, en general superan el 30% de los recursos totales de los Estados Nacionales.

No se discute el carácter de *tributo* (coercitivo) de dichos recursos, la polémica es acerca de su encuadre como *impuesto* o *contribución especial*. El problema es que la *Seguridad Social* como ya fue tratado, es un concepto sociológico y político, y no eminentemente jurídico.

Los partidarios de considerarlas como *contribuciones especiales* se centran en el beneficio que percibirá el aportante al sistema, cuando finaliza su vida activa.

Los que consideran a las *contribuciones a la seguridad social* como un *impuesto* se basan en que los *impuestos* recaen sobre cada contribuyente, sin tener en cuenta los beneficios individuales recibidos por la provisión de los bienes públicos financiados con los mismos. Claramente asume este papel la contribución a la Seguridad Social de los empleadores y el aporte de los asalariados en un sistema de reparto.

Más allá de su encuadre, concluimos que los recursos a la *Seguridad Social* son *tributos* percibidos por los Estados a través de organismos o institutos creados a tal fin, teniendo diferentes modelos teóricos para su funcionamiento.

8.3.3.2 Modelo teórico del sistema de reparto

Un sistema *de reparto* funciona como un esquema de impuestos y subsidios. En virtud de este esquema, los trabajadores activos deben aportar obligatoriamente para generar así recursos con los cuales hacer frente al pago de jubilaciones y pensiones. La obligatoriedad emana del poder de coerción del Estado, y el beneficio previsional es para el aportante una promesa de mantener el estado de situación, de modo que

en el futuro los trabajadores activos de ese período financien jubilaciones y pensiones de ese momento.

En la modalidad *de reparto*, la tutela del Estado en la administración de estos aportes, favorece a las personas incapacitadas para continuar trabajando o los miembros de su grupo familiar. Esta forma de asistencia puede entenderse como una subvención, ya que el principio que lo rige es el de la *solidaridad*.

Por su naturaleza, el *sistema de reparto* no puede tratar los aportes como si fueran un ahorro de los individuos, ya que no puede establecerse ninguna relación entre los fondos aportados y el beneficio obtenido por un individuo, debido a que los aportes de cada trabajador no se acumulan en una cuenta individual.

Tampoco es posible establecer una relación de proporcionalidad entre el haber de la jubilación y el salario que percibía el trabajador en actividad, salvo que leyes especiales lo dispongan, en tal caso no se estaría en un *sistema de reparto* puro.

En condiciones ideales, la relación entre el haber promedio del sistema previsional y el salario medio de la economía surge de la siguiente ecuación:

$$a * w * A = b * w * J$$

donde de un lado de la igualdad surge el total de aportes ingresados al sistema, y del otro el total de beneficios.

Los aportes se calculan multiplicando la tasa de aportes y contribuciones (*a*), por el salario promedio (*w*), por el número total de aportantes (*A*). Los beneficios surgen de multiplicar el número total de jubilados y pensionados (*J*) por el beneficio jubilatorio promedio. Éste último, puede expresarse como el producto del salario medio (*w*) por la denominada *tasa de sustitución* (*b*); que no es más que la relación entre el haber promedio de jubilaciones y pensiones y el salario medio de la economía (*b * w*).

Operando en la ecuación obtenemos:

$$b = a * (A/J)$$

resultando claro a partir de la misma el carácter endógeno de la *tasa de sustitución (b)*, dada una tasa de aportes y una relación entre trabajadores activos y pasivos. En lenguaje técnico esta tasa (A/J) se denomina *tasa de sostenimiento*.

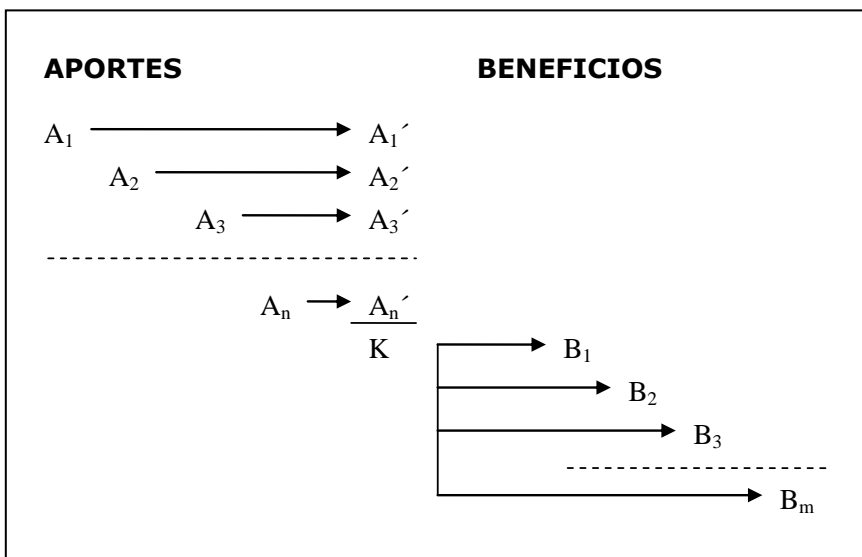
Esta última ecuación nos muestra que dada la *tasa de sostenimiento*, la *tasa de sustitución* no puede determinarse con independencia de la del aporte, y viceversa.

8.3.3.3 Modelo teórico de capitalización individual

En este sistema, los aportes de cada trabajador se van acumulando en una cuenta individual, incrementados por la rentabilidad que se obtiene mediante la colocación de los fondos respectivos.

El capital acumulado a lo largo de la vida activa del aportante adquiere, en el momento de retiro, el carácter de una renta vitalicia.

El funcionamiento de este sistema puede esquematizarse como sigue:



El esquema muestra que los aportes (A) de n períodos se van capitalizando, por lo que A_1 se convierte en A_1' en función de la rentabilidad obtenida por la colocación de fondos, y así sucesivamente. Al cabo de los n períodos de aporte, el monto capitalizado es K , y este habrá de destinarse a la generación de una corriente de beneficios B_1, B_2, \dots, B_m durante m períodos.

El haber mensual jubilatorio resultante, estará en relación directa con los montos aportados, los que a su vez se definen como una proporción de las remuneraciones percibidas por el trabajador y el número de años de aportes.

El esfuerzo individual realizado por cada trabajador, tanto en monto como en años de aporte, es la base de la diferenciación entre el haber que obtendrán distintas personas. El principio que rige el sistema es el de *tangibilidad*.

8.3.3.4 Comparación de los modelos teóricos

Respecto a las propiedades de los modelos, podemos decir que en el modelo de *reparto puro* el beneficio de pasividad no es una compensación por los montos aportados por el trabajador mientras se encontraba en actividad, por la sencilla razón de que los aportes de un individuo no se acumulan en ninguna cuenta, sino que se aplican al pago de las jubilaciones y pensiones del momento.

La combinación impuesto-subsidio implica una *redistribución del ingreso* entre generaciones; ya que los actuales trabajadores destinan una parte de su ingreso a mantener a quienes se encuentran imposibilitados para continuar obteniendo ingresos a través de su trabajo.

Es posible concebir la redistribución que realiza el *sistema previsional* no solamente de carácter *intergeneracional*, sino que también produce una redistribución *intrageneracional*. Aquellos que no tienen carga familiar de padres y/o abuelos deben igual pagar sus aportes al sistema; por lo cual se verán beneficiados los que si tienen carga, porque se reparte la

misma. En caso de no existir instituciones previsionales, estos últimos deberían hacerse cargo de sus padres y abuelos en su totalidad.

La *redistribución* hace a la propia naturaleza del *sistema de reparto*. La ausencia de vinculación entre los aportes de un individuo y los ingresos que el mismo pueda obtener en la etapa pasiva, permite que los beneficios de la previsión alcancen tanto a personas con escasa capacidad de acumulación como a aquellas que se ubican en estratos de ingresos más elevados. Se dice por ello que el sistema de reparto es el más apropiado para alcanzar el objetivo de la *solidaridad*, que es un atributo deseable de todo *régimen previsional*. La *solidaridad* es posible, pero no está garantizada de manera automática; la desvinculación entre aportes y haberes de pasivos puede ser utilizada para beneficiar a sectores de la población que no necesariamente sea el de menores ingresos.

En el modelo de *capitalización* individual, no es posible efectuar redistribuciones de ingresos, puesto que el ingreso del periodo de pasividad depende del propio esfuerzo de ahorro de cada aportante, y de la tasa de rentabilidad que se obtenga con la colocación de los fondos respectivos.

En compensación por la ausencia del objetivo de *solidaridad*, el modelo de *capitalización individual* es el más apto para garantizar una solución *equitativa* en función del esfuerzo realizado en la vida activa.

Los objetivos de *solidaridad* y *equidad* resultan, en principio, contrapuestos. Una solución *equitativa* implica el reconocimiento de igual beneficio por igual sacrificio de ahorro individual, en tanto que una *solidaria* implicaría quebrar dicha proporcionalidad.

Teniendo en cuenta el principio de *tangibilidad*, el sistema de *capitalización* permite al aportante seguir de cerca la evolución del fondo con el cual habrá de financiarse su ingreso durante el periodo de pasividad. Esta propiedad está claramente ausente en el *sistema de reparto* puro, ya que los montos aportados en el presente no se destinan a financiar las pasividades del futuro, sino la de los actuales jubilados y pensionados (aportantes en el pasado).

Respecto de los haberes esperados, vemos que en el *modelo de reparto* el ingreso esperado por un trabajador depende básicamente de dos parámetros, por un lado la tasa de crecimiento de la población aportante y la beneficiaria, y por el otro la tasa de crecimiento del salario.

En el modelo de *capitalización*, en cambio, el ingreso a percibir en el periodo de pasividad, depende de la tasa de capitalización, o sea la tasa de rentabilidad obtenida por el fondo constituido con el aporte del trabajador en actividad.

Como conclusión, podemos enunciar que si se pretende que el sistema previsional sea neutral; desde el punto de vista de la distribución del ingreso, el modelo de *capitalización* aparece como el más apropiado. Si, en cambio, se desea redistribuir ingresos a través de la previsión, el sistema adecuado es el de *reparto*.

Si el objetivo es ofrecer ciertos beneficios mínimos uniformes con criterio redistributivo, pero respetando el esfuerzo de ahorro individual materializado en el aporte previsional del trabajador, es necesario encontrar una solución pragmática que combine ambos sistemas.

8.3.3.5 Otros efectos de las contribuciones a la seguridad social

a) *Efectos sobre la ocupación*: un argumento esgrimido contra las *contribuciones a la seguridad social* se refiere a la intensidad del uso de factores. El encarecimiento de la mano de obra en relación al capital lleva a un empleo de aquel en detrimento de la mano de obra. En países con escasez de capital, las contribuciones sobre salarios tienden a incentivar tributariamente la adopción de técnicas intensivas en capital contribuyendo a deprimir las posibilidades de ocupación laboral. Otro efecto no deseado es el de incentivar el empleo clandestino (economía subterránea) de la mano de obra y el de alentar el cuentapropismo, con los consiguientes efectos negativos sobre la eficiencia general de la economía (des economías por tamaño, etc.).

b) *Efecto sobre la distribución del ingreso*: otro argumento opuesto a estas contribuciones se basa en su carácter regresivo sobre la distribución

personal del ingreso. Aportes proporcionales sobre ingresos por el trabajo resultan regresivos porque en teoría, la proporción de ingresos del trabajo dentro de los ingresos totales va aumentando a medida que disminuye el ingreso personal.

c) *Efecto sobre la inflación*: un tercer argumento adverso se refiere al efecto sobre la inflación, al encarecer el costo de utilización de la mano de obra pudiendo provocar una presión inflacionaria. Las contribuciones patronales tienden a aumentar los precios de los productos para recuperar los aumentos de costos incurridos; mientras que los aportes personales tienden a aumentar los salarios nominales para recuperar el salario real preexistente.

8.3.3.6 Crisis en los sistemas de jubilaciones y pensiones

El colapso del sistema previsional es una consecuencia de situaciones críticas, entre las cuales se pueden destacar las siguientes:

- Puede ocurrir que existan crisis financieras o incapacidad del sistema previsional para financiarse con recursos propios; debe entonces apoyarse para financiar los déficits en recursos tributarios o, cuando el funcionamiento de la economía lo permite, emisión monetaria.
- También pueden existir crisis institucionales o de legalidad, por lo que, frente a la incapacidad financiera del sistema, la autoridad administrativa puede optar en forma recurrente por el recorte de los haberes a nivel compatible con los recursos disponibles. Esto implicaría en los hechos dejar de cumplir con normas vigentes; lo que ocurrió en muchos períodos a través de la historia de las cajas de jubilaciones de la Argentina.
- Crisis de confianza entre los jubilados y entre los trabajadores en actividad: puede ocurrir que cunda la idea que el sistema y la autoridad administrativa engañó al que aportó regularmente durante muchos años, al otorgar beneficios que no guardan proporción con los salarios de actividad. Esta crisis de confianza exacerba las situaciones de inequidad, que se materializan fundamentalmente en los regímenes de excepción o *jubilaciones de privilegio*.

- Por último, puede haber crisis de endeudamiento, pues el reclamo de los beneficiarios, legitimado por la Justicia, desemboca en el reconocimiento por parte de la autoridad administrativa, de deudas de magnitud extraordinaria con los jubilados y pensionados, que el sistema no puede afrontar.

8.3.3.7 El modelo previsional vigente en la Argentina y sus problemas

El sistema actual toma del *modelo de reparto* la forma de financiamiento de los beneficios presentes bajo un esquema de impuesto-subsidio. Sin embargo, no existe *reparto* en sentido estricto pues la *tasa de sustitución* no es el resultado de la recaudación de aportes y contribuciones, sino que se encuentra predefinida en la ley. Recordemos que en el sistema de reparto puro no puede definirse simultáneamente aportes y beneficios (dada la tasa de aportes y contribuciones).

La legislación que rige en la actualidad en el sistema de jubilaciones y pensiones en la Argentina, particularmente el de los trabajadores en relación de dependencia, pretende definir la *tasa de aporte y la de sustitución* simultáneamente; en ello reside la contradicción fundamental, generadora de desequilibrios financieros y de endeudamiento.

La limitación mayor a la viabilidad del ordenamiento previsional vigente se encuentra en pretender financiarlo como un sistema de reparto y otorgar beneficios proporcionales a los (más altos) aportes del trabajador.

La nacionalización de los fondos de las AFJP (Administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones), mediante la modificación del sistema en el año 2008, le permitió al Estado poder compensar en parte el desajuste que se genera entre los fondos recaudados en concepto de aportes y contribuciones⁶² con las obligaciones de pago al sector pasivo. Si bien, no se garantiza el tan famoso 82% móvil (*tasa de sustitución* = 0,82),

⁶² Dichos fondos también se utilizan para garantizar la asignación universal por hijo, tema ya visto, que se desarrollará con más profundidad.

sustentado en las imposibilidades de determinar la *tasa de aporte y de sustitución* en forma simultánea; se ha establecido por ley el ajuste de los haberes jubilatorios dos veces al año de acuerdo a ciertas pautas de crecimiento y de rendimientos de los fondos nacionalizados. Esa política activa permitió una creciente *distribución del ingreso* hacia dicho sector, especialmente a los pasivos con menores ingresos. Es importante aclarar que durante el 2011 la oposición al gobierno nacional, logró imponer por ley la obligatoriedad del pago del 82% móvil, pero no entró en vigencia a partir del veto presidencial de dicha ley, apoyándose en la imposibilidad de sostener dicha *tasa de sustitución*.

Es importante destacar, que dentro de los beneficiarios de jubilaciones, se han incorporado a quienes fueran históricamente marginadas del mercado laboral: las ama de casa. Con la gestión del gobierno de Néstor Kirchner se ha permitido que personas con la edad de jubilarse, que no contaban con los años de aportes que obliga la ley, puedan acogerse al régimen y realizar los aportes adeudados a partir de descuentos mensuales a los haberes jubilatorios a percibir.

8.3.3.8 La Asignación Universal por Hijo

Como se dijo anteriormente, desde el año 2003, luego de la profunda crisis que viviera el país y que tuviera su punto de máxima conflictividad el mes de diciembre de 2001, se han ido estableciendo una serie de políticas activas con la finalidad de instaurar un modelo económico social contrapuesto al de la década de 1990. La promoción del empleo genuino y justamente remunerado, junto con la aplicación de un sistema de protección social, constituyen los ejes de dicho nuevo paradigma.

Dentro de este esquema, una de las herramientas que se ha creado, es la *Asignación universal por hijo (AUH)*, que fuera sancionada por el Decreto 1602/09 del Poder Ejecutivo Nacional el 29 de octubre de 2009.

La AUH es una prestación monetaria no retributiva, de carácter mensual, que se abona a quien tiene a cargo⁶³ un menor de 18 años o sin límite de edad si fuere discapacitado; siempre que el menor no estuviere empleado, emancipado o percibiendo alguna de las prestaciones previstas en la ley N° 24.714⁶⁴, modificatorias y complementarias. El Decreto contempla que los niños y adolescentes asistan a escuelas, realicen controles periódicos de salud y cumplan con el calendario de vacunación; para ello se retiene una porción de la *asignación* hasta que, una vez al año, se certifiquen los cumplimientos de educación y sanidad antes mencionados. Esta medida se financia con los fondos de la Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES).

Decía la Presidenta, Cristina Fernández de Kirchner al anunciar la implementación de la AUH, en octubre de 2009:

“Este es el sistema más redistributivo y más justo, porque paga por cada uno de los hijos, sin distinción. La ampliación de este beneficio llegará a los hijos de los desocupados y a sectores de la economía informal y no tiene que competir en el mercado laboral quitando mano de obra. El objetivo de este gobierno va a seguir siendo la creación de trabajo genuino. Esto no va a terminar con la pobreza, pero va a servir como paliativo para quienes todavía no tienen trabajo”.

Podemos apreciar que esta medida, claramente cumple con los objetivos básicos de cualquier sistema de *Seguridad Social*, es decir, atender la contingencia de las personas vulnerables, para el caso los menores. La forma de implementación puso en situación de igualdad a aquellos menores que están a cargo de un mayor que trabaja en relación de dependencia, con aquellos que no tienen la misma suerte.

⁶³ Uno solo de los padres, tutor, curador o pariente por consanguinidad hasta el tercer grado (por ejemplo tío, hermano mayor de 18 años, abuelo).

⁶⁴ Régimen de asignaciones familiares.

La AUH comenzó siendo de \$ 180.-⁶⁵ por mes por hijo (hasta un máximo de cinco menores), y \$ 720.- para discapacitados en Octubre de 2009; aumentó a \$ 220.- y \$ 880.-, respectivamente en Octubre de 2010; llegando en septiembre de 2011 a \$ 270.- y \$ 1080.- (discapacitados), por mes. En el 2014 esa suma asciende a \$644⁶⁶.- por cada hijo de familias en la situación descripta.

El impacto social que produjo esta medida ha sido sumamente importante, puesto que al asistir a los sectores más postergados se pudo paliar la situación de retroceso producida en la década de 1990. De esta manera Argentina pudo volver a ocupar los primeros lugares de igualdad distributiva dentro de la región, posición que había perdido en la década anterior.

Pasados más de tres años desde la aplicación del decreto 1602/09 se puede percibir que ha sido la medida más progresista en lo que respecta a la redistribución del ingreso, apuntando a reducir los índices de indigencia y pobreza puesto que se dirigen a los sectores más postergados de la sociedad. Con la AUH se logró extender el sistema de asignaciones familiares a los niños no cubiertos por el sistema contributivo; permitiendo además, realizar un seguimiento en materia de educación y sanidad de los menores. También se puede destacar la cobertura y magnitud de recursos que implica, superando a los establecidos por otros países de la región⁶⁷

Hay algunos valores estadísticos que demuestran el correlato entre la aplicación de la AUH y la caída de los niveles de pobreza. Para el primer semestre de 2009 (antes de la aplicación del régimen) el sector Noreste del país mostraba el mayor nivel de pobreza, alcanzando al 25.60% de las personas, cifra que cayó al 14.4% en el segundo semestre de 2011. En el

⁶⁵ \$ 144 (80%) se abona en forma directa y \$ 36.00 (20%) se depositan en una cuenta a nombre del titular, liberando los fondos contra la demostración de asistencia escolar y cumplimiento de plan de vacunación en el menor.

⁶⁶ Grupo I, que corresponde a la remuneración que va desde \$200 hasta \$5.300.

⁶⁷ La AUH contempla alcanzar una aplicación del 0.7% del PBI, mientras que en otros países están todos por debajo del 0.5% del PBI.

otro extremo del país, encontramos a la región patagónica donde cayó del 9,30% al 5,60% en las mismas mediciones⁶⁸.

Se puede apreciar que además el mecanismo utilizado a eliminado algunos vicios que se manifestaban en la aplicación de otras políticas focalizadas⁶⁹, como actitudes clientelares. Cabría reflexionar sobre si la mayor *universalidad* de este tipo de asignaciones no implica mejores resultados. La noción de *universalidad plena*, otorga los mismos derechos y obligaciones a todos los miembros de la sociedad, permitiendo disminuir actitudes discriminatorias por parte del Estado y de los miembros de la sociedad en su conjunto.

8.4 Regalías

Existe escasa, o casi nula doctrina sobre el término *regalías*. Para la significación de la expresión, se han tomado varias fuentes, a saber: textos básicos de la temática de las Finanzas Públicas y el Derecho Tributario, diccionarios etimológicos y algunos trabajos presentados en Jornadas o Congresos Académicos.

La subvaluación doctrinaria, quizás se deba, a que el recurso no tiene la importancia cuantitativa que tienen otros ingresos públicos como los impuestos por ejemplo. A los efectos de corroborar la hipótesis anterior, se presenta lo recaudado en concepto de regalías durante los años 2008, 2009 y 2010, en las 16 provincias argentinas que perciben dicho recurso; pudiendo provenir de la explotación de hidrocarburos, generación de hidroelectricidad, auríferas, entre otras. La fuente de información para dicho análisis, surge de datos de la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con la Provincias, dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía de la Nación.

Para el caso, se desarrolla también a través de la historia argentina, el devenir que ha tenido la propiedad de los recursos del subsuelo; temática muy debatida y controversial. Iniciándose la polémica, según lo planteado

⁶⁸ Según datos del INDEC producto de la Encuesta Permanente de Hogares.

⁶⁹ Plan Jefes y jefas de hogar, por ejemplo.

por estudiosos en la materia, con la sanción de la Constitución Nacional en 1853.

8.4.1 Regalías. Concepto

En la Edad Media los patrimonios del Príncipe y el Principado estaban unificados, y el cobro de los permisos para la explotación de dicho patrimonio, eran la fuente principal de recursos del reino. Es en ese momento en el que se crea el sistema de regalías, entendiéndose por tales las *“...contribuciones que debían ser pagadas al soberano por concesiones generales o especiales que el rey o el príncipe otorgaban a los señores feudales”* (García Vizcaíno, 1996: 3).

El año 1215 Se toma como hito de la separación de ambos patrimonios (Treber, 2002: 113):

“...Las consecuencias de la derrota sufrida a manos de los franceses un año antes impulsó al citado monarca (Juan Sin Tierra) a establecer un nuevo impuesto que los barones resistieron y, en un amplio pliego de condiciones, le arrancaron ... una amplia gama de garantías que incluyó la separación de las finanzas del reino con las personales del rey ...”

Según el Diccionario de la Real academia (www.WordReferencie.com), *regalía* es la *preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su Estado*. Siendo su raíz etimológica la palabra rey (Corominas, 1998).

El concepto tiene escaso desarrollo doctrinario y los textos clásicos de las Finanzas Públicas y/o del Derecho Tributario, no profundizan o lo hacen en forma simplificada al tratar la clasificación de los recursos públicos. En este sentido Jarach (1996: 223) diferencia a los recursos entre:

1. *Originarios*: refiriéndose a aquellos recursos que provienen de la venta y/o explotación de su Patrimonio; y
2. *Derivados*: aquellos que surgen de su poder de imperio. Se incluyen en esta categoría a los tributos y los procedentes del crédito público.

Más adelante, el autor caracteriza el derecho a cobrar de los Estados bajo el concepto de las *regalías mineras*:

"...nace de la ley que reconoce al Estado o a entes estatales de menor jerarquía (Estado miembro, provincias, departamentos, etc.) un derecho eminente sobre las minas de su territorio, puede considerarse como un recurso originario, a pesar de la incertidumbre causada por la coerción y la estructura que a veces las leyes pertinentes adoptan en forma análoga a la de las leyes fiscales"... (Jarach. 1996, p. 250)

La postura es compartida en general por varios autores (Martínez Illanes, 2009), e incluso por la legislación de la Provincia de San Juan (Ley provincial n° 7281). La Provincia de Neuquén sin titularlas se refiere a ellas en la Constitución Provincial (Artículo 97) al establecer que la *cesión de los yacimientos no será a título gratuito*.

Existe una posición contraria, a concebir a la *regalía* como un *recurso originario*, y es considerarla un *tributo*. Esta tesis es la sostenida por Palavecino e Isola (1997: 2022), quienes incluso la identifican como un *impuesto* dentro de los *tributos*. A pesar de no compartir la conclusión (considerar a las *regalías* como un *impuesto*) es interesante reproducir el desarrollo de los autores, quienes expresan que:

"...nos encontramos ante tres opciones:

- a) Considerar las regalías como recursos patrimoniales del Estado,*
- b) Considerarlas como recursos tributarios de una especie particular que se distingue de las demás, o*
- c) Entender que las regalías son recursos tributarios de la especie "impuesto".*

Descartan la posibilidad a) porque esgrimen el argumento que el dominio que ejerce el Estado sobre los recursos naturales, cuya explotación genera *regalías*, constituye un dominio *eminente*; identificando al mismo, con la propiedad soberana del Estado. El concepto contrario, sería la caracterización del dominio, como un *derecho real* (propiedad del

Derecho Civil). Concluyen que el derecho *eminente* no es un derecho de propiedad del Estado y por lo tanto no es posible “...obtener recursos patrimoniales a partir de bienes que no integran el patrimonio ...” (Palavecino e Isola, 1997: 2023).

Descartan la hipótesis b) también, y finalmente consideran que las *regalías* son impuestos, porque constituyen “...una contraprestación por el aprovechamiento de ningún bien de propiedad del Estado, sino que será un tributo impuesto por el Estado en virtud de sus poderes soberanos y sin contraprestación alguna...” (Palavecino e Isola, 1997: 2025).

Bajo otra visión, Fernández y D'Agostino (2007) tratan el tema en principio, en forma poco clara. En un comienzo consideran a la *regalía* como un *tributo*, para luego concluir que es un *recurso mixto* (ni originario, ni derivado).

En función del debate se comparte la posición de Jarach (1996) de considerar a la *regalía* como un *recurso originario* que surge, en el caso de las explotaciones hidrocarburíferas del artículo 59 de la Ley Nacional 17.319/67 (Ley de hidrocarburos):

“El concesionario de explotación pagará mensualmente al Estado Nacional en concepto de regalía sobre el producido de los hidrocarburos líquidos extraídos en boca de pozo, un porcentaje del 12% que el Poder Ejecutivo podrá reducir hasta el 5% teniendo en cuenta la productividad, condiciones y ubicación de los pozos”.

No debería considerarse como un impuesto ya que en la especie la unilateralidad estatal es requisito (“... la voluntad del obligado *ínsita* en los negocios jurídicos, recurriendo a la “unilateralidad” estatal en lo atinente a la génesis de la obligación”. García Vizcaíno, 1996: 42). Incluso la autora trae a colación la posición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que “...ha declarado que no hay acuerdo alguno de voluntades, entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción, con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que surjan de los contratos...” (García Vizcaíno, 1996: 44). Claramente no es el caso de los concesionarios de la explotación de

petróleo y gas -recursos no renovables-, quienes firman obviamente los Contratos de concesión de las áreas licitadas.

El nivel de gobierno que tiene propiedad sobre el subsuelo es aquel que cobrará las *regalías* por la explotación del mismo. La reforma de la Constitución Nacional (CN) de 1994, consagró a las Provincias el “*dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio*” (Art. 124, CN.), y por lo tanto son las que cobran las *regalías* por la explotación de los yacimientos que se encuentran en su territorio.

8.4.2 El camino sinuoso de la propiedad del subsuelo en Argentina

A través de la historia argentina, la propiedad de los recursos del subsuelo ha sido un tema controvertido. La polémica se inicia con la sanción de la Constitución Nacional en 1853 (Hidalgo, 2009). La Carta Magna, no se manifestaba si debía ser propiedad provincial o nacional; solamente establecía que el Congreso debía dictar el Código de Minería. O sea que había un vacío sobre la pertenencia del subsuelo de la Argentina. El dictado del Código de Minería se remonta a 1886, que tiene un notorio espíritu liberal y privatista manifestado en su artículo 7°, que establece que las “*minas son de dominio privado*” de la Nación o las Provincias.

La primera ley netamente petrolera es la 7059/1910, que se sanciona ante el descubrimiento de petróleo en Comodoro Rivadavia dos años antes (1908). La norma autorizaba al Poder Ejecutivo a reservar para el Estado, una zona para la explotación por licitación pública. Esa ley tuvo críticas por parte de sectores liberales que defendían lo normado por el Código de Minería.

El criterio de considerar al petróleo de propiedad del Estado, se vio fortalecido en 1922. En dicho año, se crea la empresa estatal YPF (Yacimientos Petrolíferos Fiscales) que bajo la dirección del General Mosconi asumía el control completo del recurso.

En 1927 bajo la presidencia de Irigoyen, el tema petrolero fue debatido en el Congreso. Una postura defendía la explotación por parte del Estado Nacional en forma directa y exclusiva; y la otra autorizaba la

participación del capital extranjero. En 1930 Irigoyen es derrocado por un golpe militar, y la historia cuenta que el mismo tuvo olor a petróleo por la instigación de las compañías petroleras extranjeras que se oponían a la nacionalización de los hidrocarburos.

En 1934 se modifica el Código de Minería permitiendo a los Estados Nacional y Provincial que reserven por 10 años áreas geográficas, quedando excluidas de las concesiones a particulares. Es importante recordar que las provincias de la Patagonia, en ese momento aún eran territorios nacionales, así que la potestad sobre la superficie y el subsuelo era de la Nación.

En 1935 se sanciona la Ley 12.161 que recitaba que los hidrocarburos eran de *dominio privado* de la Nación o de las Provincias. En ese entonces, YPF explotaba el recurso pero se admitía que contrate empresas privadas, que por su envergadura eran extranjeras.

La reforma constitucional de 1949 establecía que los hidrocarburos eran de propiedad *imprescriptible e inalienable* de la Nación, con la correspondiente participación en su producto de las Provincias. Con el golpe de 1955 se deroga la Constitución del '49 y la nueva no trata el régimen de los hidrocarburos; permaneciendo el importante vacío legal.

En 1958 se dicta la Ley 14.773 que mantuvo el recurso en manos de la Nación y la explotación estaba reservada a YPF; las Provincias -ya autónomas- obtenían una retribución por coparticipación del producto de la explotación del recurso. Más tarde se sanciona la Ley 17.319/67 que declara en su primer artículo la *propiedad nacional* de los hidrocarburos. Dicha norma, hoy sigue vigente con modificaciones, pero aún reconociendo la facultad del Poder Ejecutivo Nacional de fijar las políticas de “...*exploración, explotación, industrialización, transporte y comercialización*” del recurso.

Durante el gobierno peronista de 1973-76, se produjo la nacionalización de las bocas de expendio, hecho que se revirtió con el golpe de Estado de 1976.

La dictadura militar (1976-83) tuvo una política explícita de deterioro de los pilares que sustentaban a YPF (Barrera, 2011); cedió áreas de explotación a empresas privadas -inclusive en forma gratuita-, implementó una política de privatizaciones periféricas, provocó el endeudamiento de la empresa, entre otras medidas.

Durante la administración radical (1983-1989):

“...la transferencia de renta petrolera del “sector público” hacia los contratistas privados no solamente persistió, sino que incluso se acrecentó aspecto que generó un fortalecimiento de la capacidad coactiva por parte del capital contratista y un colapso del sector público en general” (Barrera, 2011).

El gobierno menemista modificó en forma drástica el esquema vigente, primero por la transformación de YPF en Sociedad Anónima y su posterior privatización; y luego por la provincialización de los hidrocarburos. En 1991 se dicta la Ley 24.145, que en su artículo 1º declara la *propiedad provincial* de los recursos. Y en 1994 la *propiedad provincial* se consagra en la reforma de la Constitución Nacional en su artículo 124.

En el año 2006 se sanciona la llamada Ley corta (nº 26.197) que le otorga a las Provincias la administración de todos los yacimientos, aún los reservados al Gobierno nacional. El debate: *propiedad nacional versus propiedad provincial*, según la Ley corta ya estaría saldado.

La potestad provincial establecida, hace que empresas poderosas negocien con unidades políticas (Provincias) más débiles, produciéndose distorsiones entre los distintos estados subnacionales. Al respecto Alberdi sabiamente opinaba que los temas esenciales debían estar en manos de la Nación y decía que *“solo es grande lo que es nacional”*.

8.4.3 Las regalías en los Presupuestos provinciales

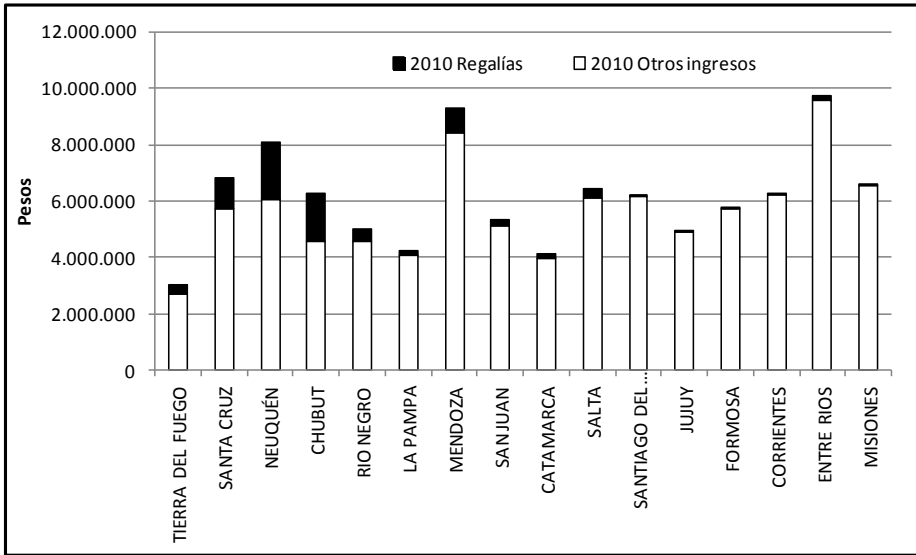
En los esquemas Ahorro-Inversión de los Presupuestos y las Ejecuciones Presupuestarias de las Provincias argentinas, el rubro Recursos Corrientes tiene la siguiente composición:

- . *Tributarios*
 - *De Origen Provincial*
 - *De Origen Nacional*
- . *Contribuciones a la Seguridad Social*
- . *No Tributarios*
 - *Regalías*
 - *Otros No Tributarios*
- . *Venta Bienes y Servicios de la Administración Pública*
- . *Rentas de la Propiedad*
- . *Transferencias Corrientes*

La clasificación de las *regalías* como *recurso corriente* ha recibido no pocas críticas. Ya que la regalía se “...percibe por el agotamiento de un activo, específicamente por una reserva mineral...” (Martínez Illanes, 2009) debería considerarse un *recurso de capital*. No correspondería razonarlo como *recurso corriente*, ya que la característica de aquel, es que no produce modificaciones en el patrimonio del Estado, además de ser producto de operaciones habituales.

Más allá de la anterior salvedad, se visualiza en los gráficos siguientes (8.1 y 8.2) la importancia que tienen las regalías dentro de los ingresos totales (*Corrientes + de Capital*) en las Ejecuciones de los presupuestos de las 16 provincias argentinas que percibieron regalías en año 2010.

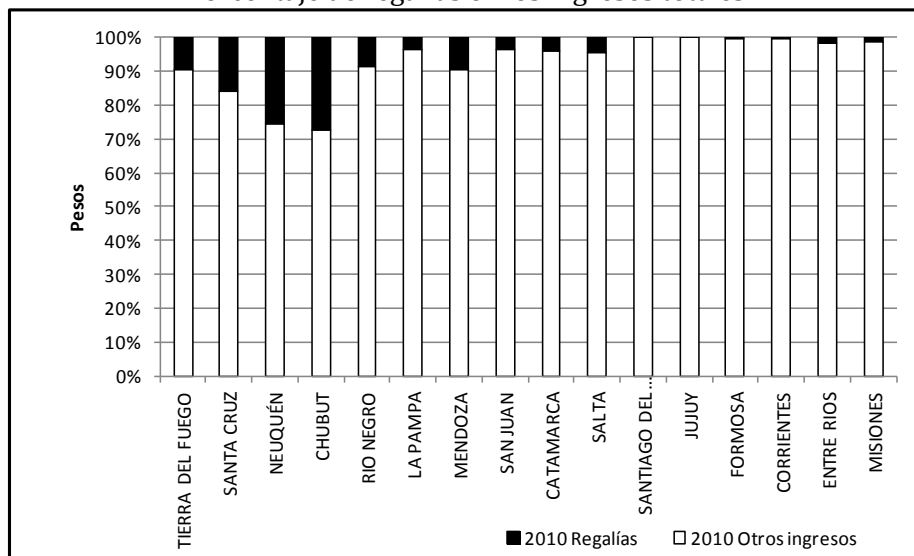
Gráfico 8.1
Ingresos de 16 provincias argentinas. Año 2010



Fuente: elaboración propia con datos de la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía de la Nación.

Se observa completando los datos en el Anexo del Capítulo, que las Provincias en las que el recurso tiene mayor importancia son Chubut (28,08% promedio 2008-2010 de los Recursos totales) y Neuquén (28,77% promedio 2008-2010 de los Recursos totales). Durante algunos años para el presupuesto neuquino las regalías provenientes del petróleo y gas ascendieron a un tercio y más del total de los recursos.

Gráfico 8.2
Ingresos de 16 provincias argentinas 2010.
Porcentaje de regalías en los ingresos totales



Fuente: elaboración propia con datos de la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con la Provincias, dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía de la Nación.

8.4.4 El caso neuquino

Neuquén, a partir del proceso privatizador de los '90, se fue convirtiendo en una provincia petrolera por excelencia, con una participación significativa tanto en la cuenca neuquina -de la que forma parte con Río Negro, Mendoza y La Pampa- como en el total nacional.

La retribución que percibe el gobierno por la extracción de sus recursos no renovables, son las *regalías* (12% de la extracción), que están en relación directa no sólo con la cantidad de m³ extraídos, sino con el precio del barril de petróleo. Esa variable exógena, tiene grandes oscilaciones en el tiempo; así es como en diciembre de 1998 tocó mínimos históricos (u\$s 10.-/barril) y antes de la crisis del año 2008 rozó los máximos de todos los tiempos (u\$s 150.- /barril). Se intuye de esta forma la vulnerabilidad de estos ingresos públicos provinciales, pudiendo

definir al gobierno de la provincia como *petro-dependiente*. Al no contar con una fuente de recursos alternativa, el gobierno es sensible al accionar de las empresas petroleras, al precio internacional del petróleo y a la legislación nacional.

Además, el gobierno de la Provincia de Neuquén pasa a ser claramente socio en la explotación de petróleo y gas, apropiándose de parte de la renta petrolera; suma que le permite financiar los gastos públicos.

Manifiestamente hemos analizado en el Anexo del Capítulo 3 la composición de los recursos del gobierno provincial, concluyendo que los recursos más importantes son los que ingresan en concepto de *Regalías y Coparticipación Federal* (ver Gráfico A.4.1)

A lo largo del período analizado, en Neuquén la participación promedio de la coparticipación federal de impuestos y las regalías ascendieron en promedio al 55,55%⁷⁰. En términos absolutos las Regalías de la provincia crecieron en forma sostenida, pasando de \$86,16 millones en el año 1990 a \$2.052,23 millones en el 2010, presentado caída solo en los años 1998 y 2000.

En el Gráfico A.4.1 del Anexo del Capítulo 3, se observa la evolución porcentual de los recursos provinciales; donde pudimos apreciar que en los años 2009 y 2010 aumentaron los provenientes de *otras fuentes financieras*; rubro en el que tuvieron preeminencia las prórrogas de las concesiones petroleras a las empresas que explotan el recurso. Para extender las concesiones, el Gobernador Jorge Sapag (gobernador período 2007-2011, reelecto para el período 2011-2015) puso en debate el tema en la Legislatura, que después de discutirlo ampliamente, sancionó por mayoría la Ley 2615 el 9 de octubre 2008. Así nuevamente se pone en evidencia la alianza *gobierno-empresas petroleras* que desde hace muchos años está vigente por estos territorios. La prórroga de la concesión con las empresas fue por 10 años más; en el año 2000 el Gobernador Sobisch había hecho algo similar con acuerdo del Presidente De La Rúa.

⁷⁰ Los valores de participación oscilan entre un mínimo de 39,5% y un máximo de 69,9%.

Cabe a esta altura una reflexión, como lo hace Martínez Illanes (2011), ¿cuál es *legado a las futuras generaciones* que hace la gestión actual? La respuesta al interrogante excede los objetivos de la presente publicación; pero espera ser motivo para continuar investigando.

Conclusiones

En el presente Capítulo se desarrollaron contenidos de tributos y otros recursos del Estado, con limitada profundización en las asignaturas Tributarias de la carrera; a pesar que en algunos gobiernos subnacionales adquieren importancia superlativa.

Para el caso de las *contribuciones a la seguridad social*, resulta interesante abordar el contenido considerando su historia. Ello nos lleva a reafirmar que los *tributos* no son una materia inerte que existen en las sociedades, sino que son resultado de la *construcción social* de las comunidades y la resolución de los conflictos y tensiones inherentes a la vida en sociedad.

En especial en este Capítulo se puso de manifiesto la necesidad de la claridad en la conceptualización del término *regalía*, debido al escaso tratamiento del mismo en la doctrina existente. El reclamo es imperioso, si consideramos que se está planteando la posibilidad del cobro, por parte de algunas provincias, de *regalías agrarias* (Olego y Cordone, 2007) ante el agotamiento del suelo.

La poca conceptualización existente seguramente se debe a la escasa importancia cuantitativa del recurso provincial para la gran mayoría de las Provincias argentinas. Pero en alguna de ellas, como el caso de Neuquén y Chubut, las *regalías* constituyen un ingreso significativo para sus presupuestos.

En el caso neuquino, las *regalías* por la explotación de petróleo y gas ascendieron, en algunos períodos, a más de un tercio del total de los ingresos. La vulnerabilidad del fisco provincial, queda manifiesta ya que un recurso importante depende de variables exógenas de imposible manejo. A pesar de ello, desde la privatización de la empresa YPF, las

regalías le han dado a la Provincia la posibilidad de un gasto público muy abultado.

Quedan algunos interrogantes abiertos a investigar, como la respuesta a la pregunta si: ¿el destino de las *regalías*, producto de la explotación de recursos no renovables, están contribuyendo a un posible desarrollo que perdure en el tiempo, aprovechable por las generaciones futuras?

ANEXO CAPÍTULO 8

EJECUCIONES PRESUPUESTARIAS

EN MILES DE PESOS - PROVINCIAS ARGENTINAS (2008-2010)

CONCEPTO	2008	2009	2010	PROMEDIO (2008/2010)
PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO				
INGRESOS TOTALES	1.948.968	2.191.933	3.007.398	
Regalias	215.048	250.926	288.865	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	11,03%	11,45%	9,61%	10,70%
PROVINCIA DE SANTA CRUZ				
INGRESOS TOTALES	4.835.117	5.618.282	6.832.501	
Regalias	739.539	1.021.956	1.099.157	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	15,30%	18,19%	16,09%	16,52%
PROVINCIA DEL NEUQUÉN				
INGRESOS TOTALES	5.499.212	7.014.935	8.091.577	
Regalias	1.867.924	1.892.396	2.052.227	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	33,97%	26,98%	25,36%	28,77%
PROVINCIA DE CHUBUT				
INGRESOS TOTALES	4.363.455	4.759.843	6.299.510	
Regalias	1.245.114	1.357.988	1.711.128	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	28,54%	28,53%	27,16%	28,08%
PROVINCIA DE RIO NEGRO				
INGRESOS TOTALES	2.932.606	3.484.214	5.012.613	
Regalias	300.558	352.645	439.072	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	10,25%	10,12%	8,76%	9,71%
PROVINCIA DE LA PAMPA				
INGRESOS TOTALES	2.396.892	2.637.381	4.242.145	
Regalias	74.425	80.454	159.551	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	3,11%	3,05%	3,76%	3,31%
PROVINCIA DE MENDOZA				
INGRESOS TOTALES	6.140.205	6.896.027	9.285.581	
Regalias	703.380	744.210	867.260	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	11,46%	10,79%	9,34%	10,53%
PROVINCIA DE SAN JUAN				
INGRESOS TOTALES	3.407.416	3.653.410	5.342.258	
Regalias	61.637	60.077	200.409	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	1,81%	1,64%	3,75%	2,40%
PROVINCIA DE CATAMARCA				
INGRESOS TOTALES	2.848.291	2.749.649	4.139.836	
Regalias	118.641	71.799	169.082	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	4,17%	2,61%	4,08%	3,62%
PROVINCIA DE SALTA				
INGRESOS TOTALES	3.999.701	4.894.477	6.419.872	
Regalias	165.340	395.212	301.441	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	4,13%	8,07%	4,70%	5,63%
PROVINCIA DE SANTIAGO DEL ESTERO				
INGRESOS TOTALES	3.636.809	4.445.903	6.189.164	
Regalias	1.215	1.890	1.531	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	0,03%	0,04%	0,02%	0,03%
PROVINCIA DE JUJUY				
INGRESOS TOTALES	2.778.964	3.582.477	4.883.884	
Regalias	1.995	1.960	2.110	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	0,07%	0,05%	0,04%	0,06%
PROVINCIA DE FORMOSA				
INGRESOS TOTALES	3.373.086	3.887.104	5.765.033	
Regalias	11.578	16.044	19.611	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	0,34%	0,41%	0,34%	0,37%
PROVINCIA DE CORRIENTES				
INGRESOS TOTALES	3.749.606	4.169.850	6.259.170	
Regalias	15.810	19.930	17.900	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	0,42%	0,48%	0,29%	0,40%
PROVINCIA DE ENTRE RIOS				
INGRESOS TOTALES	6.022.926	7.095.679	9.731.540	
Regalias	148.180	207.390	177.260	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	2,46%	2,92%	1,82%	2,40%
PROVINCIA DE MISIONES				
INGRESOS TOTALES	4.033.096	4.743.021	6.623.060	
Regalias	39.830	97.740	94.970	
% Regalias/INGRESOS TOTALES	0,99%	2,06%	1,43%	1,49%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias.

FEDERALISMO FISCAL

La dimensión espacial de la política fiscal. Elementos de la teoría de la descentralización de funciones y de la tributación: el Federalismo fiscal. La política de estabilización y la política distributiva en distintos niveles de gobierno. Recursos del gobierno provincial y/o municipal: tributarios, no tributarios, regalías, Coparticipación Federal de Impuestos, Aportes del Tesoro Nacional. El régimen de Coparticipación Federal de Impuestos vigente: distribución primaria y secundaria. La ley 23.548, sus modificaciones, los "acuerdos" entre los niveles de gobierno. Coparticipación de recursos de provincias a municipios.

Introducción

Según el enfoque de Musgrave (1991) ya visto, la *eficiencia* del sector público nos remite a los distintos objetivos de la política fiscal, los que se dividen en tres ramas, a saber:

- 1. Asignación de recursos:* El Estado provee y regula la producción de bienes y servicios. Una situación óptima en este marco requiere que los recursos productivos se empleen de la manera más *eficaz*.
- 2. Redistribución del ingreso:* La *efectividad* del sistema económico se mediría por el grado en el que el sistema proporciona una distribución equitativa de la renta o el ingreso. Si la distribución tiene falencias, compete al Estado a través de la política fiscal (recursos y gastos) redistribuirlo.
- 3. Estabilidad:* El Estado a través de sus políticas cambiarias, monetarias y fiscales, debería lograr estabilidad en la economía amortiguando los períodos de auge y de depresión de los ciclos económicos. El objetivo de esta rama, se lograría con el pleno empleo y la estabilidad en el nivel general de los precios.

Desde esta perspectiva, Musgrave (1991) ha argumentado que una economía de libre mercado sin sector gubernamental que regule, funciona mal por varios motivos, en primer lugar, no habría razón para creer que la *distribución de la renta* que surja del accionar del mercado, sea *equitativa*, incluso aunque el sistema de mercado libre funcione a un nivel de pleno empleo y asigne todos los recursos a un uso *eficiente*.

La *distribución de la renta* generada en un sistema competitivo depende de la posesión de los factores productivos y del conjunto de la estructura de precios de la economía. Por lo tanto, es altamente improbable que este patrón concreto de *distribución de la renta* sea considerado por la sociedad como el más deseable. Consecuentemente, ocurriría sólo por accidente que una economía sin sector gubernamental alcanzara un bienestar óptimo. Ello redundaría en la necesidad de una política pública que logre alcanzar una *distribución de la renta* entre los individuos socialmente deseable.

La puja por la apropiación de los excedentes en la economía puede explicar la mayoría de los conflictos sociales que repercuten finalmente en la *distribución del ingreso*; e incluso puede explicar hechos de la historia universal. Es este enfoque el que nos permite entender el accionar del Estado en materia de la *distribución*, ya que el mismo es una *construcción social* que tiene vida y que, por lo tanto, atraviesa permanentemente períodos de crisis, retrocesos y crecimiento.

En segundo lugar, como postulaba Keynes, una economía no regulada no generará necesariamente niveles de empleo estables. El nivel del gasto agregado en el sector privado generalmente no conseguirá generalmente pleno empleo con precios estables. Por lo tanto, la economía tiende a estar caracterizada por periodos de despilfarro causados por la existencia de recursos ociosos, junto con otros momentos de depresión. Las ineficiencias y desigualdades generadas por un gasto excesivo y la inflación resultante lleva a resultados no deseables; por ello, es tarea del sector público emplear instrumentos de política monetaria y fiscal para mantener la economía en niveles altos de empleo y producción, con razonable estabilidad en el nivel general de precios.

En tercer lugar, en ausencia de sector público existirán probablemente ciertas malas asignaciones de recursos entre bienes y servicios alternativos. Los problemas de las externalidades, los bienes públicos, las industrias con costos decrecientes e imperfecciones en el mercado, pueden originar producción a niveles excesivos en algunas actividades y niveles insuficientes en otras. Como resultado de ello será necesaria la acción pública bajo la forma de tributos, medidas regulatorias o subsidios para inducir a comportamientos más *eficientes*. En algunos casos, el Estado deberá proveer y administrar ciertos bienes y servicios para asegurar un patrón *eficaz* en la utilización de los recursos.

En resumen, el sector público tiene tres funciones ineludibles que resolver para que el sistema logre un *óptimo* de bienestar: conseguir la *distribución* más equitativa de la renta (*distribución*); un alto nivel de empleo con precios estables (*estabilidad*) y el establecimiento de un patrón eficiente en el uso de recursos (*asignación*). Este último objetivo incluye el asegurar una asignación de recursos a lo largo del tiempo de manera de permitir una tasa de crecimiento duradera. Hablando en otros términos, es el Estado, a través de su accionar, por acción u omisión el que garantiza la *reproducción* del modo de producción vigente.

El análisis siguiente comienza comparando las fortalezas y debilidades, en términos del cumplimiento de las tareas mencionadas, de un sistema fiscal completamente centralizado en relación con uno altamente descentralizado.

En este sentido el problema se puede simbolizar en el siguiente interrogante: *¿Qué forma de gobierno asegura un mayor éxito en la resolución de las funciones de estabilidad, distribución y asignación?*

Es sumamente útil considerar dos tipos opuestos de gobierno; en un extremo la completa *centralización* con una forma unitaria de gobierno; y en el otro extremo, un sistema altamente *descentralizado* donde el Gobierno Central está casi completamente desprovisto de responsabilidad económica.

En el primer caso el Gobierno Central, en ausencia de otros niveles de gobierno, asume la total responsabilidad de las tres funciones

económicas del sector público. En el otro supuesto, un sistema de pequeños gobiernos locales realiza virtualmente todas las tareas económicas del sector público. Sin embargo, en ambos casos se supone que la sociedad en cuestión vive en una Nación con moneda única y con ausencia de restricciones en el movimiento de bienes y servicios dentro de la misma. La única diferencia entre los dos modelos es el grado de *descentralización* del sector público.

Aunque los casos son irreales es valioso a los fines pedagógicos considerar las ventajas económicas relativas de las dos alternativas extremas.

9.1 Argumentos a favor del Gobierno Centralizado

Un examen del problema de la *estabilización* sugiere que una forma de gobierno centralizada tendría una mayor capacidad para mantener niveles altos de empleo con precios estables. Se entiende que para controlar la magnitud de la oferta monetaria debe existir un único organismo. Si, por el contrario, cada nivel de gobierno fuera capaz de crear y destruir dinero, existiría un incentivo irresistible a hacerlo provocando una rápida estampida monetaria. De hecho, en la Argentina, cuando los gobiernos provinciales tuvieron la facultad de emitir bonos para financiar sus déficits, había en circulación varias monedas además de la moneda nacional. Claramente sería más interesante para cada provincia o municipalidad financiar sus gastos creando dinero, en vez de gravar con impuestos a los miembros de su comunidad. El resultado probable sería una inflación en continuo crecimiento; por esta razón resulta imprescindible cierta forma de control monetario centralizado.

Sin acceso a la política monetaria, los gobiernos locales tendrían que basarse fundamentalmente en la política fiscal; o sea, programas de gastos e ingresos públicos, para estabilizar sus respectivas economías. Pero, en ese sentido, las posibilidades están severamente limitadas. En primer lugar, las pequeñas economías locales son, en general economías altamente abiertas, en las que sus miembros compran habitualmente en otras localidades una gran parte de los bienes y servicios que consumen.

Ello implica que un peso marginal de gasto privado local probablemente tenga filtraciones muy grandes. Como resultado, en un sistema keynesiano simple, el multiplicador del gasto tenderá a ser muy pequeño. Por ejemplo, gran parte del impacto expansivo de una rebaja de impuestos locales se anularía, ya que sólo una proporción relativamente pequeña de la nueva renta se gastaría en bienes y servicios producidos localmente.

En segundo lugar, la aplicación de las políticas keynesianas de financiación con déficit presupuestario para estimular a las economías locales, implicaría un costo a futuro para los residentes locales. Normalmente existe un alto grado de movilidad del capital financiero; entonces la deuda emitida en una comunidad tendrá como tomadores, en buena parte, a los residentes de otras comunidades. Esto significa que el uso de la deuda pública por parte de un gobierno local tenderá a sobrecargar con deuda externa a la comunidad. En los años de vencimiento, el pago del capital e intereses exigirá una transferencia de renta real de los locales hacia residentes del exterior. Por el contrario, puesto que la movilidad internacional del capital está lejos de ser la que existe dentro de la Nación, la deuda nacional con interés, emitida por el Gobierno Central será una *deuda interna*. El Gobierno Central está capacitado para estimular a la economía sin sobrecargar a la sociedad con la perspectiva de futuras transferencias de rentas a residentes foráneos. Por lo tanto, la lógica sugiere que, en lo que se refiere al problema de la *estabilización*, una forma centralizada de gobierno es claramente superior a una organización gubernamental que presente un grado extremo de descentralización. Un Gobierno Central tiene posibilidades de hacer un buen uso de las políticas fiscal y monetaria para mantener a la economía en niveles altos de producción, sin excesiva inflación. En contraste, los gobiernos locales están restringidos en su capacidad para regular el nivel agregado de la actividad económica en su jurisdicción. Esto significa que los movimientos cíclicos en la actividad económica agregada, son de amplitud nacional y, como tales, sólo pueden ser tratados por políticas contra cíclicas que operan a escala nacional.

Para concluir opinamos que es más eficaz, un nivel centralizado para brindar la función de *estabilización* de la economía.

La resolución del problema de la *distribución* es un tema difícil en un sistema caracterizado por un alto grado de descentralización del sector público. Supongamos que los miembros de una sociedad desean una *distribución* igualitaria de la renta, que implica redistribuir la que surge del funcionamiento de un sistema de mercado no regulado. La idea que existe, es que simplemente la distribución deseada de la renta requiere la transferencia de ciertas porciones de renta de los sectores más pudientes a los menos pudientes. En este caso, lo necesario para conseguir el patrón de *distribución de la renta* deseada por la sociedad; viéndolo desde el lado de los recursos, se logra con la aplicación de un impuesto sobre la renta.

La *distribución de renta* existente puede transformarse en la distribución deseada, adoptando algún esquema de tributos-subsidios por medio del cual las personas con rentas más altas paguen impuestos, que luego serán distribuidos a las personas con renta más baja, por medio de los subsidios.

La dificultad estriba en que, dentro de un sistema fiscal altamente *descentralizado* los gobiernos locales, al ser autónomos, funcionan independientes uno del otro para conseguir objetivos *redistributivos*. Consideremos, por ejemplo, una comunidad que adopta una fuerte política de impuestos sobre la renta para conseguir una *distribución de la renta* significativamente más igualitaria que la que existe en el resto de la Nación. Una política de este tipo, a la vista del relativamente alto grado de movilidad individual que caracteriza a una economía nacional, crearía fuertes incentivos para que los más ricos se desplacen a las localidades vecinas, y los más pobres emigren hacia esa comunidad. Aunque podría conseguirse claramente una *distribución de la renta* bastante más igualitaria, ello se debería en gran medida a la salida de los ricos de la comunidad y a la entrada de los pobres, con la consiguiente caída en el nivel de la renta per cápita de la comunidad en cuestión.

Por ello, la eficacia de los programas *redistributivos* se ve en cierto modo limitada por la movilidad potencial de los residentes, que tiende a ser

mayor cuanto más pequeña sea la jurisdicción en cuestión. En conclusión, como la movilidad a través de las fronteras nacionales es generalmente mucho menor que dentro de la Nación; una política *redistributiva* tiene mayores perspectivas de éxito si se realiza a nivel nacional.

Finalmente, examinando el problema de la *asignación*, se descubre una vez más que para cierta clase de bienes y servicios es probable que un gobierno altamente centralizado sea mucho más adecuado para proporcionar algunos bienes, que un sistema de gobiernos locales.

El sector público en conjunto tiene la responsabilidad de proporcionar incentivos a la producción privada o, alternativamente, de proveer directamente los niveles apropiados de aquellos bienes y servicios no producidos en las cantidades eficientes a través del funcionamiento del libre mercado. Algunos de estos bienes y servicios pueden tener tales características que llegan a conferir beneficios significativos a todos los miembros de la Nación (efecto *derrame*).

Supongamos que la educación pública universitaria es provista por un gobierno descentralizado; el servicio brinda beneficios que se extienden por carácter transitivo a los individuos de todas las comunidades, o sea que su efecto *derrame* es muy alto. Dicho servicio significaría para la comunidad un gasto importante, pero además un planteo limitado en cuanto a las estrategias de carreras y función social que debe llevar a cabo la Universidad. Además, por ser un alto nivel educativo, los beneficiarios del servicio son los residentes de todas las localidades y provincias cercanas. El efecto *derrame* (o *efecto dominó*) se produce, ya que los beneficios del servicio se extienden a las comunidades aledañas y a las aledañas de las aledañas. La comunidad que brinda el servicio soporta los costos, y los beneficios se *derraman* hacia otras jurisdicciones.

Ahora bien, ¿es probable que un sistema descentralizado de toma de decisiones llegue a un nivel eficiente de producción del bien público de ese tipo? ¿Podrán las distintas comunidades, cada una, buscando maximizar el bienestar de sus propios residentes, llegar a establecer un sistema tal, que el costo de un bien público puro marginal sea igual a la

suma de los valores atribuidos a ese bien público por los residentes de todas las demás comunidades? La respuesta es generalmente negativa. La razón es que cada comunidad, al determinar si produce o no una unidad adicional de un bien o servicio, considera únicamente los beneficios que sus propios residentes recibirán por la provisión de una unidad marginal. Como resultado de ello, no se tiene en cuenta el valor social total de una unidad adicional del bien. El resultado será entonces una provisión ineficiente.

La *economía de escala* que produce un nivel centralizado hace que bienes y servicios de este tipo tengan una mejor provisión centralizada, comparada con un gobierno descentralizado.

Un caso especial en el que puede conseguirse una producción *eficiente*, es aquel en el que varias comunidades acuerdan compartir el costo de un bien o servicio, en la misma proporción en que comparten los beneficios. Ejemplo de ello sería el saneamiento de un río que atraviesa distintas localidades o provincias. En general se espera que un bien o servicio de este tipo tenga una producción inferior a la deseable en un sistema de toma de decisiones descentralizadas.

En contraste, bajo una forma centralizada de gobierno, las autoridades tratan de maximizar el bienestar de la totalidad de los ciudadanos, por lo que presumiblemente se tomaría en cuenta el valor de una unidad marginal del bien público para los miembros de todas las comunidades. Por lo tanto, habría de esperarse que un gobierno central llegue al nivel eficiente de producción de los bienes públicos del estilo y que asegure su expansión a todas las regiones.

9.2 Argumentos a favor de un Gobierno Descentralizado

El defecto básico de una forma centralizada de gobierno es su probable insensibilidad a la diversidad de necesidades y preferencias entre los residentes en las distintas comunidades. Si un Gobierno Central proporciona todos los bienes públicos, cabría esperar una tendencia hacia la uniformidad en las políticas públicas para todas las comunidades.

El problema que existe es que el nivel de consumo de un bien público implica casi siempre cierto compromiso. Ciertos individuos pueden preferir unos programas de servicios públicos amplios y de alta calidad, mientras que otros pueden desear menos, y en consecuencia estar dispuestos a afrontar menores niveles impositivos.

Para los bienes públicos genuinamente nacionales, aquellos que todos los individuos consumen idénticas cantidades prescindiendo de la comunidad de residencia, tal provisión centralizada es más eficiente. Sin embargo, para otros cuyos beneficios se limitan a un conjunto específico de población, una mayor descentralización del sector público sería deseable.

Consideremos un bien cuyo consumo se limita a los residentes de la comunidad en la que se provee, como por ejemplo el alumbrado público en una ciudad. Si la provisión estuviera a cargo del Gobierno Central, el resultado más probable serían niveles similares de consumo en todas las comunidades. Sin embargo, tales niveles uniformes de consumo pueden no ser eficientes al no tener en cuenta las posibles diferencias entre los residentes de las distintas comunidades. Si, por el contrario, cada comunidad tiene la provisión del gobierno local, podría esperarse variaciones en el nivel de producción del bien, entre las distintas localidades. Esa diferencia reflejaría, al menos en cierto grado, las distintas valoraciones de los habitantes de las distintas comunidades. El punto básico, es que la *eficiencia* económica se consigue proporcionando la mezcla que mejor refleje las preferencias y necesidades de los individuos que componen la sociedad.

Si todos los individuos están obligados a consumir en igual proporción un bien (provisión uniforme), aun cuando son posibles variaciones en los consumos individuales, el resultado más probable es la *asignación* ineficiente.

Una forma de gobierno descentralizada ofrece, por lo tanto, la perspectiva de una *eficiencia* económica más elevada, a través de un conjunto diversificado de ciertos bienes públicos que se ajustan a las

diferentes culturas, necesidades y preferencias de los habitantes de las comunidades.

Los argumentos a favor a la descentralización, se pueden sintetizar como la mejor posibilidad que existe en las comunidades pequeñas de lograr una *correspondencia fiscal* entre el gasto público y el impuesto pagado; además de ejercer un mejor control de la responsabilidad política que les compete a los que toman las decisiones sobre el gasto. Este argumento se sintetiza en la frase “*es más accesible ir al despacho del Intendente que del Presidente*”.

Las posibilidades de ganar bienestar por medio de la descentralización se refuerzan, también, por el fenómeno de la movilidad en el consumo. En un sistema de gobiernos locales, un consumidor puede, en cierta medida, seleccionar como lugar de residencia una comunidad que proporciona una estructura fiscal perfectamente adaptada a sus preferencias y necesidades.

Musgrave (1991) plantea que una forma descentralizada de gobierno posee, supuestamente, la ventaja de tener en cuenta diferentes niveles de ciertos bienes públicos, en base a los recursos que posee y que puede emplear más *eficientemente* en la satisfacción de las preferencias de los habitantes. Para ello, idílicamente cabría suponer que los ciudadanos se podrían trasladar a la comunidad que tenga un comportamiento fiscal más acorde a sus deseos o preferencias. Sabemos que en realidad las migraciones son muy costosas en cuanto a cuestiones emotivas, culturales y económicas. Dicho planteo a favor de la descentralización es a todas luces poco realista.

La descentralización si, puede dar lugar a una mayor experimentación e innovación en la producción de ciertos bienes públicos. Con un gran número de productores de un servicio, se puede esperar una variedad de enfoques innovadores. Un ejemplo serían las distintas técnicas de tratamiento de los desechos tóxicos que se producen en una ciudad; la descentralización a largo plazo permitirá un progreso en las formas de proporcionar dicho servicio. Estrechamente relacionadas con este punto están las presiones competitivas que resultan de un número elevado de

productores; tales presiones tenderán a impulsar la adopción de las técnicas de producción más *eficientes*.

En cambio, si el Gobierno Central proporciona todos los bienes públicos de una única forma, se podría esperar que la innovación y la *eficiencia* sean débiles. Por lo tanto, un sistema de gobiernos locales podría promover la innovación en la provisión de algunos bienes y servicios públicos de forma más eficiente que un gobierno centralizado.

Finalmente, existen otras razones para pensar que la descentralización puede llevar a niveles más *eficientes*, puesto que las decisiones de gasto están mucho más relacionadas con el costo real de los recursos. Si una comunidad se ve obligada a financiar su propio programa público a través de la tributación local, los residentes estarán en mejor situación para sopesar los beneficios del programa frente a los costos efectivos; ello se denomina *correspondencia fiscal*. Por el contrario, si los fondos para los proyectos públicos locales procediesen totalmente de un Gobierno Central, los residentes de cualquier comunidad tendrían un incentivo para expandir los niveles de servicios públicos locales tanto como fuera posible, dado que ellos soportarían solamente una parte de los costos del programa. Para desanimar esta tendencia el Gobierno Central podría adoptar otras medidas fiscales; por ejemplo, intentar que una comunidad soportara el costo de muchos de sus programas variando los tipos impositivos entre las comunidades o, donde fuera posible, aplicando tasas o contribuciones especiales a los usuarios.

En resumen, un sector público descentralizado posee diversas características económicamente deseables. La primera es que proporciona un medio a través del cual pueden ajustarse más rápidamente los niveles de consumo de una comunidad. De este modo, la *eficiencia* económica se fortalece al permitir una *asignación de recursos* que está más en concordancia con las preferencias de los ciudadanos. La segunda es que favorece la innovación al dar lugar a las presiones competitivas en la producción de los bienes y servicios. En tercer lugar, un sistema de gobiernos locales puede proporcionar un contexto institucional que estimule una mejor adopción de decisiones públicas, al

obligar a un examen más explícito de los costos de los programas públicos. Podemos generalizar la ventaja diciendo que el gobierno local está más cerca de los habitantes de la comunidad.

9.3 ¿Existe una forma óptima de gobierno?

La discusión precedente sugiere que tanto la forma *centralizada* de gobierno como la caracterizada por una *descentralización* extrema tienen ventajas notables y serios defectos para llevar a cabo las tres funciones económicas fundamentales del sector público. Un Gobierno Central puede resolver mejor los problemas de *estabilización* y *distribución*; pero, en ausencia de los llamados gobiernos locales, es muy probable que existan pérdidas de bienestar por la uniformidad del consumo de bienes públicos y el despilfarro técnico en su producción (*rama asignación*).

Lo que claramente es deseable, es una forma de gobierno que combine las ventajas de los dos casos y soslaye sus defectos.

El *federalismo* representa, en cierto sentido, un compromiso entre el Gobierno Central y los gobiernos subnacionales (provincias y municipios). En un sistema federal existen diferentes niveles de gobierno, tomando decisiones cada uno respecto a la provisión de ciertos servicios públicos, en sus respectivas jurisdicciones geográficas.

Desde el punto de vista económico, el atractivo obvio de una forma federal de gobierno se basa en que combina la fortaleza del Gobierno Central con la *descentralización*. Cada nivel de gobierno no intenta cumplir todas las funciones del sector público, sino que asume la que mejor puede desempeñar. La proposición anterior, en muchos casos, choca con la realidad en la que *todo* nivel quiere hacer *todo*.

Según Musgrave (1991), el gobierno central debería aceptar fundamentalmente la responsabilidad primaria por la *estabilización* de la economía, por el logro de una *distribución de la renta* más equitativa y por proporcionar ciertos bienes públicos que influyen significativamente el bienestar de todos los miembros de la sociedad. Complementariamente, los gobiernos subnacionales pueden ofrecer

ciertos bienes y servicios públicos, que únicamente son de interés para los residentes en las respectivas jurisdicciones.

El postulado ortodoxo de las Finanzas Públicas, proclama que un sector público con niveles *centralizados y descentralizados* de toma de decisiones, deberá basar la elección respecto de qué servicios públicos provee cada nivel (Nación, Provincias y Municipios), en la demanda de estos servicios que hacen los residentes en las respectivas jurisdicciones.

A esta altura, cabría hacernos la siguiente reflexión: ¿Cómo expresarán los residentes sus preferencias? La respuesta claramente excede la dimensión económica, y como ocurre normalmente en el estudio de los temas de las finanzas públicas, el tema del *federalismo* dependerá del proceso histórico-político de cada Nación.

En nuestro país el proceso de construcción del federalismo no es lineal ni único, sino complejo, con marchas y contramarchas, característica intrínseca de los procesos sociales. Un ejemplo simbólico de ello se hace visible en la evolución de las diferentes políticas educativas, a partir de la sanción de la ley 1420 en 1884. La ley referida implantó la enseñanza obligatoria, común, gratuita y laica, en el marco de la ideología liberal que conformaba el pensamiento conocido como de *la generación del 80*⁷¹.

En este contexto *la escuela* asumía un rol homogeneizador, con el objetivo de educar masivamente al soberano, y por ello el servicio debía prestarse a nivel central. La transferencia de los servicios educativos a las provincias que se produjeron en nuestro país a partir de la década de 1970 ya en el siglo XX, se encuadraba dentro de la búsqueda de un mayor *federalismo* en nuestro país. Se propiciaba, de esta manera, la *descentralización* de la educación primaria y secundaria a nivel provincial.

Según los especialistas en educación, al analizar la provisión del servicio, se debe indagar en dónde se pone el énfasis para el papel que cumple el Estado en la materia. Si se pone el énfasis en el *derecho a aprender*, nos estamos refiriendo a un derecho objetivo y el Estado asume el Estado un

⁷¹ Temas del Capítulo 1.

papel principal; sin violentar la libertad de conciencia nuestro país brinda una enseñanza laica, constituyéndose el Estado, en el principal agente educativo.

En cambio, si se pone énfasis en el *derecho a enseñar*, implica una concepción de *Estado subsidiario* en materia educativa. Existe el pluralismo escolar y cualquiera tiene derecho a prestar el servicio educativo. En este caso el derecho está del lado de los que ofrecen el servicio, siendo el principal agente la familia.

Si bien esta discusión no parecería relacionarse con el tema del *federalismo*, según Paviglianitti (1990) es central, ya que el accionar del Estado en los distintos momentos de nuestra historia, se manifestó en uno u otro sentido (*principal agente o subsidiario*).

Si el accionar implica el querer desligarse de los servicios educativos (transferencias a los niveles menores de gobierno) estamos hablando de una tendencia hacia un rol *subsidiario*, como ocurrió en la década de 1970.

La política actual, ante el dictado de la Ley Nacional de Educación⁷² retoma las responsabilidades nacionales, ya que sus artículos 2° y 3° determinan que “...la educación y el conocimiento son un bien público y un derecho personal y social garantizados por el Estado, siendo la educación una prioridad nacional que se constituye en política de Estado...”.

⁷² La Ley de Educación Nacional N° 26.206, en su artículo 16° determina la obligatoriedad escolar en todo el país que se extiende desde los 5 años hasta la finalización del nivel secundario; obligando a las autoridades jurisdiccionales a asegurar el cumplimiento de tal obligatoriedad.

La disyuntiva *federalismo versus centralismo*, se puede esquematizar identificando los siguientes conceptos con cada una de las dos acepciones:

FEDERALISMO	VS.	CENTRALISMO
Descentralización, desconcentración y distribución del poder, para lograr mayor eficiencia y eficacia		Concentración y centralización del poder
Régimen federal: mayor libertad y flexibilidad entre los niveles más bajos		Régimen unitario: puede ser más autoritario y rígido
Dispersión y repetición de esfuerzos		Aprovechamiento de economías de escala
Agudiza diferencias entre las provincias		Homogeneidad (no tiene en cuenta especificaciones)
Atomización		Uniformidad

9.4 Distribución de los recursos entre los diferentes niveles de gobierno

Existen teóricamente varios mecanismos para resolver el problema de la distribución de recursos entre los diferentes niveles de gobierno, los modelos son:

- *Separación de fuentes*: las potestades tributarias se distribuyen en forma exclusiva entre los diferentes niveles de gobierno. Ejemplo, los impuestos aduaneros los recauda solo la Nación;
- *Concurrencia de facultades tributarias*: cada nivel de gobierno puede aplicar los diversos tipos de tributación sin limitación. Este sistema promueve la disparidad tributaria entre las diferentes jurisdicciones;

- *Cuotas suplementarias*: el gobierno de menor nivel puede aplicar tasas y exenciones sobre la base tributaria determinada por la unidad política que actúa como recaudadora. El ejemplo sería cobrar sobretasas sobre los impuestos recaudados por el nivel superior.
- *Asignaciones globales*: son fondos que el gobierno central asigna a los niveles inferiores de gobierno para financiar sus déficits fiscales en forma discrecional. Implica una dependencia política del nivel que recibe, con posibilidad de manejos clientelares.
- *Coparticipación*: es un sistema de transferencia de recursos cobrados por el nivel recaudador hacia los otros niveles de gobierno. Ejemplo: la Nación recauda el impuesto a las ganancias y lo distribuye entre las provincias; así como las Provincias cobran el impuesto a los Ingresos Brutos y su recaudación la reparten entre los Municipios.

En el sistema de coparticipación de impuestos se deben considerar tres elementos básicos:

- 1) La *masa de recursos* coparticipables, esto es la sumatoria de los tributos que conforman el monto a distribuir;
- 2) La *distribución primaria*, consistente en el reparto entre la Nación y los gobiernos subnacionales como un todo (o Provincia y Municipios en el caso de coparticipación provincial), y
- 3) Una *distribución secundaria* dada entre los gobiernos subnacionales (según se trate de coparticipación provincial o federal).

Este esquema de *masa coparticipable*, *distribución primaria* y *distribución secundaria*, existe en el caso de la Coparticipación Federal entre la Nación y las Provincias; como así también cuando las provincias coparticipan los impuestos entre sus municipios y comunas (caso de la Coparticipación Provincial).

Para la *distribución secundaria* se pueden utilizar una serie de indicadores generales que serán definidos políticamente. Los mismos pueden ser varios, ya sea en forma pura o combinados. En los extremos se hallan los criterios *devolutivos* y *los distributivos*.

El *criterio devolutivo*: su base es económica; se realiza la asignación en función de la recaudación que se produce en la jurisdicción; de esta manera se devuelve una proporción de los recursos que los contribuyentes del nivel (Provincia y/o Municipio) han generado.

El *criterio redistributivo*: contiene un explícito juicio de valor, por el que se trata de beneficiar a las jurisdicciones de bajo nivel de actividad económica. Hace uso de un conjunto de indicadores, tales como, la *brecha de desarrollo*; el indicador de *densidad poblacional*, *participación igualitaria por habitante*, entre otros.

Los esquemas basados en el *criterio devolutivo* incentivan la responsabilidad en las decisiones del gasto y los recursos que los financian; en cambio los métodos de *redistribución* territorial apuntan a la *equidad distributiva*, que puede implicar una menor correspondencia fiscal en el ámbito local.

Sintéticamente, podemos decir que en nuestro país la coordinación evolucionó de un esquema de *Separación de las fuentes* establecido en la Constitución Nacional de 1853, que fundamentó los artículos 4º y 67º, inc. 2 (actual 75º, inc. 2); a un sistema de *Coparticipación*, en el cual el Gobierno Federal es responsable de gran parte de la recaudación de impuestos, procediéndose a un reparto entre dicho nivel y el nivel provincial (*distribución primaria*). Con posterioridad se efectúa la *distribución secundaria* entre cada una de las jurisdicciones provinciales.

Haciendo un resumen histórico sobre el sistema de *Coparticipación Federal* de Impuestos en Argentina, vemos que la problemática se remonta a los albores de la Constitución de 1853. Hay que tener en cuenta que si bien en nuestro país opera un *Sistema de Coparticipación* desde 1935, recién la Reforma Constitucional de 1994 habilitó esta práctica en la Carta Magna.

En estos momentos, año 2014, estamos en un largo período de transición; rigiendo la Ley Nº 23.548/88 y sus continuas modificaciones, que lo convirtieron en un sistema sumamente complicado. El Congreso Nacional debió haber sancionado un nuevo Régimen antes de diciembre de 1996 como lo establece la CN; pero ello no se ha materializado aún (2014).

El complejo desarrollo histórico de la *coparticipación*, con sus idas y vueltas, quitas y tomas de recursos entre los distintos niveles de gobierno, ha provocado que exista un cierto respeto del status quo por las partes. El temor a perder lo que hoy se recibe hace que aun no se haya modificado la ley.

Poco a poco, las provincias han ido adquiriendo un mayor porcentaje de la *masa coparticipable*, aunque algunas veces se vieron perjudicadas. Pero en las últimas décadas priman las ideas federalistas.

Según el esquema constitucional, la Nación recauda -exclusivamente y sin condicionamientos- los Derechos de importación y exportación y la renta de Correos (art. 4 y 75 inc. 1). Además puede establecer contribuciones equitativas y proporcionales a la población, mediante leyes que dicte el Congreso (arts. 4 y 17).

La Constitución adopta una clasificación para diferenciar las contribuciones a las que se refiere el art. 4 que las divide en *contribuciones directas y contribuciones indirectas*. Entendiéndose a las primeras como aquellas que gravan manifestaciones directas de capacidad contributiva (ganancia, patrimonio); y las otras las que gravan manifestaciones indirectas como el consumo, por ejemplo.

Según la Constitución, el Congreso Nacional puede imponer *contribuciones indirectas* como facultad concurrente con las provincias. Aunque, si la defensa, seguridad común y bienestar general del Estado lo exigen, también podrá imponer *contribuciones directas* por tiempo determinado (art. 75 inc. 2), que deberán coparticiparse.

En principio, la potestad de imponer *contribuciones directas* -sin condicionamientos- es de las Provincias, ya que de acuerdo con el art. 121:

“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal”. Y por el art 75, inc 30: “Corresponde al Congreso: Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los

establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.

Esquemáticamente, vemos:

Nación recauda	Derechos de importación y exportación
	Impuestos indirectos que coparticipa
	Impuestos directos por tiempo determinado (por urgencias, etc.) que coparticipa
Provincias recaudan	Impuestos directos e indirectos
	reciben parte de los impuestos directos e indirectos que recauda la nación (coparticipación federal)

Ahora bien, ¿qué poder tributario les queda a los Municipios, considerando su cualidad de autónomos? Fonrouge (1962), al analizar el poder tributario de los Municipios, dice *“que tanto la Nación, como las provincias y los municipios, tienen poder originario o inherente por ser connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones [...] En su opinión los municipios tendrían la posibilidad de generar sus propios recursos”*. Pero la doctrina, respecto del poder originario o derivado de los Municipios, no tiene una postura unánime.

Volviendo al tema de la *coparticipación federal* de impuestos (vinculación Nación y Provincias), Jorge Priesman (1992) reconoce la existencia de tres etapas históricas en nuestro país, a saber:

1ª etapa: *Separación de fuentes* (1853–1890). Durante esta etapa el problema se resolvía según lo establecido en la Constitución Nacional. Bajo este esquema el Gobierno Federal atendió sus necesidades financieras con el producido de derechos aduaneros (comercio exterior), la explotación y venta de tierras públicas y el empréstito externo; mientras que las provincias financiaban totalmente sus gastos con gravámenes locales de carácter indirecto. En esta etapa histórica el gasto público se limitaba casi exclusivamente a la defensa, la seguridad y la justicia.

2ª etapa: *Concurrencia tributaria de hecho* (1891–1934). En 1880 se produce una fuerte caída del comercio exterior, lo que afectó seriamente los recursos aduaneros; que representaban el 80% del total de los ingresos del Gobierno Nacional. Ante esta situación el Estado comenzó a hacer uso de su poder de imperio, creando otros impuestos. Ejemplo de ello fue la sanción del impuesto sobre las transacciones (1931) y del impuesto a los réditos (1934).

3ª etapa: *Sistema de Coparticipación Federal* (1935–hasta nuestros días). Evidentemente la crisis de 1930 y la generalización del Estado benefactor provocaron un incremento del gasto público que debió, de alguna manera, financiarse a través de la expansión de los sistemas impositivos, realidad que vivieron prácticamente todos los países occidentales. Por otro lado, el ejercicio de facultades concurrentes en materia tributaria, dio lugar a la superposición de impuestos nacionales, provinciales y a veces municipales.

Nuestro país resuelve el tema optando por *el Sistema de Coparticipación*, que, como ya se mencionara, sufrió marchas, contramarchas y gran cantidad de modificaciones legales desde su sanción en 1934 con la Ley 12.139. En 1973 se sanciona la Ley 20.221 y en 1988 la Ley 23.548, que esta aun vigente.

La ley 12.139 es el primer antecedente de ley convenio, ya que requería la expresa adhesión de las provincias a través de sus Legislaturas.

La ley 20.221 entró en vigencia el 1º de enero de 1973 creando un régimen global de *coparticipación* entre la Nación y las Provincias. Se instaure la *masa coparticipable* como un conjunto de recursos, que incluye la totalidad de impuestos vigentes a esa fecha, con las siguientes excepciones:

- Los impuestos de facultad exclusiva de la Nación (impuestos al comercio exterior).
- Aquellos que la Nación establece en la Capital Federal y Tierra del Fuego, en aquel entonces Territorio Nacional.
- Los impuestos nacionales cuyo producido se halle afectado a la realización de inversiones, servicios, obras y fomento de actividades, declarados de interés nacional.

La *distribución primaria* era la siguiente:

- Nación, 48,5%
- Provincias, 48,5%
- Fondo de Desarrollo Regional, 3%

La *distribución secundaria* tenía un efecto redistributivo en función a los parámetros detallados en la Tabla 9.1.

Tabla 9.1
Efecto redistributivo de la ley 20.221 (en %)

Provincias	Distribución de la población (%)	Prorrateo anterior a ley 20.221	Prorrateo de Ley 20.221
Avanzadas	68,4	57,6	50,6
Intermedias	13,0	15,7	17,2
Rezagadas	14,5	18,9	23,1
Baja densidad	4,1	7,8	9,1
Total	100,0	100,0	100,0

Fuente: Nuñez Miñana (1984)

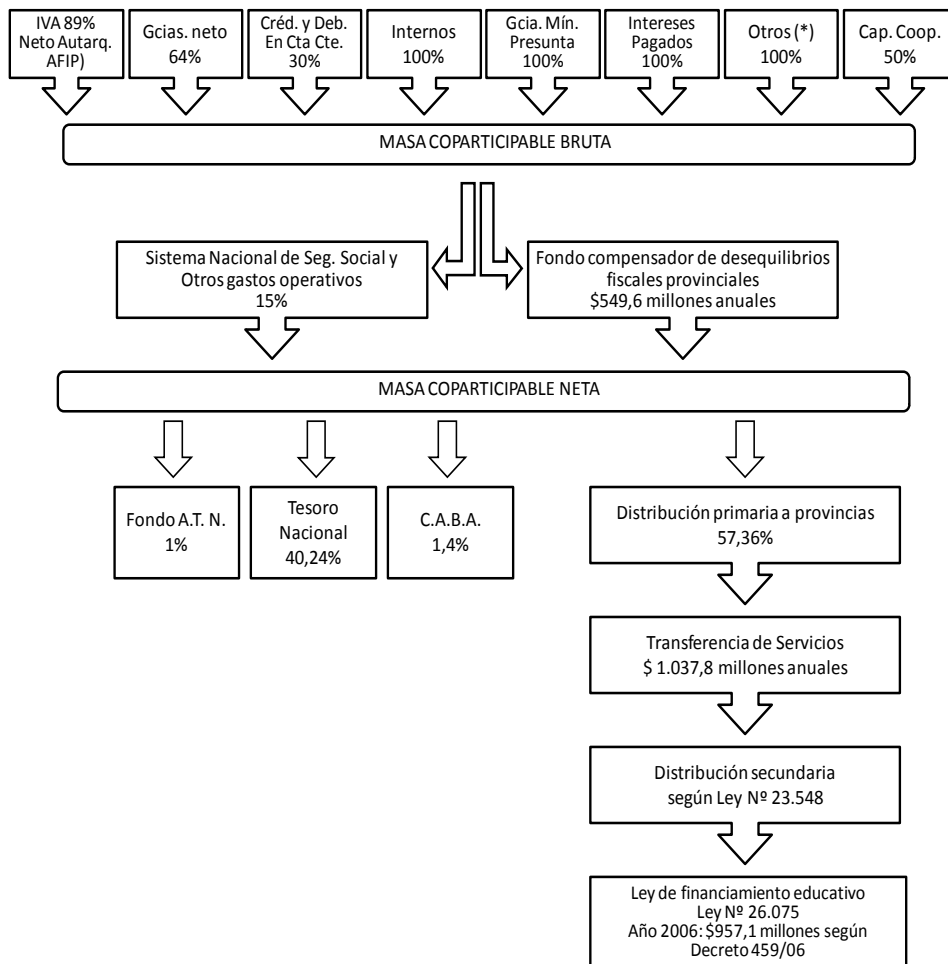
La Ley 23.548 fue sancionada el 7 de enero de 1988, con vigencia hasta diciembre de 1989. La misma define como *masa coparticipable* el producido de la recaudación de todos los impuestos existentes o a crearse, a excepción de los derechos de importación y exportación, los impuestos cuya distribución prevean otros sistemas especiales de coparticipación y aquellos impuestos nacionales con afectación específica.

La *distribución primaria* original era la siguiente:

- 42,34% a la Nación,
- 54,66% a las provincias adheridas;
- 2% distribuido para “*el recupero del nivel relativo*” entre Buenos Aires, Chubut, Neuquén y Santa Cruz
- 1% para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional (ATN) a las provincias.

Tabla 9.2

Ley N° 23.548 – Coparticipación Federal de Impuestos



(*) Incluye Premio a los Juegos 83,34%

Producto de acuerdos políticos de muchos años el Régimen de Coparticipación Federal vigente al año 2014, en la Argentina no atiende a ningún criterio objetivo de reparto, para su *distribución secundaria* sino a negociaciones entre las provincias, y ellas con la Nación.

La evolución de la *distribución primaria* de la *coparticipación* a lo largo de la historia, se aprecia en la Tabla 9.3. En la misma vemos cómo las

provincias, con el paso del tiempo han aumentado su participación en la *distribución primaria*.

Tabla 9.3
Síntesis histórica de la distribución primaria del Régimen de Coparticipación Federal de impuestos

LEYES	PERIODO	NACION	PROVINCIAS Y GCBA
12.143 y 12.147	1935-1946	82,5%	17,5%
12.956	1947-1958	79,0%	21,0%
14.788	1959	66,0%	34,0%
	1960	64,0%	36,0%
	1961	62,0%	38,0%
	1962	60,0%	40,0%
	1963	58,0%	42,0%
	1964-1966	54,0%	46,0%
	1967	59,2%	40,8%
	1968-1972	61,9%	38,1%
20.221	1973-1980	46,7%	53,3%
	1981-1984	48,5%	51,5%
23.548	1988	42,34%	57,66%

Fuente: “Bases para un nuevo sistema de coparticipación federal de impuestos” (2000). Extraído de la página Web del Senado de la Nación.

En la reforma de la Constitución Nacional de 1994 se incluyó la necesidad de sancionar un nuevo *régimen de coparticipación*, antes que finalice el año 1996; convicción que fue ratificada por diversos pactos y acuerdos entre la Nación y las provincias. Sin embargo el mandato no ha sido cumplido al año 2014.

Entre otros, el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional exige que el nuevo régimen sea establecido sobre la base de acuerdos previos entre las partes; luego mediante una ley convenio, aprobada por la mayoría absoluta de ambas cámaras del Congreso Nacional y ratificada por las legislaturas provinciales⁷³; se sancionaría el nuevo régimen. Como la distribución de recursos ha sido fuente permanente de conflictos en la

⁷³ Es lógica la aprobación de las Legislaturas provinciales, ya que se trata de un mecanismo que afecta en forma directa a cada jurisdicción provincial.

historia argentina, llegar a un consenso tan elevado, no resulta tarea sencilla.

Conclusiones

Los temas del *federalismo* tienen el mismo patrón que los asuntos de las finanzas públicas. La forma en que se resuelven es el resultado de políticas activas llevadas a cabo por los gobiernos en cada momento histórico.

Las cuestiones del *Federalismo Fiscal* se pueden encarar desde dos enfoques distintos:

- Por el lado de las funciones del Estado: ¿qué hace el Estado? y ¿qué nivel de gobierno ejecuta tal o cual función?
- Por el lado de los recursos del sector público: ¿qué nivel de gobierno recauda? y ¿cuál es la hipótesis de incidencia de cada tributo?

El primer enfoque no es tomado en cuenta, teniendo en consideración los discursos, los programas y los considerandos de leyes y ordenanzas de las provincias y municipios. Se entiende que *todo* nivel debe hacer *todo*; así vemos como Municipios se ocupan de vivienda, educación y otras funciones que en la historia de la Argentina reciente corresponderían a las Provincias; o Provincias que encaran funciones nacionales.

La discusión de la segunda perspectiva (los recursos) está siempre presente entre el nivel más alto y el más bajo a la hora de las discusiones políticas entre gobernadores y presidente; y entre intendentes y gobernadores.

DEUDA PÚBLICA

Los déficits y su financiación. Características generales de la deuda pública. La carga de la deuda. La deuda pública interna: sus efectos. El enfoque ingenuo. El enfoque de Ricardo - Pigou. La deuda pública externa: sus efectos. Las deudas de los gobiernos locales. La dinámica de los déficits y las deudas

Introducción

La deuda pública comienza a ser un problema en el momento en que los servicios de la misma, son una parte muy importante dentro de los egresos públicos.

Una deuda pública constante se retroalimenta incesantemente; el Estado se endeuda por entrar en déficit, a su vez esta deuda origina intereses, que suelen ser muy altos y por consiguiente se genera un nuevo déficit que deberá ser saldado con nueva deuda, ocasionándose así un círculo vicioso (Deuda-Intereses-Deuda).

En las economías se generan ciclos de auge y de recesión, también en los Estados hay períodos de déficits y superávits; no obstante ello, a partir de la década del 1980, el déficit en los países latinoamericanos se transformó en un *problema estructural*. Básicamente, se debió a que hubo un incremento en las tasas de interés que originó aumentos en los pagos de los servicios de las deudas, socavando de esta forma el déficit público.

En la década de 1990 el escenario cambió; en la Argentina la política de apertura de los mercados combinada con la convertibilidad; produjo sucesivos déficits en la balanza comercial, que se equilibró por medio de endeudamientos sucesivos.

Es importante recapacitar que en épocas de expansión todos los agentes económicos están dispuestos a acompañar al ciclo de auge; sin embargo

en los momentos de recesión no existe la misma predisposición para el achicamiento general.

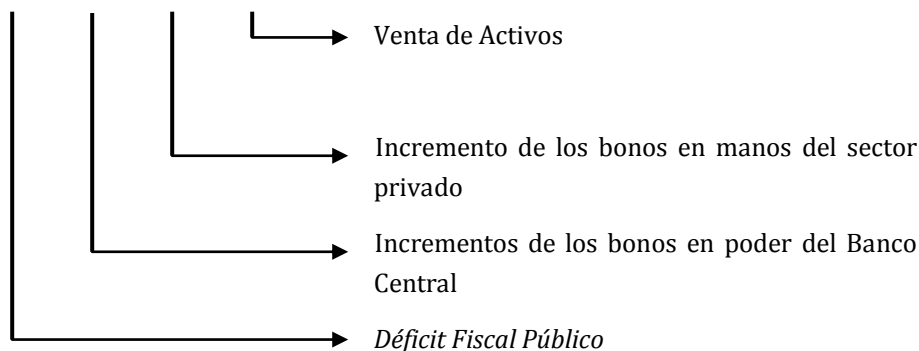
Como ya se verá más adelante, el déficit en la década de 1990 fue sin duda, sinónimo de deuda pública para la Argentina.

Analizando el endeudamiento en forma general, advertimos que el mismo puede ser: con el sector privado, instrumentado generalmente con algún bono; o bien con el Banco Central, instrumentado con bonos o títulos depositados en el mismo.

Otra manera de financiamiento encubierto, es la denominada *deuda flotante*, que es el proceso en el cual se trasladan a fechas futuras los vencimientos de los pagos a proveedores del Estado. Esta deuda a corto plazo, de no ser cancelada oportunamente, puede consolidarse y transformarse en el futuro en algún tipo de título de deuda.

La ecuación de la restricción presupuestaria del gobierno es una forma de conocer las posibilidades de financiamiento de los Estados:

$$DF = \Delta B_B + \Delta B_P + \Delta A$$



El incremento de los bonos en poder del Banco Central, puede implicar un aumento de la base monetaria (BM), dichos bonos implican un incremento del Activo del Banco que le permite ampliar la BM.

Es importante destacar que los niveles Provinciales o Municipales están impedidos de aumentar la base monetaria, siendo esta herramienta solo utilizable por el nivel nacional.

Cuando hablamos del *stock de deuda*, nos referimos al tamaño de la misma en un momento determinado. Llamamos *flujo de deuda* al conformado por la deuda generada durante un período.

Los Gobiernos, están continuamente emitiendo deuda destinada generalmente a la cancelación de deudas anteriores o la refinanciación de las mismas.

Es dable suponer que déficits primarios⁷⁴ continuos incrementarán el déficit total pudiéndose llegar a situaciones financieramente insostenibles. Se supondría que los inversores prestarán atención al nivel de solvencia del emisor de los bonos. Al efecto, es válido un indicador muy utilizado: el cociente entre la deuda y el producto bruto interno (*b*). Después de su análisis se puede deducir que si el crecimiento económico de un país es mayor que el de su deuda, no tendría que haber preocupación para los futuros inversionistas.

Este razonamiento, puede profundizarse a través del siguiente desarrollo:

b = B / P.Y, donde B son los bonos emitidos y P.Y el producto nominal por los precios (o sea el Producto Real generado por una economía).

Realizando el cálculo diferencial y derivando b tendremos:

$$db = [P.Y.dB - B.d(P.Y)] / (P.Y)^2 = (dB/P.Y) - (B.Y.dP)/(P.Y)^2 - (B.P.dY)/(P.Y)^2 =$$

$$= (dB/P.Y) - (B/P.Y).(Y.dP/P.Y) - (B/P.Y).(P.dY/P.Y) \text{ como } b = B/P.Y \text{ entonces}$$

db = (dB/P.Y) - b.[dP/P + dY/Y] donde dP/P es la tasa de inflación a la que llamaremos π y dY/Y es la tasa de crecimiento de la economía a la que llamaremos y .

$$db = (dB/P.Y) - b.[\pi + y]$$

Si no hay privatizaciones, stock de la deuda (dB) cambia por el pago de intereses (i.B) y el superávit primario (Z).

$$dB = iB - Z, \text{ sabiendo que } z = Z / P.Y \text{ (superávit primario en relación al P.B.I.).}$$

⁷⁴ Recordemos que es aquel déficit que no tiene en cuenta el cómputo de intereses.

Analíticamente: $db = (dB/P.Y) - b (\pi + y)$

Reemplazando tenemos:

$$db = (dB/P.Y) - b (\pi + y) = [(i * B - Z) / (P.Y)] - b (\pi + y) \quad (1)$$

Definiendo al superávit primario en función del PBI, tenemos: $z = Z / (P.Y)$, entonces $Z = z . P.Y$

$$\text{Reemplazando la ecuación (1): } db = i . b - z - b (\pi + y) \quad (2)$$

Siendo la tasa de interés real (r) aproximadamente igual a la tasa de mercado (i) menos la inflación (π): $r = i - \pi$

La ecuación (2) quedaría entonces: $db = b (i - \pi - y) - z = b (r - y) - z$

Analizando la ecuación anterior tenemos que:

1) El primer término [$b (r - y) - z$] será positivo si la tasa de interés real es superior al crecimiento del PBI ($r - y > 0$ o si $r > y$). En caso contrario, si el crecimiento del producto (y) es mayor a la tasa de interés real es esperable una baja en la deuda.

2) Si se esperan superávits primarios ($z > 0$) es de suponerse que la deuda también disminuirá, si hay déficit obviamente aumentará.

Fuente: Dornbusch y Fisher (1994)

10.1 Desequilibrios presupuestarios, significado y medición

El uso del *crédito público* como alternativa de financiamiento del gasto del Estado no es inocuo y tiene, obviamente consecuencias económicas.

Cuando hay diferencia entre el total de los egresos públicos y el total de recursos públicos, hablamos de desequilibrios presupuestarios. Si los recursos son menores que los gastos habrá déficit y si los recursos son mayores que los gastos habrá superávit.

Desequilibrio presupuestario y desequilibrio durante la ejecución son conceptos distintos. Un presupuesto se aprueba equilibrado, pero por no

cumplirse alguno de los supuestos en los que se apoyaron los cálculos, se pueden producir durante la ejecución desequilibrios.

También hay que hacer distinciones entre *presupuesto de caja*, de *presupuesto por lo percibido* y *por lo devengado*. Pero en realidad, el tema del *desequilibrio* es algo más profundo. Existen distintas formas de definir el déficit y cada una de ellas responde a interrogantes diferentes.

¿Cuáles son las alternativas de financiamiento del déficit público? Existen cuatro formas básicas (aparte de otras posibilidades menos significativas):

- El uso del *crédito público*, que es la captación del ahorro proveniente del sector privado (interno o externo)
- La financiación del Banco Central, a través de adelantos transitorios o por la absorción en su cartera de títulos públicos.
- Vía tributos
- Venta de patrimonio del Estado.

Es importante distinguir entre:

- La política fiscal pura: aumenta o disminuye los niveles de las erogaciones y de recaudaciones tributarias.
- La política de deuda pura: modifica la composición de la deuda pública y deja sin modificar los niveles de erogaciones públicas, de recaudación tributaria y la cantidad de dinero.
- La política monetaria pura: modifica la cantidad de dinero sin afectar las erogaciones públicas, la recaudación tributaria, ni la deuda pública.

Esta distinción es teórica porque en la práctica, se combinan distintos tipos de políticas puras. Una medida política concreta, en general, es una combinación de varias políticas (fiscal + monetaria o política de deuda, etc.).

10.2 Características generales de la deuda pública

El uso del *crédito público* tiene como consecuencia el endeudamiento del Estado, se podría asimilar el concepto a diferir en el tiempo el pago de algunas erogaciones; creando como contrapartida un derecho por parte del acreedor a cobrar ciertas sumas de dinero.

A veces el uso del *crédito público* puede ser necesario a corto plazo como consecuencia de diferencias temporales entre erogaciones y gastos, ya que aunque el presupuesto esté equilibrado durante todo el año, puede haber meses de baja recaudación en los que será útil el crédito; esta diferencia se compensará en los meses con aumento en las recaudaciones. Si al finalizar el ejercicio las cuentas fiscales arrojan un déficit, se habrá acumulado una deuda que se trasladará al ejercicio siguiente. Cuando los desequilibrios perduran en el tiempo, la *deuda flotante* se puede transformar en deuda explícita y documentada; o sea en *deuda consolidada*.

La deuda pública típica es la originada en forma de empréstitos y/o títulos públicos; así el Estado emite títulos de deuda pública a cambio de dinero, comprometiéndose a devolver el capital prestado en una determinada fecha, y a abonar intereses en forma periódica. En el momento de la emisión se debe establecer:

1. *Sistema de emisión*: suscripción pública con precio determinado, licitación pública con precios ofrecidos, etc.
2. *Modo de reembolso del capital*: deuda perpetua con pagos de intereses a perpetuidad, reembolso total en una sola fecha, reembolso parcial, etc.
3. *Tipo de interés*: tasa fija o flotante,
4. *Forma de actualización del capital e intereses*: índice de precios consumidor, mayoristas, etc.
5. La *moneda* y el lugar de pago de capital e intereses,
6. *Monto* de cada título,
7. *Identificación del tenedor*: títulos nominativos o al portador.

Las principales características de la deuda que nos permiten su clasificación son:

- *Plazo*: distinguimos entre corto, mediano y largo plazo. Ello en cuanto a la deuda que en general va cambiando continuamente, ya que si no se emiten títulos nuevos dentro de un período más o menos prolongado, la deuda se concentra en períodos cortos.
- Su carácter de *interna o externa*: esta diferenciación responde a dos criterios diferentes;
 - *Jurídico*: para el cual será *interna* si es emitida en el país y en moneda nacional, los pagos de interés y de capital son en el país y en moneda nacional; y será *externa* si se emite en moneda extranjera, sus servicios se cancelan en dicha moneda y en plazas del exterior. Según este criterio el carácter de *interno o externo* será permanente y desde su emisión.
 - *Económico*: es *interna* cuando está en manos de residentes del país y por el contrario será *externa* si está en manos de residentes del exterior. Según este criterio las proporciones de *deuda externa o interna* en la deuda total pueden ir cambiando a través del tiempo, incluso sin considerar la deuda nueva, por el simple traspaso de los títulos entre residentes nacionales y del exterior.

Esta última es la clasificación más importante, por los efectos económicos que provoca.

10.3 La deuda pública interna, sus efectos. Diferentes enfoques.

Para realizar el análisis hay que suponer una economía cerrada, donde toda la deuda está en manos de residentes del país. El problema central consiste en comparar los efectos de la financiación del gasto público a través de impuestos o de deuda pública.

Supongamos un incremento en el gasto; ¿qué diferencia hay entre financiarlo por medio de un impuesto o a través de un empréstito? ¿será lo mismo establecer un impuesto por única vez hoy para financiar el

gasto, o crear impuestos adicionales en el futuro para devolver el empréstito?

- *El enfoque ingenuo* enuncia que por medio de la deuda pública la generación actual transfiere a la generación futura la financiación de la carga del gasto realizado en la actualidad, razonamiento muy difundido pero según un enfoque alternativo, falso.

El razonamiento es el que sigue: la generación actual en lugar de pagar impuestos adicionales, se endeuda a través de la venta de títulos de deuda que los ahorristas compran voluntariamente. Así la generación futura soporta la carga, pues deberá pagar impuestos adicionales para saldar los servicios y la amortización de la deuda pública generada en el pasado.

El argumento se basa en hacer una analogía entre la familia y el Estado. Si un padre de familia financia un gasto constituyendo una deuda, perjudicará a sus hijos, que heredarán las obligaciones. Las consecuencias de este razonamiento son:

a) Se debe evitar la deuda pública por la mencionada transferencia de la carga a las generaciones futuras,

b) El uso de la deuda pública es una irresponsabilidad fiscal, ya que la generación actual decide endeudarse comparando los beneficios de los gastos actuales, con los costos por los impuestos que pagarán las generaciones futuras,

c) La única excepción contemplada se refiere a gastos en bienes de capital que generen servicios por un período de tiempo comparable con la deuda; si bien se transfiere la financiación a través de la carga impositiva adicional, existe una contrapartida en activos reales adicionales que provocarán un incremento en el stock de capital.

- *El enfoque Ricardo - Pigou*: este enfoque, sistematizado por Pigou, tuvo antecedentes en David Ricardo y Voltaire, quienes simbolizaban el razonamiento con la frase: "*debernos a nosotros mismos*". Para realizar el análisis hay que entender la diferencia entre la carga real y la carga financiera, donde lo que pesa es la carga real.

La generación futura soporta una carga en sentido financiero, pero no es una carga en el sentido real, en cuanto a la disminución de recursos reales *disponibles* por la comunidad en su conjunto. Si bien es cierto, que el ingreso disponible de los contribuyentes de las generaciones futuras se verá afectado negativamente por el pago de impuestos, al pagarse los intereses a los tenedores de títulos este efecto se compensa. Para simplificar el análisis tomaremos el pago de intereses a los tenedores de títulos como una transferencia (en realidad es la retribución al factor *Capital*, pero como éste se encuentra dentro del ingreso se dificulta la visualización del razonamiento).

$$Yd = Y - T + TR$$

Donde: Yd = Ingreso disponible

Y = Ingreso

T = Impuestos

Tr = Transferencias (para el caso cobro de intereses por la tenencia de los títulos)

Al tomar el pago de intereses como transferencias, y al ser estos de igual o similar magnitud que los impuestos adicionales necesarios para cumplir con la obligación de la deuda; vemos que el ingreso disponible de las generaciones futuras no variará, y de este modo la generación no sufre ningún perjuicio, puesto que si bien paga, también recibe los derechos de los títulos; ambas consecuencias son la herencia dejada por la generación actual.

La que sufre la carga real es la generación actual, ya que bajo el supuesto de ocupación plena, el aumento del gasto público tiene como contrapartida la disminución del gasto privado (consumo privado o inversión privada). Es la generación actual la que tiene que reducir su nivel de gasto privado para liberar los recursos reales necesarios para la realización del gasto público. En definitiva, la expansión del gasto público, ya sea financiado por un impuesto o por deuda, provocará una carga real en la generación presente y no en la futura.

Según este enfoque, hay una sola forma en el cual es posible transferir la carga real de la financiación del gasto; ello ocurre cuando disminuye el

stock de capital que la generación presente deja a la futura. Sin embargo este efecto también lo provocará el pago de impuestos de la generación presente, que podría ser compensado por el aumento del stock de capital que se produzca en el sector público.

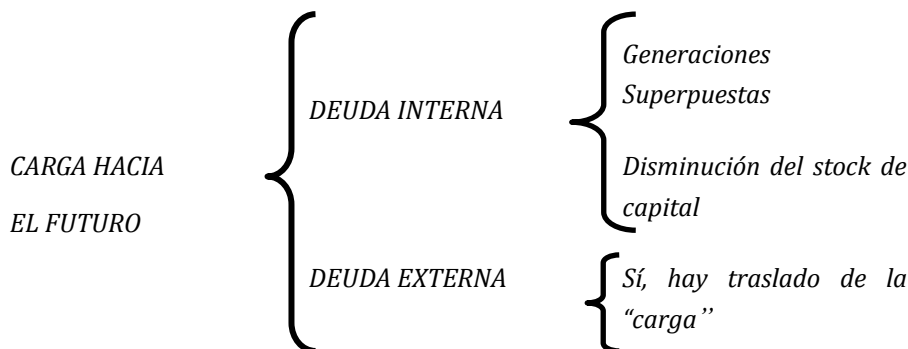
El efecto económico de la deuda pública y la equidad intergeneracional en un análisis alternativo, es un modelo propuesto por Bowen, Davis y Kopf (1960), donde se le da una definición distinta a la palabra *carga* y a la palabra *generación*.

Se entiende por *carga* a la reducción del consumo total a lo largo de la vida de un conjunto de personas, y por *generación presente* al conjunto de personas que viven en el momento del gasto público a financiar. El conjunto de personas todavía no conocidas será la *generación futura*.

Se afirma que el financiamiento a través de deuda en lugar de impuestos inmediatos, logra transferir la carga de la generación presente a la generación futura. La generación presente podrá, durante toda su vida, mantener el mismo nivel de consumo (compensando la reducción inicial por un aumento final del mismo); en tanto la generación que deba cancelar la deuda tendrá que reducir su consumo total en la cantidad financiada por la deuda.

Es importante reiterar que todos los análisis anteriores solamente tienen validez de tratarse de *deuda interna*, en el caso de ser *externa* si habría traslado de la *carga*, ya que los hacedores son externos.

El siguiente cuadro ilustrativo sirve de resumen a lo desarrollado:



10.4 Efectos económicos de la deuda pública interna. Equidad intrageneracional

Hasta el momento nos hemos abocado a analizar la equidad intergeneracional (entre generaciones). En este apartado nos dedicaremos a tratar la equidad intrageneracional, partiendo de la base que en una misma generación conviven personas con diferentes niveles de ingresos, diferentes capacidades contributivas y poseedoras de distintos factores de la producción.

Bajo ciertas condiciones, existe una equivalencia entre financiar el gasto con un impuesto presente o mediante deuda; dicha equivalencia nace a partir de igualar el valor del impuesto por única vez en el presente, con el valor actual neto de los futuros impuestos necesarios para cancelar los intereses de la deuda. Sin embargo, este supuesto comienza a complicarse si tenemos en cuenta que la tasa de interés que deberían afrontar los particulares, es mayor que la que asumiría el Estado en caso de endeudarse; en virtud del mayor riesgo –en teoría- que implica prestar a un particular. De esta manera visualizamos al Estado como una gran cooperativa que como tal, consigue mejores términos de negociación. Ello se ve reforzado en el hecho de que el Estado tiene una existencia permanente, a diferencia de la vida limitada de los particulares, y también por la mayor variación del ingreso de las personas, en comparación con la del ingreso nacional por la compensación implícita de los grandes números.

Se levanta, de esta forma, el supuesto que habría igualdad entre todos los miembros de la sociedad, y se tiene en cuenta que los diferentes miembros de la sociedad tendrán distintas preferencias entre pagar un impuesto actual o financiar el gasto presente mediante deuda.

En la práctica no será igual la distribución de la carga tributaria entre todos los grupos, ya sea que se trate de un impuesto extraordinario actual o de impuestos futuros:

- 1) El impuesto extraordinario puede aplicarse sobre el patrimonio, mientras que el futuro sobre los ingresos netos, en este caso los trabajadores preferirán el primero y los capitalistas el segundo.

2) Como la concentración de la propiedad es mayor que la del ingreso, los pobres preferirán el impuesto extraordinario (más progresivo), y los ricos la deuda pública.

3) Quienes esperan ingresos futuros crecientes preferirán la deuda, lo contrario quienes esperan ingresos futuros decrecientes.

4) Los ancianos preferirán la deuda y los jóvenes el impuesto presente.

5) Quien no tenga descendientes preferirá la deuda y aquel que si los tiene, el impuesto.

Todo demuestra que la generación actual no es indiferente al método de financiación elegido para el gasto público presente.

Un elemento a tener en cuenta, es la posibilidad que el financiamiento mediante deuda afecte el volumen del gasto a financiar. Si los votantes prefieren la deuda al impuesto, ya sea por los motivos anteriores o por la ilusión fiscal que la deuda contiene, existe el peligro de aprobar gastos mayores que los que se financian con impuestos.

Además de los efectos hasta aquí estudiados, la deuda interna puede acarrear otras consecuencias:

a) Si bien el pago de los impuestos se compensa con los gastos de las transferencias de acuerdo con el enfoque de Ricardo-Pigou, los poseedores de títulos tienen una *carga real* que se deriva del efecto desincentivante de una mayor tributación. Habrá una distorsión en la asignación de los recursos, por una mayor presión tributaria a futuro.

b) La existencia de una gran cantidad de stock de deuda pública, puede fomentar la formación de una clase rentista, parasitaria, que obtiene ingresos de los cupones de los títulos, sin realizar trabajo productivo.

c) La existencia de una deuda pública alta, obviamente incide en la política monetaria de un país.

10.5 La deuda pública externa

A las posibilidades de financiamiento a saber: *impuesto vs. deuda interna*, se agrega una nueva alternativa que es el financiamiento vía *deuda externa*, que como habíamos definido es aquella donde los poseedores de los títulos y/o las cancelaciones deben hacerse en el exterior.

Tanto en el caso de gobiernos locales, como a nivel nacional, al financiar el gasto utilizando como fuente de financiamiento el endeudamiento externo, se provoca un traslado de la carga desde la generación presente a la futura, ello se aprecia en un doble sentido; en primer lugar porque puedo importar bienes y/o servicios del exterior gracias al crédito y en segundo lugar porque las transferencias no quedarán dentro del país, puesto que el pago de intereses y sus amortizaciones se remitirán en su momento a los poseedores de los bonos en el exterior.

Cuando introducimos el concepto de stock de capital el análisis se torna más complejo. La receta clásica señala que en caso de destinar los fondos para infraestructura, es viable el endeudamiento externo toda vez que el traslado de la carga se compense con un mayor stock de capital a heredar las generaciones futuras. El caso es distinto si la utilización del crédito es para gastos corrientes, o sea que se destine la deuda por ejemplo al pago de salarios. En ese caso, la generación perjudicada sería la futura, ya que debería cubrir las cancelaciones de la deuda sin ningún beneficio real.

10.6 Un recorrido sobre la Deuda Pública⁷⁵ en nuestro País

La Argentina inicia el siglo XXI (2001) inmersa en una de las crisis más profundas de toda su historia; una de las claves para el cabal entendimiento de la misma lo permite el estudio del endeudamiento público, ya que es una de sus principales causas.

⁷⁵ La deuda pública nacional comprende las deudas del Gobierno Nacional, del BCRA, los avales o garantías otorgadas a otras entidades que comprometan futuros ejercicios. Se excluyen las deudas de los estados provinciales y bancos públicos que no cuenten con un aval de la Nación.

Si bien la problemática sobre el endeudamiento existe desde prácticamente el nacimiento mismo de la República, manifiesto en el préstamo de la Baring Brothers de 1824⁷⁶; recién el tema es parte de la agenda del discurso político del ejecutivo nacional, durante el primer gobierno peronista (1946-1955).

La deuda pública fue considerada un icono necesario para establecer políticas económicas propias sin influencias externas, y para proclamar la consigna de independencia económica; la frase “*tenemos deuda externa cero por primera vez*” fue pilar del proyecto de liberalización nacional inspirado por Juan D. Perón en 1946.

A partir de 1956, ya con el gobierno de facto que derrocó a Perón, la Argentina comenzó a formar parte del Fondo Monetario Internacional (FMI) y del Banco Mundial (BM); que son organismos internacionales creados después de la segunda guerra mundial en 1945. Perón se había negado sistemáticamente a formar parte de ellos durante sus gobiernos.

Durante el gobierno del Dr. Illia (1963-1966) el endeudamiento público argentino fue austero, ya que no se solicitaron préstamos al FMI ni se aceptaron sus condicionamientos.

El gobierno del Dr. Illia fue derrocado por otro golpe militar, el del Gral. Onganía, el 28 de junio de 1966; ese golpe fue denominado de la Revolución argentina y abarcó el período 1966-1973. Durante dichos años el incremento de la deuda fue del 46% (Fuente: www.fmeduacion.com.ar/Historia/Notas/evodeudaargentina.htm).

Héctor Cámpora ganó las elecciones de 1973 su mandato fue corto, ya que inmediatamente se llamó a nuevas elecciones a fin de permitir el acceso de Perón al poder, quien había vuelto tras 18 años de exilio. Tras la muerte de Perón en 1974 asume Isabel Martínez. Durante dicha gestión el endeudamiento creció un 62%.

⁷⁶ Para profundizar el tema, ver Pigna (2010) *El empréstito de la Baring*, documento publicado por el grupo de voluntarios del Museo de la deuda externa de la Universidad de Buenos Aires.

Pero en realidad cuando comienza el aumento de envergadura de la deuda pública argentina es a partir de 1976. En ese año fue derrocado el gobierno democrático encabezado por María Estela Martínez de Perón por otro golpe militar llamado Proceso de Reorganización nacional. Esta última dictadura que se extendió hasta 1983.

El gobierno de facto encabezado por el General Jorge R. Videla (1925-2013), tuvo como Ministro de economía al Dr. José A. Martínez de Hoz (1925-2013). Desde el 2 de abril de 1976⁷⁷ hasta la entrega del gobierno al electo democráticamente al Dr. Raúl R. Alfonsín en 1983 o sea que en menos de 8 años, el endeudamiento pasó de aproximadamente 8 mil a 45 mil millones de dólares, es decir, prácticamente subió 6 veces el stock de la deuda. Pero además el pago de intereses creció de 1,6 a 6,8 millones de dólares anuales⁷⁸; si expresamos lo anterior en términos relativos, se pasó de una deuda equivalente a 2 años de exportaciones a una que representaba 6 años de ingresos por dicho concepto. Por el lado de los intereses, el aumento fue del 40% al 90% de las exportaciones anuales.

Para comprender las causas del endeudamiento argentino de este período se hace necesario contextualizarlo mundialmente con el fenómeno generado por los llamados petrodólares (Rapoport, 2004). Entre 1972 y 1974 el precio del barril de petróleo se cuadruplicó, pasando de 3 a 12 dólares; generando un incremento en los ingresos de los países exportadores de crudo. Dichos recursos fueron mayoritariamente depositados en los bancos occidentales.

La gran liquidez alcanzada a partir de dichos depósitos encontró en primer lugar una traba para ser colocados en los mercados de los países centrales dada la caída en la inversión privada. Ese derrumbe fue consecuencia del incremento en los costos de todos los bienes a partir del mismo fenómeno de aumento del crudo. Recordemos que el petróleo no es un bien común, sino que es la principal fuente de energía de las

⁷⁷ Momento en que asume el Ministro; recordemos que el golpe de Estado se produjo el 24 de marzo de 1976, es decir una semana antes.

⁷⁸ Ver Documentos publicados por el grupo de voluntarios del Museo de la deuda externa de la UBA

industrias y componente de casi todos los productos que se comercializan internacional y nacionalmente.

Esta situación hizo que se buscaran clientes con buena capacidad de repago, condición medida a través del ratio servicio de la deuda y potencial exportador (Servicios de la deuda/exportaciones). Argentina satisfacía ampliamente la condición y además para el país, era atractivo tomar dichos préstamos dada la baja tasa de interés fijada. Es importante destacar que la tasa era flexible, situación que generará en la década de 1980 la crisis de la deuda que afrontó el gobierno de Raúl Alfonsín⁷⁹.

Si analizamos el destino de los recursos provenientes del endeudamiento llegamos a la conclusión que fueron malgastados. En lugar de destinarse a inversiones productivas, se utilizaron para financiar importaciones innecesarias desde la compra de armamentos hasta el fomento del turismo en el exterior; favorecido con la política de apertura y el establecimiento de un dólar barato⁸⁰.

La situación se agrava en 1982 cuando la deuda externa contraída por el sector privado pasa a sumarse a la pesada carga de la deuda pública externa. Domingo Cavallo, que era el Presidente del Banco Central (BCRA) acepta la reconversión de deuda privada por deuda pública.

En 1983 asume el gobierno el radical Raúl Alfonsín, durante su gestión la deuda se incrementó razonablemente creciendo solo un 44%; cifra muy inferior al 465% de la Dictadura militar (1976-1983).

En 1989 y luego de una crisis institucional renuncia al cargo de presidente el Dr. Alfonsín, adelantando la asunción el Dr. Carlos Menem. Durante su gobierno fue Ministro de economía el Dr. Domingo Cavallo, quien estableció un régimen de *convertibilidad monetaria* que rigió durante toda la década de 1990. Su antecedente directo fue la llamada *tablita* de Martínez de Hoz, y se convirtió en el instrumento de política

⁷⁹ La crisis de la deuda de la década del '80 no es exclusiva de la República Argentina, todos los países de la región pasaron por situaciones similares e incluso más profundas como es el caso de la declaración de default de México.

⁸⁰ La situación de sobrevaluación del peso con el establecimiento de la *tablita*, tipo de cambio prefijado por la gestión de Martínez de Hoz, generó la fuga de divisas que se conoció con el nombre de *bicicleta financiera*.

utilizado para controlar la inflación. Su uso llevó a una fuerte sobrevaluación del peso y una consecuente pérdida de competitividad de la producción nacional que se tradujo en importantes compra de bienes al exterior⁸¹.

El endeudamiento público, principalmente de las empresas estatales, fue necesario para contar con la disponibilidad de divisas que el modelo requería; mientras tanto los responsables económicos del FMI lo justificaban como una vía necesaria para sostener la apertura económica, que generaría la modernización del país. Dicha modernización nunca se produjo, sino que por el contrario la estructura productiva colapsó y el Estado asumió la deuda externa contraída por las empresas privadas, elevando en más de 14 mil millones de dólares el endeudamiento. Las grandes favorecidas fueron importantes empresas privadas, muchas de ellas filiales de multinacionales⁸².

En el año 1982 el periodista Alejandro Olmos (1924-2000) generó un proceso judicial por las irregularidades de la deuda. La causa, cuyo fallo fue dictado el 13 de Julio de 2000 por el juez Ballesteros, no generó condenas a personas dada la prescripción de la misma, sin embargo reveló la magnitud escandalosa de la deuda nacional. En la página 195 de dicho fallo se pueden ver las conclusiones terminantes del mismo:

“...la deuda externa de la Nación (...) ha resultado groseramente incrementada a partir del año 1976 mediante la instrumentación de una política económica vulgar y agravante que puso de rodillas al país a través de los diversos métodos utilizados, que ya fueron explicados a lo largo de la resolución, y que tendían, entre otras cosas, a beneficiar y sostener empresas y negocios privados nacionales y extranjeros en desmedro de sociedades y empresas del Estado que, a través de una política dirigida, se fueron

⁸¹ Entre 1975 y 1980 las importaciones pasaron de 4 mil a 10.5 mil millones de dólares, los déficits en la Cuenta Corriente en 1980 y 1981 ascendieron al 60% de las exportaciones.

⁸² La nacionalización de la deuda privada tuvo como protagonista al que diez años más tarde sería gestor de la segunda etapa de crisis de la deuda, el Ministro Domingo F. Cavallo.

*empobreciendo día a día, todo lo cual, inclusive, se vio reflejado en los valores obtenidos al momento de iniciarse las privatizaciones de las mismas*⁸³.

Asimismo el juez estableció en el fallo que la participación activa del FMI y la Reserva Federal de USA en la política económica de la dictadura provocó un manejo financiero perjudicial en las empresas públicas colocándolas en situaciones de quebranto⁸⁴ y la ilegalidad de la transformación de la deuda de las empresas privadas (muchas empresas multinacionales e incluso financieras)⁸⁵ en deuda pública. Como se puede apreciar, los perjuicios generados por los defensores del liberalismo económico y sus políticas activas pueden ser tan graves tanto en su afán de *privatizar*, como cuando la persecución de sus fines amerita la *nacionalización*.

El problema de la *deuda externa* fue uno de los principales condicionantes del gobierno democrático encabezado por el Dr. Raúl R. Alfonsín (1983-1989). A principios de la década de 1980, los países endeudados comenzaron a presentar serias dificultades para cumplir con sus compromisos externos, la etapa se conoce como la de *Crisis de la Deuda*.

En este contexto, el Ministro de economía argentino Bernardo Grispun presentó en una reunión previa a la Asamblea del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en marzo de 1984, un plan de regionalización de la deuda consistente en una emisión conjunta de bonos por el total del pasivo externo, con un período de gracia y largos plazos de amortización que serían colocados por el BID en los países acreedores; de esta manera se transformaría la deuda en un pasivo consolidado a largo plazo.

Estados Unidos presionó contra la posibilidad de formar un *club de deudores* y en la reunión del Grupo de los Siete (E.E.U.U., Canadá, Japón,

⁸³ www.dipublico.com.ar/juris/falloballesteros.pdf

⁸⁴ El caso de YPF es un claro ejemplo.

⁸⁵ Citi Bank, First Nacional Bank of Boston, Deutsche Bank, Chase Maniatan Bank, Bank of America, entre otros.

Reino Unido, Alemania, Francia e Italia) acordaron adoptar una estrategia de negociación caso por caso.

Grinspun fue reemplazado por Juan Vital Sourrouille, quien presentó el *Plan Austral* de estabilización (1985). Durante su gestión se legitimó en su totalidad la deuda externa heredada de la dictadura militar y los grupos económicos locales y extranjeros que operaban en el país prometieron realizar inversiones productivas.

Posteriormente, tanto el Plan Baker⁸⁶ como el Plan Brady⁸⁷ tuvieron como condición el tratamiento individual de la deuda. El FMI amplió sus funciones iniciales y su poder, asumiendo el papel de *administrador* de los intereses de los acreedores.

Mientras tanto, en el país se estaba llevando a cabo una investigación de la deuda externa contraída por el régimen militar. El denominado *Cuerpo de Inspectores de la Deuda Externa* efectuaba verificaciones de las obligaciones en el exterior del sector privado a partir de formularios de denuncias efectuadas por los deudores al 31 de octubre de 1983.

La *gerencia de Deuda Externa* tuvo fuertes discrepancias con las observaciones del *cuerpo de inspectores del FMI* y la historia de la investigación terminó con el informe n° 480/161 de diciembre de 1986 firmado por Carlos Melconian y materializado en el expediente número 105323/86 firmado por Daniel Marx (entonces Director del BCRA) y por Roberto Eilbaum (Vicepresidente). La normativa en definitiva modificó la Resolución 340 del directorio del BCRA, aclarando que a esa fecha el impulsor de la investigación Dr. Enrique García Vázquez, ya no era presidente de la institución sino que en ese momento lo era el Dr. José Luis Machinea. La Resolución permitió la anulación de una deuda solamente cuando no se encontrara acreditada (bastaba con que las

⁸⁶ El llamado *plan Baker* fue presentado por el secretario del Tesoro norteamericano en la Asamblea anual del FMI celebrada en Seúl en octubre de 1985. En esencia, consistía en un programa de asistencia a las naciones más endeudadas del Tercer Mundo.

⁸⁷ En 1989 Nicholas Brady era el Secretario del tesoro de Estados Unidos. El plan que lleva su nombre les abrió nuevamente (luego de llegar a un acuerdo) las puertas a los mercados financieros internacionales. Para poder llegar a un acuerdo con los acreedores y acceder al Plan Brady, se les exigía a los países deudores que demostraran cierto grado de compromiso, condicionándolos a aplicar las guías del Consenso de Washington.

divisas hayan entrado al país para su acreditación). La política económica argentina de a partir de dicho momento y hasta el año 2005, se orientó en función de poner al país en condiciones de pagar una deuda ilegítima y fraudulenta.

La administración del Presidente Menem puso punto final a la deuda pendiente y no tuvo mejores derivaciones para los intereses nacionales que la dilación; el plan Brady era impulsado por los grandes bancos norteamericanos y diseñado por el Secretario del Tesoro de EEUU, Nicolás Brady. En síntesis era una operación compulsiva de canje de prácticamente la totalidad de la deuda que el país mantenía con la banca acreedora.

En diciembre de 1992 Argentina llegó a un acuerdo de refinanciación de su deuda con los bancos a través de una serie de instrumentos de pago⁸⁸. En ese momento, la deuda pública nacional ascendía a 70.5 mil millones de dólares, de los cuales 30 mil millones eran acreencias de los grandes bancos norteamericanos y europeos. El gobierno reconoció a valor nominal la deuda reclamada por los bancos (22 mil millones de dólares más 7.8 mil millones en concepto de intereses). Mientras tanto el precio de mercado de los viejos títulos era sólo un 15% de su valor nominal⁸⁹.

La implementación del *Plan Brady* produjo en el año 1993 la reapertura de los mercados financieros, comenzándose a desarrollar una nueva modalidad de endeudamiento público a través de la colocación de títulos en moneda extranjera que adquieren inversores domésticos y externos. Es decir, pierden importancia los bancos comerciales y aumenta la participación de ahorristas, fondos de inversión y organismos internacionales en el financiamiento del sector público local.

⁸⁸ Los principales instrumentos de los bonos Brady eran: Discount Bonds, Par Bonds, Floating Rate Bonds (FRB); todos ellos contemplaban tasas de interés superiores a la internacional. Para profundizar las características de cada uno de los instrumentos se puede consultar la documentación elaborada por el *Grupo de voluntarios del Museo de la deuda externa de la UBA*.

⁸⁹ Rescatar los viejos títulos del mercado hubiera significado una erogación de 4.5 mil millones de dólares, el plan generó en cambio derechos a los acreedores por 30 mil millones de la misma moneda.

Argentina se convertirá en la década de 1990 en la abanderada del paradigma neoliberal aperturista, situación que le permitirá un lugar de privilegio en el flujo de capitales financieros e inversiones. Esta situación para muchos analistas implicaba un supuesto crecimiento, pero en realidad se trataba de una *burbuja* que pronto nos llevaría aceleradamente al abismo.

La deuda pública aumentó en más de 40 mil millones de dólares, producto de netear el incremento en 50 mil millones bajo la forma de títulos y la reducción en 10 mil millones de los préstamos obtenidos bajo otras formas. De esta manera, la deuda con los bancos comerciales pasó de representar más de la tercera parte de la deuda a principios de la década de 1990, a sólo el 3% a fines de la misma; como contrapartida crecieron las obligaciones con organismos internacionales, bilaterales y multilaterales de crédito.

Al ensanchamiento considerable de la deuda, hay que sumarle los mayores ingresos producto del aumento de impuestos y el ingreso de unos 40 mil millones por la privatización de empresas públicas; todo contribuyó a aumentar los recursos del Estado en ese momento.

Surge un interrogante: ¿en qué se utilizaron dichos ingresos? La respuesta se sintetiza en dos factores, a saber: el servicio de la deuda y la reforma previsional⁹⁰.

Concluyendo, durante la dictadura militar y el menemismo, el endeudamiento público además de ser funcional, fue indispensable para poner en práctica un modelo económico, basado en la apertura comercial y financiera, con un peso sobrevaluado por la tablita primero y la convertibilidad después. El incremento desmesurado de las importaciones del período fue formalmente financiado con recursos externos, obtenidos a través del endeudamiento.

⁹⁰ El pago de intereses se multiplicó, alcanzando la suma de 11,5 mil millones de pesos/dólares en el 2000, representando un 25% de los ingresos públicos nacionales. Desde 1994 el gobierno nacional dejó de percibir los aportes patronales de los trabajadores que pasaron a las arcas de las Administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones (AFJP), llegando a recaudar 24 mil millones de pesos/dólares; que en el sistema anterior de reparto podrían haber reforzado las finanzas del Estado.

Si el panorama resultaba sombrío, la dependencia con el sistema financiero internacional que había logrado el gobierno nacional, tuvo consecuencias perjudiciales a raíz de las crisis financieras de Rusia y del este asiático. Dichas crisis aumentaron la desconfianza de los inversores internacionales respecto a las posibilidades concretas de Argentina para hacer frente a sus obligaciones, traduciéndose en una reducción de los flujos financieros y un incremento de la tasa de interés que para principios del año 2000 ya alcanzaba el 11,5%, con una sobretasa de riesgo país de 600 puntos básicos. Para fines del año 2000 el acceso del sector público nacional al financiamiento de los mercados de capitales ya estaba clausurado, sumado a ello la imposibilidad de hacer frente a sus compromisos. Se redujo abruptamente el margen de acción del gobierno incapaz de obtener nuevos créditos de organismos internacionales, de plantear una espera a los acreedores o negociar una quita del capital y/o los intereses.

En 1999 asume como presidente el Dr. Fernando De la Rúa, el Ministro de Economía era Machinea, quien recurrió a créditos de organismos internacionales, entre otros prestamistas, para no caer en default, esta operación se denominó *blindaje financiero*. Las negociaciones no dieron sus frutos y al fracasar, se plantearon operaciones *de espera y quita* ya nuevamente con Domingo Cavallo al frente del Ministerio de Economía.

En diciembre del 2000 se suscribió la carta intención del *blindaje financiero*, que consistía en un paquete de asistencia integrado por créditos del FMI, BM, BID y el Gobierno Español por 19,7 mil millones de dólares a ser desembolsados a partir de los años 2001 y 2002 a una tasa de interés del 7,5% anual y por un término de 5 años. Para acceder al mismo, el gobierno nacional se comprometía a ejercer un estricto control sobre el déficit fiscal, no pudiendo superar los 6.5 mil millones de dólares en el 2001, además debía agilizar la aprobación de un nuevo sistema previsional y desregular las obras sociales.

El resultado del *blindaje* fue insuficiente para salir de la crisis financiera y la resistencia de los inversores externos hizo fracasar rápidamente las expectativas del gobierno. Es así que en mayo de 2001, con Domingo

Cavallo al frente de la cartera de Hacienda, se diseña una nueva estrategia destinada a rescatar bonos con vencimiento a corto plazo a cambio de otros a largo plazo⁹¹, comenzando de esta manera la etapa de la *espera*.

El *Megacanje* involucró el rescate de unos 46 bonos por un valor nominal aproximado de 30 mil millones de dólares, cuyo vencimiento operaba a los tres años siguientes, entregando a cambio nuevos bonos con mayores plazos (7, 17 y 31 años), garantizando a los poseedores una mayor rentabilidad; la tasa de interés pactada se situó en el 15% promedio, convalidando de esta forma un aumento importante en el índice de *riesgo país*⁹². Este canje se colocó en un 75% entre tenedores locales (AFJP, entidades financieras y bancos oficiales), mientras que el resto, aproximadamente 8 mil millones, se colocaron entre inversores externos. Se estima que el *megacanje* generó un costo financiero adicional por el diferencial de interés y las comisiones. Este mayor costo a pagar se justificaba en la necesidad de comprar *tiempo*, al extender los plazos y aliviando financieramente la situación de corto plazo que era muy comprometida.

La medida resultó solamente un paliativo y consistía en un último esfuerzo antes de declarar el *default*.

A posteriori quedó la evidencia del fracaso de la estrategia de apertura ciega que agravó y colocó en una situación de vulnerabilidad externa y extrema al país.

La operación se llevó a cabo en noviembre de 2001, canjeando títulos de deuda existentes por préstamos instrumentados a una tasa de interés del 7% con tres años de prórroga en las amortizaciones del capital; a cambio de la *quita* en la tasa de interés (los bonos pagaban entre un 9% y un 14%) y la *espera* del principal el Estado ofrece como garantía de pago la recaudación impositiva.

⁹¹ Operación conocida como *megacanje*.

⁹² El *riesgo país* está relacionado con la eventualidad que un Estado soberano se vea imposibilitado o incapacitado de cumplir con sus obligaciones.

El objetivo del gobierno era canjear 65 mil millones de bonos en dos etapas, una primera local y una segunda internacional con inversores extranjeros.

Los tenedores locales llegaron a ofrecer en la *Fase I*, 55.3 mil millones. La renuncia del Presidente De la Rúa impidió concretar la *Fase II* del *canje* y en enero del 2002 Argentina se declaró oficialmente en *default*, siendo la deuda pública a ese momento de 144.4 mil millones de dólares.

Los mismos actores que generaron la desindustrialización del país y la apertura ciega, pretendieron hacer creer que el endeudamiento no fue el determinante del colapso nacional; argumento que intentaban enfrentar la recesión durante el año 2002, a pesar de ya haber entrado en *default*. Es llamativo que esos sectores no tengan en cuenta que a fines del 2001 la deuda superaba los 144 mil millones de dólares y los pagos de intereses alcanzaban los 10 mil millones anuales; sin dudas una abultada deuda con montos de servicio impagables, ya que con o sin declaración del *default*, la economía argentina era incapaz de generar un superávit fiscal y/o externo para hacer frente a dichos pagos.

En mayo de 2003 asume un nuevo gobierno encabezado por el Dr. Néstor Kirchner que definió una nueva estrategia para el tratamiento de la deuda argentina, con la finalidad de poner punto final a un problema que se había tornado crónico.

Su estrategia se basaba en la distinción de las obligaciones que debían honrarse plenamente, negociando una *espera*, con aquellas a las que se les ofrecería un pago pero con una quita sustancial.

Dentro de las primeras, que alcanzaban unos 62 mil millones de dólares, se encontraban las correspondientes a obligaciones de corto plazo y préstamos de organismos internacionales. Los restantes 82 mil millones estaban integrados por títulos y préstamos contraídos con acreedores privados a los que debía adicionarse los intereses devengados durante la suspensión de los pagos.

Después de arduas negociaciones y revisiones, el gobierno presentó una oferta final a los acreedores en *default* y en marzo de 2005 se anunció

que el 76% de los acreedores que tenían sus acreencias en proceso de reestructuración, habían aceptado la propuesta oficial.

Es importante destacar que, más allá del ahorro de recursos que pudo obtenerse con la negociación, ella representa un precedente internacional muy importante, tanto por el monto negociado que constituyó un récord mundial, como la voluntad de negociación de la gestión. De esta manera Argentina sentaba jurisprudencia en el tema y establecía un histórico precedente, de espaldas a las directivas de los centros de poder tanto internos como externos.

Para fines del 2005 el Dr. Kirchner anuncia el pago de 9,8 mil millones de dólares con recursos propios al FMI, liquidando la deuda con dicho organismo y estableciendo de esa manera una ruptura con las políticas y recetas que históricamente sugirió el FMI, que generaron situaciones de exclusión social y concentración de la riqueza. El acto fue similar al realizado por el Gral. Juan D. Perón en el año 1948, cuando anunciaba “*tenemos deuda externa cero por primera vez*”.

El Dr. Kirchner defendió la decisión argumentando que liquidando la deuda con el FMI, la Argentina ganaba independencia para elaborar sus propias políticas económicas y sociales.

Si bien el hecho en su momento fue un avance más que importante, el problema de la deuda aún no fue superado.

Durante el año 2010 la Presidente Cristina Fernández inicia una nueva negociación con los deudores y llega a acordar con el 92% de los mismos. A partir de ambas negociaciones el gobierno Argentino cumple con los compromisos contraídos en tiempo y forma.

Hubo casi un 7% que no acordó refinanciar la deuda, son los tenedores de los bonos que adquirieron los mismos cuando Argentina estaba en default (2001) por migajas⁹³. Esos fondos son los llamados *fondos buitres* porque con todo el tiempo del mundo esperan para reclamar lo adeudado sin ningún tipo de negociación.

⁹³ Esos bonos que se compran de países que entraron en default son los llamados *bonos basura*.

En junio del 2014 un juez de la Corte Suprema de Estados Unidos (jurisdicción que Argentina aceptó al vender sus bonos y/o títulos) obliga a la Argentina al pago de 832 millones de dólares al fondo NML que había comprado los mismos a 48,7 millones de dólares en el año 2008. La situación es muy complicada porque pagar a ese fondo implicaría una catarata de reclamos de los otros tenedores de los bonos que harían caer a la Argentina nuevamente en default. Al cierre de esta edición se encuentra la gestión en esta pulseada.

La idea establecida por el gobierno del Dr. Néstor Kirchner primero y la Dra. Cristina F. de Kirchner después, se enmarca en lograr un refinanciamiento eficaz dentro de la estrategia de desarrollo inclusivo definido en su proyecto económico-social. Pero no a costa de extorsión como lo plantean los *fondos* llamados *buitres*.

La pesada herencia pudo paliarse en parte; sin embargo el stock de deuda sigue siendo alto, la carga de los servicios gravosa y las negociaciones particulares un desafío permanente para el país.

Conclusiones

Como se pudo apreciar en el desarrollo de este apartado, la deuda pública ha sido un condicionante central en el escenario económico y político de la Argentina durante los últimos cuarenta años. La aplicación de políticas perversas después de la dictadura de 1976 y hasta la crisis del año 2001 hicieron que un país *no pobre*, se convierta en un país *empobrecido*; poniendo en evidencia que los intereses de las élites no resultan ser viables para las grandes mayorías.

Si bien, y como se destacó anteriormente el problema de la deuda no se ha superado, aunque los compromisos de pago acordados desde el año 2005 se han respetado, adquiriendo un perfil sostenible en el tiempo.

Tal vez los pasos que se han dado en dirección opuesta al pensamiento neoliberal, hayan sido pequeños, pero habrá que tener en cuenta que no es sencillo avanzar cuando existe una férrea oposición del sector financiero, de las multinacionales y de los grupos dominantes que se han

visto favorecidos con políticas de exclusión social y concentración de la riqueza.

Parecería ser que no alcanza con la voluntad política para progresar con un desarrollo con inclusión, sino que también hace falta fuerza de la masa crítica que sostenga dicha voluntad.

En América Latina podemos ver procesos de cambio que han resistido en los que el avance ha sido más profundo, necesitando grandes movilizaciones y compromisos populares permanentes para la continuidad de la estrategia, como puede ser el caso de Venezuela. En ese país el progreso fue producto de años de construcción y acumulación política, liderado por el venezolano fallecido Comandante Hugo Chávez.

No existe proceso de cambio desarrollado por gobierno progresista alguno, sin que quede expresa la voluntad política para solucionar las tremendas injusticias debidas a la aplicación de políticas antipopulares. Pueden existir matices, incluso cuestiones de forma con las cuales no necesariamente se acuerde, sin embargo lo que prima es la dirección hacia la independencia económica e inclusión social. Sabiendo que el escenario que nos rodea es un mundo donde la mayor riqueza la genera el sistema financiero⁹⁴, lo que atenta contra los propósitos enunciados.

⁹⁴ *"...porque esto no es un problema económico, no es un problema financiero, no es un problema jurídico ni legal; es la convalidación de un modelo de negocio a escala global que si se sigue pronunciando, va a producir tragedias inimaginables. ... ¿por qué si alguien con solo poner 1 dólar desde su escritorio en un bono basura, gana un retorno y una tasa del 1.608 por ciento desde el año 2008 al 2014? ¿Por qué alguien que tiene esa rentabilidad increíble, va a decidir invertir en una fábrica o en un comercio...?".* Extracto de discurso de Cristina Fernández del 16/6/2014.

REFLEXIONES FINALES

Y ya llegamos al final de un texto que con mucho esfuerzo, y sacándole horas a otras tareas pudimos concluir en el otoño del 2013 corrigiendo los errores cometidos, en el otoño del 2014.

Creemos que, más allá de algunas falencias que pudimos haber tenido, cumplimos con el propósito de crear un compendio introductorio de los temas centrales de las Finanzas Públicas; con un anclaje regional y práctico.

Nuestros alumnos de la asignatura Finanzas Públicas de la carrera de Contador Público Nacional de la Universidad Nacional del Comahue son los destinatarios directos; aunque también, aquellas personas con inquietudes en la temática, encontrarán en el texto un compendio inicial para continuar profundizando en la materia.

Considerando que el actor principal de las Finanzas Públicas es el Estado, en todos sus niveles, partimos de la conceptualización de Ozlak (1982) que lo define como una *construcción social*. Esa es la premisa central del texto.

El Estado no es un concepto etéreo, por el contrario, es concreto y está formado por los hombres y mujeres que componen la sociedad. Es por ello, que el texto comienza con una aproximación al proceso de formación del Estado en la Argentina, gracias a la colaboración desinteresada del Doctor en Historia Enrique Mases. En los siguientes capítulos se desarrollaron los conceptos tradicionales de la materia, como la concepción de bienes públicos, asignación de recursos, equidad, fallas del mercado, presupuesto público, algunas nociones sobre la cuestión tributaria, federalismo fiscal y deuda pública. Culmina el texto con un apéndice de ejercicios y un glosario de términos, incorporados con fines pedagógicos.

Pedimos a los lectores disculpas por si hallan algún error, pero creemos que en forma sincera y clara supimos exponer en casi todos los temas - en

mucho de los casos controvertidos- nuestra postura política e ideológica. El fin perseguido es que el lector sepa desde el inicio, desde donde se habla y que posición se defiende.

“Tal vez estoy redundando en algo que ya he dicho antes. Alguno me observará que recaigo constantemente en la historia, así sea de hechos relativamente recientes. Insisto, sin embargo, en la necesidad de actualizar constantemente el pasado para aprender con sus experiencias”.

Jauretche, A. (1977)

APÉNDICE: EJERCITACIÓN

Ejercicio Nº 1. Accionar del Estado

Según Musgrave la actuación del Estado se puede ubicar en las siguientes ramas:

a) Asignación de recursos. b) Estabilización económica. c) Redistribución de la renta o del ingreso

- a) Explique, justificando brevemente, a cuál rama pertenece el siguiente texto de la Ordenanza aprobada por el Honorable Concejo Deliberante del Municipio de Sierra Colorada (Provincia de Río Negro): “Art. 2º: *Prohíbese en la jurisdicción del Municipio de Sierra Colorada el ingreso, tráfico, uso, almacenamiento, comercialización, elaboración, producción extracción y/o transporte de cianuro y demás sustancias tóxicas o explosivas ...*”
- b) Justifique la sanción de la Ordenanza Municipal, teniendo en cuenta el art. 41 de la Constitución Nacional.

Ejercicio Nº 2. Accionar del Estado

NEUQUÉN (AN).- Desde ayer empezó a regir el aumento en el servicio de colectivos y de taxis. Las subas fueron del 12% y del 25%, respectivamente. De acuerdo al reajuste aprobado el 30 de septiembre en el Concejo Deliberante, la bajada de bandera en taxis cuesta ahora 5,50 pesos y cada cien metros se sumarán 36 centavos más. En tanto que para los remises, el costo de la bajada de bandera será de 6 pesos.

Supongamos que en la ciudad hay 10 empresas de taxis con la siguiente función Oferta individual:

$$Q_i = -200 + 5 * P$$

Donde Q_i = cantidad de viajes ofrecidos diarios y P = precio de la bajada de bandera.

Y la demanda de todo el mercado neuquino es de $Q_d = 40000 - 5500 * P$

Donde Q_d = cantidad de viajes demandados diarios y P = precio de la bajada de bandera.

- a) ¿Dónde se encuentra el equilibrio de mercado? Grafique para mayor claridad.
- b) ¿Qué ocurre en el mercado con la nueva tarifa (\$5,50) de bajada de bandera?
- c) El mercado es oligopólico, hay barreras a la entrada establecidas por el Municipio, ya que las licencias de taxis son limitadas y las entrega el Municipio. ¿Por qué será así? ¿Qué intereses defiende?
- d) Suponga que el Municipio decide liberar el servicio con control de la calidad de vehículos solamente. La Oferta se transforma entonces en perfectamente elástica según la siguiente ecuación:
 $Q (total) = 4$. ¿Qué ocurrirá en el mercado ahora?
- e) ¿Qué ocurriría si el Municipio decide brindar el servicio en forma gratuita teniendo en cuenta que el costo por el servicio en promedio es de \$4.- cada vez que se sube a un vehículo municipal? Grafique para mayor claridad.

Ejercicio N° 3. Bienes Públicos y Privados

a) Explicar en forma clara y sintética las características que definen a los bienes públicos y privados. Dar dos ejemplos de cada uno de ellos.

b) Dos profesionales (Contadora y Abogada) deciden formar una sociedad y compartir un departamento con destino a oficina. La instalación eléctrica y de equipos tiene las siguientes demandas:

- Rosa (abogada) $PR = 20 - q$
- Celeste (contadora) $PC = 40 - 1/2q$

1. Si el bien o servicio fuera privado ¿Cómo se determina la demanda total? Calcular cuánto consume y cuanto paga cada una, suponiendo que el costo de instalar el servicio es constante e igual a \$15 (considere que q son las cantidades de bocas)

2. Si el bien o servicio fuera público (hacen una instalación conjunta con más potencia general) ¿Cómo se determina la demanda total? Calcular cuánto consume y cuanto paga cada una, suponiendo que el costo de instalar el servicio es constante e igual a \$35 (considere que q son las cantidades de bocas)

3. Graficar cada paso

Ejercicio N° 4. Provisión estatal de servicios o bienes

Analice el caso de los vecinos del Barrio Belgrano de Neuquén (suponga que el B° se puede dividir en 4 sectores diferenciados). La Comisión Vecinal estudia la contratación de un sistema de seguridad privada barrial. A un sector del Barrio (d) no le interesa tenerlo. Hay otros 3 sectores que estarían dispuestos a pagar por el servicio, según las siguientes curvas de Demanda:

a) $q = 50 - 0,001 * P$

b) $q = 40 - 0,0015 * P$

c) $q = 50 - 0,0015 * P$

d) $q = 0$

“ q ” es la cantidad de guardias, se entiende que a más guardias que recorren el Barrio el sistema es de mejor calidad. Un sistema de calidad “razonable” para el Barrio, tiene un costo de \$ 40.000 mensuales.

a) ¿Cómo se llegaría a una solución cercana a la “eficiencia” (en función de la capacidad de pago de los sectores

barriales) para la contratación del sistema de seguridad? Utilice gráficos claros para la respuesta.

- b) ¿Cómo definiría a los vecinos del sector “d”? Justifique la respuesta.
- c) ¿Cómo calificaría al servicio para el Barrio una vez contratado (bien público o bien privado)? Justifique la respuesta.
- d) ¿Cómo considera que se podría llegar a una solución para la provisión del servicio considerando que el barrio tiene una población aproximada de 50.000 personas?
- e) ¿Cómo se financiaría el servicio, teniendo en cuenta que el Bº cuenta con una Comisión Vecinal elegida mediante sufragio por los vecinos? Para la respuesta tenga en cuenta lo escrito en el artículo 4º de la Constitución Nacional referente a las “contribuciones”, y el artículo 16º.

Ejercicio Nº 5. Monopolio

- a) ¿Por qué la teoría de las *Fallas del Mercado*, considera al mercado monopolístico como una *falla*?
- b) Muestre en un grafico el nivel de producción óptimo para el dueño del monopolio
- c) ¿Por qué el nivel del inciso anterior no es un nivel de producción *eficiente* para la sociedad? Muestre en el gráfico el nivel óptimo para la sociedad
- d) Considere un monopolio que satisface la demanda de un mercado pequeño, cuya demanda corta a la curva de costos medios en su tramo decreciente. Marque el óptimo social, y enumere alternativas para la provisión *eficiente* en dicho nivel

Ejercicio Nº 6. Monopolio/Curva de Lorenz/Coeficiente de Gini

6.1 Diario Río Negro. 06/05/2011

Neuquén: luz verde para el boleto universitario. “El Concejo aprobó el subsidio del 50% en el costo de los pasajes. Ahora el Ejecutivo deberá reglamentar la norma”.

Cómo dice este titular del diario Río Negro del 6/5/2011, el Concejo Deliberante de la ciudad de Neuquén aprobó un subsidio del 50% para el boleto de los estudiantes universitarios, para su puesta en marcha falta la aprobación del ejecutivo Municipal. ¿Cuál considera que será el efecto respecto de la distribución personal del ingreso en la localidad, si el subsidio al boleto se financia con alguna de estas alternativas excluyentes?:

- a) Con un incremento porcentual al boleto común.
- b) Con el cobro de una tasa por profesional matriculado a los distintos Consejos Profesionales de la localidad y por profesor inscripto al Consejo Provincial de Educación

Sea conciso y claro en la respuesta.

6.2 Suponga que la distribución personal del ingreso antes de la implementación del boleto universitario en la ciudad era:

% población	% ingreso
20	3,0
20	7,0
20	11,0
20	20,0
20	59,0
100	100,0

- a) Grafique la curva de Lorenz en función de los datos de la tabla
- b) Calcule el coeficiente de Gini aproximado en función de los datos de la tabla

- c) Dicha acción política (boleto universitario) la consideraría como una política activa del Estado Keynesiano o del Estado Benefactor. ¿Por qué?
- d) El servicio lo presta una empresa monopólica (Indalo), ¿por qué necesita un subsidio estatal para brindarlo? Grafique para aclarar la respuesta.

Ejercicio Nº 7. Impuesto a los consumos específicos. Curva de Laffer

Suponga que el Concejo Deliberante de Villa La Angostura decide gravar con una *tasa* especial la *compra* (demanda) de pinos naturales en las fiestas navideñas. La *tasa* ascenderá a \$140.-/pino. Se establecen las siguientes funciones del mercado:

P_d (demanda) = $660 - 12 * q$, $tasa_u = 140$ y la oferta $P_s = 240 + 16 * q$

Calcule:

- El equilibrio sin la aplicación de la *tasa*. Grafique
- El equilibrio con la aplicación de la *tasa*. Grafique.
- ¿Cuál es el precio de mercado luego de la aplicación de la *tasa*?
- Calcule la recaudación del Municipio. Señale en el gráfico
- ¿Cómo se reparte la carga tributaria? ¿De qué dependerá el reparto?
- ¿Cuál sería la *tasa* a aplicar para que la recaudación sea la máxima?
- ¿Esta *tasa* tendrá una finalidad extra fiscal?
- La oposición en el Concejo Deliberante está analizando la creación de una medida política equivalente ¿qué requisitos tendrá que tener la misma?

Ejercicio Nº 8. IVA

- Caracterice y especifique qué tipo de impuesto es el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la Argentina.
- Qué tipo de manifestación de riqueza grava?

- c) Enuncie la cantidad de etapas sobre las que recae. Justificar.
- d) ¿La forma de determinar la base imponible es acumulativa o no acumulativa? ¿Por qué? ¿Cómo se calcula la base imponible?
- e) ¿En Argentina el impuesto se determina por adición o por sustracción?
- f) ¿Por qué decimos que es un impuesto neutral en cuanto a que no altera los *precios relativos* de los bienes finales?
- g) En la siguiente tabla se detalla el agregado de valor en las distintas etapas productivas de dos bienes (A y B). Complete los espacios grises de la tabla.
- h) ¿Con qué precio llegan ambos al mercado de los consumidores finales?
- i) ¿A cuánto asciende la recaudación por cada bien?

BIEN A

Etapas	Precio neto de compra de Insumos	IVA (crédito fiscal) por la compra	Valor agregado en la etapa	Precio neto de venta en la etapa	IVA (débito fiscal) por la venta	Impuesto ingresado
Manufacturera	0	0	100	100	21	21
Mayorista	100	21	100	200	42	21
Minorista	200	42	100	300	63	21
Total			300			63

BIEN B

Etapas	Precio neto de compra de Insumos	IVA (crédito fiscal) por la compra	Valor agregado en la etapa	Precio neto de venta en la etapa	IVA (débito fiscal) por la venta	Impuesto ingresado
Manufacturera	0		200	200		
Mayorista	200		50	250		
Minorista	250		50	300		
Total			300			

j) ¿Qué ocurriría si se crea una exención para, por ejemplo, la 2ª etapa (mayorista) como consta en el ejemplo? Complete los espacios grises.

BIEN A

Etapas	Precio neto de compra de Insumos	IVA (crédito fiscal) por la compra	Valor agregado en la etapa	Precio neto de venta en la etapa	IVA (débito fiscal) por la venta	Impuesto ingresado
Manufacturera	0	0	100	100	21	21
Mayorista	100	0	100	200	0	0
Minorista	200	0	100	300	63	63
Total			300			84

BIEN B

Etapas	Precio neto de compra de Insumos	IVA (crédito fiscal) por la compra	Valor agregado en la etapa	Precio neto de venta en la etapa	IVA (débito fiscal) por la venta	Impuesto ingresado
Manufacturera	0		200	200		
Mayorista	200		50	250		
Minorista	250		50	300		
Total			300			

Ejercicio Nº 9. Impuestos *generales* a los consumos

Dada las siguientes estructuras productivas y la legislación transcrita:

BIEN A

ETAPAS	INSUMOS	VALOR AGREGADO
Manufacturera		400
Mayorista	400	150
Minorista	550	450

BIEN B

ETAPAS	INSUMOS	VALOR AGREGADO
Manufacturera		700
Mayorista	700	200
Minorista	900	100

“Ley N° 20631 (Ley del impuesto al Valor agregado)

ARTICULO 1° - Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país ...b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios ... realizadas en el territorio de la Nación. En los casos previstos ... no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior; c) Las importaciones definitivas de cosas muebles; d) Las prestaciones comprendidas ... realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos. ARTICULO 4° - Son sujetos pasivos del impuesto quienes: a) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, ...b) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras. c) Importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros....e) Presten servicios gravados. ARTICULO 5° - El hecho imponible se perfecciona:....en el caso de ventas (inclusive de bienes registrables), en el momento de la entrega del bien, emisión de la factura respectiva, o acto equivalente, el que fuere anterior, ...ARTICULO 43. - Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable, así como su pertinente actualización, calculada mediante la aplicación del índice de precios al por mayor, nivel general, referido al mes de facturación, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, para el mes en el que se efectúe la exportación.”

a) Aplique a ambos bienes un Impuesto al valor agregado de alícuota 20%. ¿Cuál es el precio final de los bienes A y B?

- b) Caracterice al IVA (tipo de tributo, materia imponible, hecho generador, definición de contribuyente, forma de liquidación).
- c) Analice la situación de los precios relativos luego de la aplicación del impuesto.
- d) Calcule la alícuota correspondiente a un Impuesto en etapa Mayorista que genere la misma recaudación que el IVA.
- e) ¿Qué sucedería si la etapa mayorista de la estructura productiva estuviera exenta del IVA y el impuesto se aplica normalmente en las otras dos etapas? Teniendo en cuenta que la etapa mayorista incluye el iva pagado como costo de los insumos, ¿cuál es el precio final de los bienes A y B?
- f) Considerando el articulado de la ley ¿qué efecto tiene el IVA sobre el comercio exterior?

Ejercicio Nº 10. Impuesto a las Ventas Manufactureras / Impuesto a los Ingresos Brutos

Dada las siguientes estructuras productivas:

BIEN A			
Etapas	Valor Agregado	Insumos	Valor de la Producción
Manufacturera	230	0	230
Mayorista	920	230	1150
TOTAL	1150		
BIEN B			
Etapas	Valor Agregado	Insumos	Valor de la Producción
Manufacturera	575	0	575
Mayorista	575	575	1150
TOTAL	1150		

Analizar la aplicación de los siguientes impuestos a los productos A y B, indicando si existe distorsión en los precios relativos:

- a) Aplicación de un impuesto a las ventas manufactureras de tasa uniforme del 48%
- b) Aplicación del impuesto a los ingresos brutos de tasa uniforme del 12%
- c) ¿Existe la posibilidad de aplicar algún otro impuesto monofásico con efecto neutro?
- d) Comente que otros efectos no deseados tiene el impuesto a los ingresos brutos del inciso b)

Ejercicio Nº 11. Impuesto a la renta

Un Contador que ejerce su profesión en forma independiente (renta de 4ª categoría) obtuvo ingresos por honorarios durante el año 2013 por \$330.000. Los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos (alquiler de oficina, pago de secretaria, teléfono, etc.) ascendieron a \$120.000. El Contador tiene una familia compuesta por esposa que no trabaja y 3 hijos. ¿Cuánto le corresponde abonar en concepto de impuesto a las ganancias?

Datos de la Ley:

- Deducción por Mínimo no Imponible: \$15.552
- Deducción especial de 4ª categoría: \$74.650
- Deducción por carga de familia: Cónyuge: \$17.280, Hijo: \$8.640

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán		
Más de \$	a \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
0	10.000	0	9	0
10.000	20.000	900	14	10.000
20.000	30.000	2.300	19	20.000
30.000	60.000	4.200	23	30.000
60.000	90.000	11.100	27	60.000
90.000	120.000	19.200	31	90.000
120.000	en adelante	28.500	35	120.000

Ejercicio Nº 12. Impuesto a la renta

Con los datos del ejercicio anterior, determine el impuesto a pagar de un contribuyente que no tenga cargas de familia. ¿A qué se debe la diferencia con el resultado del ejercicio anterior? Responda teniendo en cuenta los Principios de la tributación.

Ejercicio Nº 13. Impuesto a la renta

a) Un Contador soltero, que ejerce su profesión en forma independiente (renta de 4ª categoría), obtuvo ingresos por honorarios neto durante el año 1998 por \$40.000; durante el año 1999, por \$ 40.000 y durante el año 2000, por \$40.000 ¿Cuánto le correspondió abonar en concepto de impuesto a las ganancias en 1998, 1999 y 2000?

Datos de la Ley (ver tabla de ejercicio Nº 11):

- Deducción por Mínimo no Imponible: \$4.020
- Deducción especial de 4ª categoría: \$6.000
- Deducción por carga de familia:
Esposa: \$2.400 e Hijo: \$1.200

b) Un abogado soltero que ejerce su profesión también en forma independiente no obtuvo ingresos en los años '98 y '99; pero en el año 2000 gana un juicio y cobró \$120000.- ¿Cuánto paga de impuesto?

c) Ambos profesionales a lo largo de los 3 años ganaron lo mismo ¿a qué se debe que pagaron diferentes impuestos, computando los 3 años? Responda teniendo en cuenta los Principios de la tributación.

Ejercicio N° 14. Impuesto a la renta

Un matrimonio de profesionales sin hijos, que ejercen su actividad en forma independiente (renta de 4ª categoría) obtuvieron los ingresos que se detallan a continuación, durante el año 2013:

Esposo: \$120.000

Esposa: \$175.000

¿A cuánto asciende el impuesto que deberán pagar en los siguientes casos?

- Unificación de ingresos del matrimonio con aplicación de la tabla de alícuotas como si fueran personas solteras (sistema británico).
- Unificación de ingresos del matrimonio dividido por dos y cálculo separado del impuesto (sistema estadounidense)
- Separación de ingresos matrimoniales.

Utilice los datos de los ejercicios 11 y 13.

Analice los resultados obtenidos y saque conclusiones.

Ejercicio N° 15. Impuesto a la renta de sociedades

El Congreso Nacional sancionó la Ley 26.360. *ARTICULO 1º: "Instituyese un régimen transitorio para el tratamiento fiscal de las inversiones en bienes de capital nuevos —excepto automóviles —, que revistan la calidad*

de bienes muebles amortizables en el Impuesto a las Ganancias, destinados a la actividad industrial, así como también para las obras de infraestructura —excluidas las obras civiles— que reúnan las características y estén destinadas a las actividades que al respecto establezca la reglamentación”. Y su ARTICULO 3º recita: “Los sujetos que resulten alcanzados por el presente régimen podrán, conforme a lo dispuesto en los artículos siguientes, obtener la devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los bienes u obras de infraestructura incluidos en el proyecto de inversión propuesto o, alternativamente, practicar en el Impuesto a las Ganancias la amortización acelerada de los mismos, no pudiendo acceder a los DOS (2) tratamientos por un mismo proyecto y quedando excluidos de ambos cuando sus créditos fiscales hayan sido financiados mediante el régimen establecido por la Ley 24.402 y/o por aquella norma que restablezca su vigencia y/o la modifique.”

- a) ¿Cuál es el objetivo de permitir la deducción acelerada de las amortizaciones por la compra de bienes de capital?
- b) Ejemplifique su respuesta

Ejercicio N° 16. Impuesto al comercio exterior

Suponemos que las curvas de Oferta y Demanda de carne en miles de kilos en Argentina son las siguientes:

$$Q_o = -200 + 20 p$$

$$Q_d = 1000 - 10 p$$

La carne es un bien exportable para el mercado argentino, siendo Argentina un pequeño productor en el contexto internacional, y el precio internacional del kilo de carne es de U\$S 12 por kilo. (Cotización del dólar oficial 1 U\$S = \$ 5,30)

- a) Determinar las cantidades producidas de carne en el país, las cantidades consumidas de carne en el país y las cantidades exportadas de carne.

- b) El Gobierno, impone una Retención a la Exportación de Carne de modo que el Precio Interno del kilo de carne sea de \$ 50.- Calcule el porcentaje de Retención. Determine los efectos de esta medida. (Cantidad consumida en el país, cantidad producida, cantidad exportada y recaudación)
- c) Demostrar quién soporta la carga tributaria en cada caso.
- d) ¿Cómo se modifica el análisis del inciso anterior, si se trata de un país importante en el Mercado Internacional de la carne? Demuestre con gráficos.
- e) ¿Qué medidas tributarias serían equivalentes a la tomada en el inciso b)?

Ejercicio Nº 17. Impuesto al comercio exterior

Lea la siguiente noticia:

El Poder Ejecutivo, por Decreto 1026/Julio 2012 publicado en el Boletín Oficial, dispone el aumento del arancel de importación para los bienes de capital producidos localmente de 0% a 14%, y se fija en 2% el arancel para los bienes de capital que no se construyen en nuestro país.

- a) El mercado de camionetas en la Argentina tiene una oferta internacional que se suma a la producción nacional. Grafique el mercado sin la aplicación del arancel
- b) Grafique el mercado con la aplicación del arancel
- c) Muestre en el gráfico realizado los efectos económicos resultantes de la aplicación del arancel y la recaudación.
- d) ¿Qué conjunto de medidas resultan *equivalentes* al arancel? Justifique.
- e) ¿Cuál es la finalidad *extrafiscal* del tributo?
- f) ¿Qué efecto tiene el arancel en el mercado cambiario?

Ejercicio Nº 18. Impuesto sobre los bienes personales

“Art. 16. - Establécese con carácter de emergencia por el término de nueve (9) períodos fiscales a partir del 31 de diciembre de 1991, inclusive, un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.

ARTICULO 17. - Son sujetos pasivos del impuesto:

a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior. ...

ARTICULO 18. - En el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, corresponderá atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales, excepto:

a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria ...

ARTICULO 21. - Estarán exentos del impuesto:

i) Los bienes gravados pertenecientes a los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17 de la presente, cuando su valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a pesos trescientos cinco mil (\$ 305.000). Cuando el valor de dichos bienes supere la mencionada suma, quedará sujeta al gravamen la totalidad de los bienes gravados del sujeto pasivo del tributo”.

a) Conceptualice el tributo, tenga en cuenta los principios de la imposición.

b) Suponga que tiene de cliente un médico de una clínica privada que, por ser socio de la misma, tiene un patrimonio que supera los \$305.000.- La esposa del médico es ama de casa, y el médico le sugiere inscribirla como monotributista para dividir su patrimonio y no llegar de esta manera al mínimo. ¿Cuál sería su respuesta ante la petición? Justifique.

Ejercicio Nº 19. Impuesto sobre los combustibles

“La LEY Nº 23.966 del IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES LIQUIDOS Y EL GAS NATURAL establece en su ARTICULO 2º: El hecho imponible se perfecciona: a) Con la entrega del bien, emisión de la factura o acto

equivalente, el que fuera anterior. ARTICULO 3° - Son sujetos pasivos del impuesto: a) En el caso de las importaciones quienes las realicen. b) Las empresas que refinan o comercialicen combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas. ARTICULO 4° - Los productos gravados a que se refiere el artículo 1° y las alícuotas del impuesto son los siguientes:

Concepto	Alícuota
a) Nafta sin plomo, hasta 92 RON	70%
b) Nafta sin plomo, de más de 92 RON	62%
c) Nafta con plomo, hasta 92 RON	70%
d) Nafta con plomo, de más de 92 RON	62%
e) Nafta virgen	62%
f) Gasolina natural	62%
g) Solvente	62%
h) Aguarrás	62%
i) Gas oil	19%
j) Diesel oil	19%
k) Kerosene	19%

- ¿Qué tipo de tributo es el establecido en la Ley 23966?
- Supongamos que se trata de un mercado interno (sin vinculación con el comercio exterior) ¿qué efectos económicos tiene dicho tributo? Grafique.
- ¿Qué tributo es equivalente? ¿Por qué? Enuncie los requisitos de la *equivalencia tributaria*.
- ¿Qué *incidencia* distributiva, según su opinión tendrá el tributo?
- ¿Cuáles son los factores del rendimiento (recaudación) del tributo? ¿Usted piensa que si se aumentan las alícuotas aumenta la recaudación? Justifique su respuesta.

Ejercicio N° 20. Análisis de proposiciones (V o F)

Lea las siguientes proposiciones y defina si son *verdaderas o falsas*. Justifique su elección

1) *El Presupuesto General de Recursos de la Administración Nacional para el Ejercicio 2012 está sintetizado en el Artículo 2° de la Ley.*

<i>Recursos corrientes</i>	<i>\$504.562.640.428</i>
<i>Recursos de capital</i>	<i><u>\$ 2.013.560.429</u></i>
<i>Total</i>	<i>\$506.576.200.857</i>

“Dentro de los recursos corrientes se encuentran las regalías que cobra la provincia de Neuquén por la explotación hidrocarburífera”

2) En el Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2012, figuran como Contribuciones a la Seguridad Social \$166.543.000.000.-; el gasto en Seguridad Social para el corriente año está presupuestado por \$211.210.714.307.- por ende *“el sistema de reparto no se aplica efectivamente”*.

GLOSARIO

- *Aranceles aduaneros*: Tributos que pagan los importadores por los bienes que son comprados a productores externos (importación). Los aranceles son derechos de aduana que pueden ser *específicos* o *ad valorem*; los primeros obligan al pago de una cantidad determinada por cada unidad del bien importado o por cada unidad de volumen; los segundos se calculan como un porcentaje del valor de los bienes. Los aranceles aumentan el precio interno de los bienes importados, y se emplean para obtener un ingreso gubernamental y/o para proteger a la industria nacional de la competencia de las importaciones (política proteccionista).
- *Bienes privados*: Son aquellos donde rige el principio de exclusión (no permitir el consumo del bien al que no paga) y existe rivalidad en su consumo (si una persona consume el bien, otra no puede hacerlo). En general los bienes privados generan beneficios divisibles. Ejemplo: alimentos, vestimenta.
- *Bienes públicos (puros)*: Son bienes que tienen algunas propiedades básicas; en primer lugar no cuesta nada que otra persona más disfrute de sus beneficios; el hecho que un individuo adicional disfrute del bien tiene un costo marginal nulo. En segundo lugar, en general es difícil o imposible impedir que se disfrute del bien, siempre existe la posibilidad de que un polizón se cuele aunque no pague (no rige el principio de exclusión). Un ejemplo son los programas de prevención de salud, el sistema judicial, el alumbrado público.
- *Contribuciones especiales*: son los tributos cuyo hecho generador consiste en la obtención por el obligado (sujeto pasivo) de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras *públicas* o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. En esta especie tributaria se utiliza el principio del *beneficio* para su recaudación. Esto es, no paga el que más

capacidad de contribuir tiene, sino que paga el que se beneficia por la obra o servicio en cuestión. Ejemplo: contribuciones por mejoras que cobran los municipios por la realización de una obra (cloacas, pavimento); contribuciones a la seguridad social que cobran las cajas previsionales, por el beneficio del haber jubilatorio que se materializa al finalizar la vida útil del contribuyente (respecto de este ejemplo no hay opinión uniforme en la doctrina).

- *Efecto cascada*: efecto que se produce en el impuesto multifásico acumulativo donde el cálculo del impuesto en cada etapa incluye los costos de la etapa anterior que tienen incorporados una porción de impuesto. Simbólicamente se llama: impuesto sobre impuesto
- *Efecto piramidación*: efecto que se produce en aquellos impuestos donde el cálculo del beneficio vía mark up en la etapa siguiente incluye el impuesto pagado en la etapa anterior. Ejemplo: impuesto sobre los ingresos brutos que permite ganar al aplicar un mark up sobre los costos que incluyen los impuestos.
- *Elusión*: No entrar en la relación tributaria; el pago del impuesto no se produce pero en forma legal.
- *Equivalencia tributaria*: Se presenta cuando cierto impuesto, o grupo de impuestos tienen exactamente los mismos efectos económicos que otro tributo o conjunto de medidas fiscales. Otro requisito es que ambos deben generar la misma recaudación.
- *Evasión*: Infringir la ley no pagando el tributo (ilícito).
- *Hipótesis de incidencia tributaria*: Término utilizado por Ataliba (1987) que indica la hipótesis de la ley tributaria, constituyendo la descripción genérica de un hecho. Formulación hipotética, previa y genérica de un tributo que hace el legislador.
- *Impuesto*: es una especie tributaria que tiene el Estado para recaudar dinero y así atender sus gastos y realizar inversiones. Los impuestos constituyen una obligación tributaria que recae sobre contribuyentes sin tener en cuenta los beneficios individuales recibidos por la provisión de los bienes financiados con los mismos. Existe un

mecanismo que es la *afectación específica* que posibilita cierta correlación entre los contribuyentes de cierto impuesto y los beneficiarios de los gastos financiados con ellos. Pero en general los impuestos financian bienes públicos puros, y sus beneficios son indivisibles.

- *Impuesto directo*: es una clasificación arcaica que se utiliza en la Constitución Nacional Argentina. A diferencia del impuesto indirecto recae sobre una medición inmediata de capacidad contributiva de los individuos o las empresas. Por ejemplo el impuesto a las ganancias de las personas físicas, el impuesto inmobiliario.
- *Impuesto indirecto*: es aquel impuesto cuya base imponible se establece sobre una medición no inmediata de capacidad contributiva. En general tiene efectos regresivos. Por ejemplo el IVA que grava el consumo de bienes y servicios en general, no tiene en cuenta mediciones inmediatas de capacidad contributiva como el ingreso o la renta.
- *Impuesto neutral*: aquel que no produce distorsiones, o sea que los agentes económicos actúan tomando la misma decisión ya sea que exista o que no exista el impuesto. Por ejemplo un impuesto que no afecta la relación de los precios relativos de los diferentes bienes es el IVA; un impuesto a las ganancias societarias que no fomente la formación de ciertos tipos societarios.
- *Impuestos con efectos progresivos*: detraen un porcentaje de riqueza cada vez mayor de los contribuyentes con más capacidad contributiva (escala de alícuotas progresivas). Ejemplo típico: impuesto a las ganancias de las personas físicas.
- *Impuestos con efectos regresivos*: son impuestos que detraen riqueza de los sectores de la comunidad que menor capacidad contributiva poseen. Es posible la conclusión gracias al análisis diferencial que compara lo recaudado, no con la base imponible del impuesto, sino con una medición de capacidad contributiva como el nivel de ingreso. Ejemplo: impuestos generales al consumo de bienes y servicios (IVA).

- *Presión fiscal = Presión tributaria*: relación entre los ingresos de las Administraciones Públicas en concepto de recaudación de tributos y el Producto Bruto Interno ($Presión\ fiscal = Recaudación\ tributaria/PBI$).
- *Retención a la exportación*: Impuestos que pagan los productores nacionales de bienes que son vendidos al exterior (exportación). Es cobrado por la Aduana. Al igual que los aranceles aduaneros pueden ser específicos o *ad valorem*. Las retenciones se emplean para obtener un ingreso gubernamental y/o para proteger al consumo nacional ya que provoca una disminución del precio interno del bien.
- *Sistema tributario*: Puede considerarse que los tributos existentes en un cierto momento constituyen el sistema tributario de una jurisdicción. Analizar cada uno de los tributos en forma aislada puede resultar interesante, pero siempre y cuando no se pierda de vista que son parte de un conjunto coherente y sistemático interrelacionado.
- *Sujeto pasivo de la obligación tributaria*: el deudor que queda en la contingencia legal de estar obligado al pago de una suma dineraria, al sujeto activo que es el Estado (Fisco).
- *Tasa*: obligación tributaria fijada sobre un contribuyente en oportunidad de la prestación de un servicio estatal o la realización de actividades en un régimen de derecho público que se refieran, afecten, o beneficien a ciertos sujetos. Ejemplos: tasa por alumbrado, barrido y limpieza que cobran los municipios a los frentistas, tasa por inspección de seguridad e higiene que cobran los municipios a las unidades productivas establecidas en una ciudad, tasa por inscripción de nacimiento que cobra el Registro Civil.
- *Tasa de aportes y contribuciones al sistema de seguridad social (a)*: Tributo establecido en los regímenes jubilatorios que deben afrontar empleadores y empleados en función del salario (base imponible).
- *Tasa de sostenimiento del sistema jubilatorio de reparto (A/J)*: constituye la relación entre trabajadores activos y pasivos de un sistema jubilatorio.

- *Tasa de sustitución (b)*: es la relación entre el haber promedio de jubilaciones y pensiones y el salario medio de la economía.
- *Traslación del impuesto*: El sujeto pasivo para evitar la carga del tributo, lo traslada hacia adelante (los precios), hacia atrás (proveedores, trabajadores) y en forma oblicua (los precios de otros productos).
- *Tributo (concepto jurídico)*: Prestación pecuniaria de carácter coactivo establecida por el Estado u otro ente público, de acuerdo con los procedimientos establecidos en el ordenamiento jurídico, que tiene la finalidad u objetivo primordial de financiar los gastos públicos. La clasificación jurídica de los tributos los divide en: *impuestos, tasas y contribuciones especiales*.
- *Variable*: magnitud susceptible de adoptar más de un valor (ingreso, ganancias, salarios, patrimonio, etc.).
- *Variable flujo*: es la definida con arreglo a un periodo. El transcurso del tiempo es inherente a ella. Por ejemplo: total de ingresos en el año xx, monto de ventas del mes xx, salario devengado en el mes xx.
- *Variable stock*: es la que se define en relación a una fecha determinada. Tienen un sentido de acumulación hasta el momento presente. Por ejemplo cantidad de oro y divisas que están depositadas en un momento en el Banco Central, patrimonio de una persona a una fecha determinada.

BIBLIOGRAFÍA

- AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos). Página web: [www.afip.gov.ar/educación tributaria](http://www.afip.gov.ar/educación_tributaria). Visitada mayo 2012.
- Amoros, N. (1970) *Ensayos sobre administración política y derecho tributario: La elusión y la evasión tributaria*. Editorial Macchi.
- ANSES página web: www.anses.gob.ar
- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Perú.
- Ballesteros. (2000) Resolución Expediente judicial caratulado Olmos, A. s/denuncia. <http://www.dipublico.com.ar/juris/falloballesteros.pdf>
- Barbeito, Alberto; “Gasto público social y retracción del Estado de Bienestar” en *La nueva oscuridad de las políticas sociales*. Lo Vuolo y Barbeito, CIEPP. Miño y Dávila Editores. Buenos Aires, segunda edición, 1998.
- Barrera, M. (2011) “Análisis de las “causas reales” de la privatización de YPF: entre la “ineficiencia” y el “debilitamiento estructural””, ponencia presentada en el *III Congreso Anual Asociación de economía para el desarrollo de la Argentina (AEDA)*. Buenos Aires, 29 al 31 de Agosto 2011.
- Bernaza, C. (2002) Adaptación del texto *Introducción a la Planificación* de Ezequiel Ander Egg, E. Siglo XXI (1991). www.claudiabernazza.com.ar (consultada octubre 2011)
- Berteza, A. (2002) *El laberinto de la coparticipación*. Comisión Federal de Impuestos. Buenos Aires.
- Bocco, A. y otros. (1997). *Regresividad tributaria y distribución del ingreso*. UNICEF/Losada. Buenos Aires.
- Bowen, W., Davis, R., and Kopf, D. (1960) “The public debt: A burden on future generations?” *The American Economic Review* Vol. 50
- Burkún, Mario y Spagnolo, Alberto. (1988) *Nociones de economía política*. Editorial Zavallía. . Buenos Aires.
- Calcagno, A. E. (1999) *La Deuda Externa explicada a todos: Los que tienen que pagarla*. Catálogos.

- CEPAL. (2006) *Tributación en América Latina. En busca de una agenda de reformas*. Publicación de las Naciones Unidas. Santiago de Chile.
- Corominas, J. (1998) *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana*. 3º edición. Madrid Editorial Gredos.
- De Simone, C. (2002) “La estructura tributaria en la Argentina: una comparación internacional”. Http: ww.cambiocultural.com.ar/investigacion/impuestos2.htm (consultada junio 2012)
- Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con la Provincias, Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía de la Nación. www.mecon.gov.ar (consultada en noviembre 2011)
- Dornbusch y Fisher (1994) *Macroeconomía*, sexta edición, Mc Graw-Hill, Madrid.
- Driussi, E. (2004) “Indicadores de Gestión Fiscal”. Trabajo elaborado desde y para la *Dirección Provincial de Presupuesto de la Provincia de Neuquén*
- Due, J. (1972) *Análisis económico de los impuestos*, El Ateneo, Buenos Aires,.
- Fernández, L. y D’agostino, H. (2007) *Manual de finanzas públicas*. Editorial La Ley. Buenos Aires
- Gaggero, J. (2006) “La cuestión tributaria en la Argentina: el caso de un retroceso histórico”. Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de Argentina. Ponencia del *XIV Congreso internacional de historia económica*. Helsinki, agosto.
- García Belsunce, H.A. (1967) *El concepto de rédito*. Ed. Depalma. Buenos Aires. .
- García Vizcaino, C. (1996) *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y Jurídicas*. Editorial Depalma
- Giannini, A.D. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Ed. Derecho Financiero. Madrid.
- Giuliani Fonrouge, C. (1962) *Derecho Financiero*. Editorial Depalma, 5ª Edición.
- Gómez Sabaini, J. (2006) *Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión en Libro n° 93 de la CEPAL* (Comisión Económica para América Latina). Santiago de Chile.

- Gordon, S. (2001) "Ciudadanía y derechos sociales: ¿criterios distributivos?". En *Pobreza, Desigualdad social y ciudadanía. Los límites de las políticas sociales en América Latina*. Alicia Ziccardi (compiladora). CLACSO. 2001. Buenos Aires.
- Guerrero, D. y otros. (2002) *Manual de Economía Política*. Editorial Síntesis. Madrid
- Hidalgo, E. (2009). "Competencias de la Nación y las provincias en la explotación de hidrocarburos en la Argentina" en *Revista Realidad Económica* n° 241.
- Instituto Argentino de Estudios Fiscal (IARAF) (2009). *Carga Tributaria sobre el sector comercio en la Argentina*. Cámara Argentina de Comercio. Buenos Aires.
- INDEC página web: www.indec.gob.ar
- Jarach, D. (1971) *El hecho imponible*. 3º edición. Ed. Abeledo Perrot. Buenos Aires.
- Jarach, D. (1996) *Finanzas Públicas y Derecho tributario*, 2º edición. Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
- Jauretche, A (1973) "*De memorias*". *Pantalones cortos*. A. Peña Lillo Editor S.A. Buenos Aires.
- Jauretche, A (1974) *Prosa de hacha y tiza*. A. Peña Lillo Editor SA. Buenos Aires.
- Jauretche, A (1977) *Política y Economía*. A. Peña Lillo Editor SA. Buenos Aires.
- Juliano, D. (1987). "El discreto encanto de la adscripción étnica voluntaria". En Ringuélet, R. (comp.). *Procesos de contactos interétnicos*. Buenos Aires, Búsqueda.
- Lousteau, M. (2003) *Hacia un federalismo solidario. La coparticipación y el sistema provisional: una propuesta desde la economía y la política*. Temas Grupo Editorial.
- Ministerio de Trabajo Nación. Página web: www.trabajo.gob.ar
- Mankiw, N. (1998) *Principios de economía*. McGraw-Hill.
- Martínez Illanes, S. (2009) "Las regalías auríferas y la sustentabilidad fiscal de los Departamentos depositarios de los yacimientos de oro en la Provincia de San Juan". Ponencia presentada en las 42º *Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas*. Córdoba.

- Martínez Illanes, S. (2011) “Características de los bienes a financiar con los recursos generados por la actividad minera metalífera en la Provincia de San Juan, Argentina”. Ponencia presentada en las 44^o *Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas*. Córdoba.
- Mases, E. Cortesse, E. y López Cuminao, M. *Breve historia del movimiento obrero argentino*. (inédito).
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Secretaría de Hacienda (www.mecon.gov.ar/onp). Visitada en junio 2012.
- Ministerio de Economía y Hacienda de la Provincia de Neuquén. www.neuquen.gov.ar
- Ministerio de Trabajo Nación página web- www.trabajo.gov.ar
- Museo de la deuda externa de la UBA (2010). Grupo de voluntarios “El empréstito del Baring” por Felipe Pigna, documento publicado en Abril de 2010 ww.fmeduacion.com.ar/Historia/Notas/evodeudaargentina.htm.
- Musgrave R. y Musgrave, P. (1991). *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*. 5^o Edición. Editorial McGraw-Hill. Barcelona.
- Naclerio, A., Narodowski, P. y De Santis, G. (2007). *Teoría y Política Macroeconómica. Aplicaciones a la Economía Argentina*. Editorial de la Universidad Nacional de La Plata.
- Nuñez Miñana, H. (1994) *Finanzas Públicas*, ASAP - Ediciones Macchi, Buenos Aires.
- Oates, W. (1977) *Federalismo Fiscal*. Instituto de estudios de administración local. Madrid.
- Olego, P. y Cordone, G. (2007). “Agotamiento del suelo: sus implicancias económicas y alternativas tributarias”. En *Revista Impuestos Volumen LXV B*. Editorial La Ley. Buenos Aires
- Oszlak, O. (1982) “Reflexiones sobre la formación del Estado y la construcción de la sociedad argentina”. En *Revista Desarrollo Económico*. Buenos Aires, IDES, enero-marzo de 1982. Volumen 21, N° 84.
- Palavecino, F. e Isola, A. (1997) “El gravamen de regalías sobre agua mineral publicado en *Revista Impuestos Volumen LV B*. Editorial La Ley. Buenos Aires
- Paviglianiti, N. (1990) “Las tendencias y los modelos de desarrollo universitario. Experiencias y alternativas futuras en América Latina y

Argentina". En Paviglianiti y otros: *Recomposición neoconservadora. Lugar afectado: La Universidad*. Miño y Dávila, Buenos Aires

- Priesman, J.A. (1992) "La coparticipación de impuestos: del federalismo fiscal al centralismo menemista" en *Serie Estudios No 5*. Centro de Estudios para el Cambio estructural.
- Rafart, C.G. (2001) "Estado de bienestar. Estado neoliberal" *Serie Sociedad, política e historia*. PubliFadecs. General Roca.
- Rapoport, M. (2000) *Historia económica, política y social de la Argentina (1880-2000)*. Ediciones Macchi. Buenos Aires
- Rapoport, M. (2004) "¿Por qué nos prestaron tanta plata?". En *Clarín Económico* Mayo.
- Real Academia de Habla Hispana, Diccionario. www.WordReferencie.com (consultada en noviembre 2011)
- Reig, Enrique. (1996) *Impuesto a las ganancias*. Ediciones Macchi. 9ª edición. Buenos Aires.
- Schulmaister, C. (2006) "Reclamos sociales y vías alternativas" en edición *Diario Río Negro* del 5.7.2006
- Senado de la Nación (2000). "Bases para un nuevo sistema de coparticipación federal de impuestos". Extraído de la página Web www.senado.gov.ar
- Stiglitz, Joseph. (2002) *La economía del sector público*. Antoni Bosch Editor. 3ª edición. Barcelona.
- Torres López, J. (1992) *Economía Política*. Biblioteca Civitas. Madrid.
- Treber, S. (2002) *Temas sobre la Economía del Sector Público. Teoría General y realidad argentina*. Córdoba. Asociación Cooperadora de la Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba.
- Zunino, E. (2010) Universidad de Buenos Aires. "El conflicto Campo-Gobierno en Clarín: Un análisis sobre la selección de los temas y la valoración de la noticia". Publicado en *Revista Question*, Vol.1, N° 27. <http://perio.unlp.edu.ar/ojs/index.php/question/article/viewArticle/1036>.