

**La Actividad Financiera Estatal.  
Bases Conceptuales Para La Búsqueda De Alternativas De Su Legitimación Social  
Un Enfoque Abarcativo De Política Fiscal.  
Por Raúl E. Roa**

## **1. Presentación**

El presente trabajo pretende brindar un mapa conceptual interdisciplinario que permita, por un lado, vislumbrar las causas de la escasa legitimidad social de la actividad financiera del Estado, y, por otra parte, justificar la necesidad de replantear los actuales modelos administrativos de gestión fiscal en Argentina.

En una primera etapa se recorre un sinuoso camino que parte de los principios básicos del estudio de la teoría del Estado, se aproxima luego a una visión sistémica de la génesis de la actividad financiera pública, se dejan sentados preconceptos acerca del rol del estado moderno, del carácter constitucional de la Política Fiscal y los efectos jurídicos de la violación de los principios constitucionales en materia de gasto público, observándose paralelamente la actividad fiscal desde una perspectiva económica y política..

Posteriormente se incorpora a dicho marco conceptual un análisis de las principales variables que erosionan en la actualidad la fortaleza institucional de los Estados-Nación. En una segunda etapa, se exponen estudios teóricos e investigaciones empíricas que demostrarían la incidencia de la política fiscal en el incumplimiento tributario.

Desgranada una posible cadena causal de las insuficiencias en materia recaudatoria, se presenta un modelo teórico de administración fiscal que contempla los criterios de participación ciudadana incorporados en la última reforma constitucional argentina.

En otras palabras, se trata de repensar los paradigmas de la actividad financiera del estado argentino, a la luz de los vertiginosos cambios que se observan en el orden económico, político y social local e internacional.

## **2. Aproximación a la Actividad Financiera del Estado**

La Actividad Financiera Estatal tiene como componente esencial el Sistema Presupuestario, el mismo comprende los presupuestos de recursos y gastos, a su vez es un ámbito de lucha de fuerzas de la sociedad, por cuanto representa el instrumento que pretende materializar las **satisfacciones colectivas**.

En su marco, la función del sistema tributario y su administración es transferir fondos del **sector privado** al **público** con el fin de dotar al **Estado** del financiamiento necesario para la ejecución los **gastos públicos**, siendo la constitucionalidad, la eficacia y eficiencia de esta acción gubernamental el núcleo problemático de este trabajo.

Hemos citado cuatro términos que requieren una precisión conceptual: sector público, sector privado, Estado y satisfacciones colectivas. No obstante, vale resaltar que la referencia a los mismos trasciende la necesidad de un ordenamiento conceptual. *La definición de las complejas relaciones de estos elementos determinan -sin lugar a dudas- los refugios teóricos que luego promueven y sostienen la vigencia de los marcos económicos, jurídicos y administrativos de la Política Fiscal*

## 2.1. Una Visión Sistémica De La Actividad Financiera Del Estado

Con el objetivo de lograr una claridad en la exposición del razonamiento seguido en este trabajo, partiremos de una noción elemental y obvia de Estado. Nos aproximaremos a partir de sus elementos constitutivos, los cuales pueden sintetizarse en los siguientes: **población, territorio fijo y gobierno**. Los dos primeros son conocidos como los elementos extrínsecos o visibles, mientras que el gobierno representa el elemento intrínseco e invisible.

Es decir, si un grupo social se encuentra organizado bajo la forma de Estado, esa facultad se denomina **poder público** (interés común) y la autoridad para ejercerlo es el gobierno que representa el elemento ordenador y coactivo del Estado, exteriorizado bajo los siguientes aspectos:

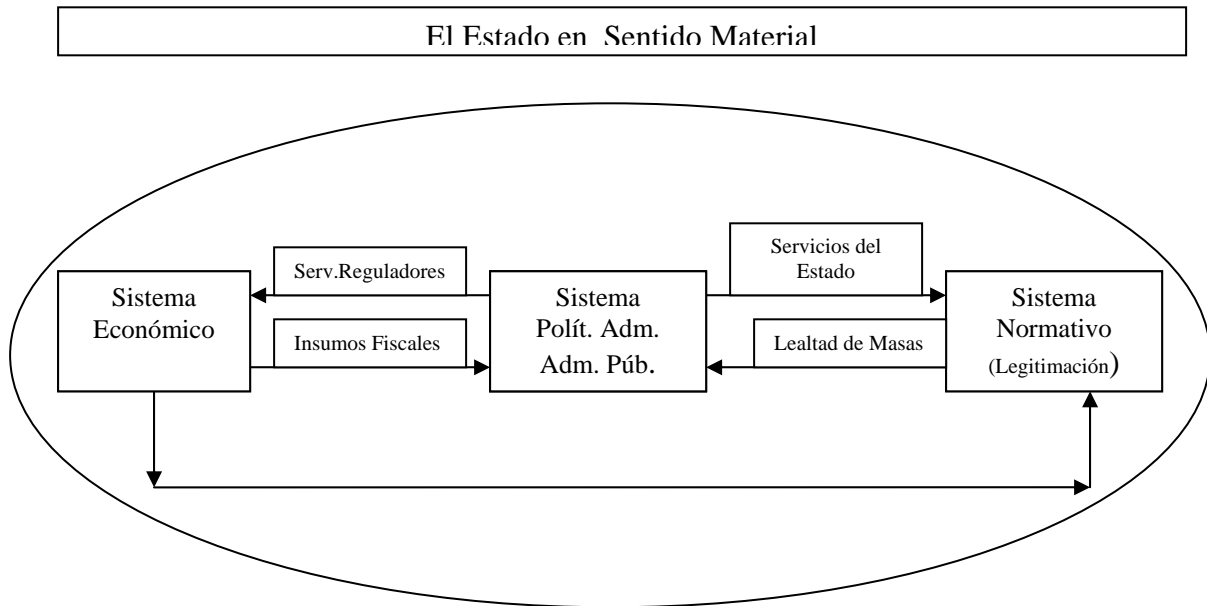
- En el orden externo, por la soberanía,
- En el interno, a través de la autoridad o imperio, o sea, el derecho de mandar y exigir obediencia, y el de la fuerza necesaria para imponerla, o sea, el poder coactivo.

A partir de estos elementos, podemos decir que existe un consenso doctrinario sobre dos acepciones:

-El **Estado en sentido material**, concebido como el pueblo organizado bajo una autoridad jurídica, dentro de un territorio fijo y bajo el imperio de una ley cuyo objetivo es el interés común.

-El **Estado como una persona de existencia ideal** distinta de los individuos que la forman, y cuya misión es la de materializar las decisiones gubernamentales, valiéndose para ello del aparato estatal o Administración Pública.

Siguiendo la representación de la estructura social realizada por Klaus Offe, en el siguiente gráfico se expone nuestra visión de las dos acepciones de estado. De la misma se desprende una primera aproximación al conjunto de interacciones entre sistemas, instituciones, normas y demás elementos que constituyen la actividad financiera del estado.,



El subsistema normativo incluye las estructuras de socialización (como el hogar), que se guían por reglas normativas. Este subsistema social no es un mejor conjunto o agregación de individuos aislados, sino que estos individuos y los grupos que ellos forman se organizan, socializan y entablan relaciones sociales complejas, que requieren ser reguladas y gobernadas de acuerdo a un conjunto de procedimientos y normas institucionalizadas.

El subsistema económico comprende la producción de bienes y las relaciones de intercambio de la economía.

Finalmente, el subsistema político-administrativo, o estatal, organizado por los mecanismos de poder y coacción política y administrativa, se encuentra conformado por los aparatos institucionales, las organizaciones burocráticas y las normas y códigos, formales e informales, que constituyen y que regulan las esferas pública y privada de la sociedad.

El subsistema económico depende de la continua intervención del subsistema estatal, eliminando sus defectos internos de funcionamiento, por su parte, el subsistema estatal requiere para su funcionamiento que el subsistema económico le transfiera parte del valor de lo que produce. El subsistema normativo genera expectativas, demandas y pretensiones sobre el subsistema estatal, a las que éste hace frente a través de servicios que, de resultar eficaces, determinan la “lealtad de masas” que requiere para su autonomía y capacidad de acción el subsistema estatal.

El problema al que se enfrenta el subsistema estatal no es sólo mantener, a la vez, el equilibrio entre sus servicios reguladores y los insumos fiscales, y entre la lealtad de masas y sus servicios, sino también evitar que esos dos problemas complejos (evitar defectos económicos de funcionamiento y conflictos políticos) se resuelvan empeorando al otro: debe evitarse que los defectos de funcionamiento se conviertan en conflictos, y que éstos produzcan el proceso inverso.

Cabe aclarar que en adelante nos referiremos a la acepción “formal” de Estado, representada, en el gráfico anterior, en el subsistema Político – Administrativo

## 2.2 Sector Público y Sector Privado. Roles

Para pasar del terreno abstracto de la teoría del estado al campo de la gestión de los Estados modernos, debemos introducirnos en el resbaladizo ámbito de discusión de cuál debería ser el régimen de propiedad y de gestión del Estado en el sistema social y económico actual; o, dicho de otra manera, cuál debería ser el tamaño y el rol de un Estado moderno.

Los nuevos impactos sociales y económicos acaecidos a partir de la globalización, pusieron en tela de juicio los tradicionales esquemas jurídico-institucionales de los Estados, poniéndose de manifiesto el anacronismo del modelo de Estado productor de servicios, interventor, excesivamente burocrático y poco comprometido con los resultados de su gestión.

Desde esta línea argumental entendemos que para el análisis que nos ocupa debemos exponer con claridad qué modelo conceptual admitimos para definir los sectores de la acción estatal. En tal sentido, compartimos la distinción de los sectores estatales formulada por Luiz Carlos Bresser Pereira y Nuria Cunill Grau:

**Sector estratégico del gobierno:** Es el reservado para la toma de decisiones estratégicas por parte de las autoridades del poder ejecutivo y legislativo (definición de políticas públicas, imposición de leyes y vigilancia de su cumplimiento, protección los derechos y garantías de los habitantes, mantenimiento del orden jurídico, económico y social, etc.). Su gestión debe basarse en un modelo burocrático jerárquico con propiedad estatal.

**Sector de actividades monopólicas del Estado:** Son funciones que hacen a la existencia material y formal del Estado. Se ejerce el “poder hacia fuera del Estado” Si bien este sector debe pertenecer al régimen de propiedad estatal, el mismo en determinados casos puede adoptar una administración gerencial en sus modelos de gestión (Policía, justicia, representación exterior, ser el sujeto activo de la actividad financiera del estado –en sentido material-, etc).

**Sector de servicios no exclusivos del Estado:** Incluye áreas de servicios sociales cuyo régimen de propiedad y de gestión es definido por políticas del sector estratégico del gobierno de acuerdo a parámetros de eficacia y eficiencia social (salud, educación, servicios públicos, cultura, investigación, medio ambiente etc.). En tal sentido, aspectos tales como necesidades sociales, rentabilidad del sector, capacidad de gestión y financiamiento operativo, deberían ser los condicionantes principales para definir la naturaleza del sector: estatal, entidades lucrativas, organizaciones no gubernamentales, o cualquier combinación entre ellas.

Ahora bien, ¿Cómo se articulan estos sectores en la sociedad?, y ¿como influyen esas relaciones en la definición de la estructura y actividad financiera del Estado?. Oscar Oszlak distingue dos formas de articulación entre el estado y la sociedad: una “horizontal” o funcional que responde a la división del trabajo entre estado y sociedad y en la que se define la distribución de funciones; la otra “vertical” relativa al particular esquema de relaciones de poder entre ambas esferas. En esta articulación “jerárquica”, se dirime quién define los contenidos de la agenda política y social empleándose los recursos de poder económico, político o burocrático para imponer y ejecutar las decisiones tomadas.

### 2.3. La lógica Jurídica del Presupuesto Público

El jurista Juan Bautista Alberdi, inspirador de muchas de las disposiciones recogidas en la Constitución Nacional de 1853 nos dejó dicho: "El Tesoro y el Gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su Gobierno no puede existir como nación independiente, porque no es más el Gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su Gobierno es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la condición de estos hechos, que es tener un Gobierno costeadado por él, y tenerlo a todo trance, es decir sin limitaciones de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el Gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos"; afirmando por otra parte: "El poder de crear, de manejar y de intervenir el Tesoro Público es el resumen de todos los poderes. En la formación del Tesoro puede ser saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hoyada la seguridad personal; **en la elección y cantidad de los gastos puede ser dilapidada la riqueza pública, embrutecido, oprimido, degradado el país**

Como se citara en puntos anteriores, el componente esencial de la Política Fiscal es el Sistema Presupuestario, el cual comprende los presupuestos de recursos y gastos proyectados anualmente. Según la legislación y prácticas financieras en vigor en el Estado Nacional Argentino “el presupuesto es un acto administrativo-legislativo, concretado en una ley anual por el que se prevén, autorizan o reconocen los gastos que han de hacerse en un año dado, comparando su monto con el cálculo o valuación de los recursos que se destinan para cubrirlos” (Bayetto)

Aristides H. Corti sostiene que resulta inapropiado considerar que la ley de presupuesto constituye la ley de las leyes. En estricto derecho constitucional, el presupuesto constituye una ley formal y material del Congreso (similar a las demás leyes que éste normalmente dicta) que debe ser interpretada y aplicada con arreglo a la C.N., operando ésta como condición de su validez y vigencia, susceptible por ende de incurrir en omisiones o vicios inconstitucionales sujetos a control y corrección judicial. También sostiene Corti que la tesis que soporta que el presupuesto constituye un acto institucional no justiciable supone la existencia de instrumentos o actos situados por encima de la C.N.. “Es totalmente absurdo

pensar que un instrumento legal sancionado por un poder constituido pueda encontrarse exento del control judicial”

Por su parte el profesor Rodolfo Spisso enseña que la actividad financiera es un proceso conceptualmente unitario que exhibe una marcada interdependencia entre gastos y recursos. La definición de los gastos como la de los recursos se debe sustentar en los principios constitucionales. Los fines y objetivos del derecho financiero deben ser necesariamente comprendidos y explicados desde un matiz constitucional.

Esta perspectiva nos obliga a recordar que la Constitución Nacional es un conjunto de principios y de normas que constituyen un sistema orgánico, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se hallan estrechamente vinculados, de manera que, para su interpretación debemos considerar el conjunto del sistema, rechazando las interpretaciones aisladas de cada uno de sus elementos, a la luz de la filosofía que inspira al programa constitucional (José O. Casas. Citado Por R. Spisso Der. Const. Trib. Pag. 2) .

En el fallo 307-326 C.S.N. 2/4/85 La Corte suprema comparte el criterio del profesor Casas al expresar” la interpretación del instrumento político que nos rige no debe hacerse poniendo frente a frente las facultades enumeradas por él, para que se destruyan recíprocamente, sino armonizándolas dentro del espíritu que le dio vida...” .....”las grandes metas de la política de Estado están fijadas en el preámbulo de la Constitución.....”

Faltaría agregar una definición de Germán Bidart Campos para delinear el criterio que se mantendrá en este trabajo acerca de la constitucionalidad de la actividad financiera estatal:

“Las normas de la Constitución no son retóricas ni declamación fraseológica, sino derecho de la Constitución con fuerza normativa... la Constitución no es para recitarla sino para hacerse realidad... las normas de la Constitución rinden utilidad práctica en la medida en que alguien capaz les depare encarnadura en lo que manda hacer... en lo que prohíbe hacer, y en lo que permite hacer”. Vale recordar que el preámbulo de nuestra C.N: reza :“Nos los representantes del pueblo de la Nación Argentina reunidos en Congreso General Constituyente por voluntad y elección de las provincias que la componen, en cumplimiento de pactos preexistentes, 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, y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino: invocando la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia: ordenamos, decretamos y establecemos esta Constitución, para la Nación Argentina”.

Por su parte el Artículo 75 dice:“ Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.
2. 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. ...”**

.....”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.....”

Arístides Corti en el trabajo antes citado sostiene que “la ley de presupuesto constituye un instrumento jurídico financiero que debe guardar consistencia con la C.N. y subordinarse, al igual que los restantes instrumentos financieros, a sus fines constitucionales, que no son otros que efectivizar el sistema de derechos humanos de los habitantes de la República. Si dicha ley no contemplase partidas, o las contemplase de manera insuficiente, la provisión de bienes o prestaciones públicas necesarios para satisfacer la exigibilidad de dichos derechos no puede encontrarse condicionada a los avatares presupuestarios, sino que deben ser satisfechos con arreglo a las exigencias inherentes a un Estado Social y Democrático de Derecho de base constitucional, con cláusulas entendidas como imperativas –operativas- y no meramente programáticas o incorporadas a la Constitución como meras expresiones de deseos o de adorno”.

Al respecto cita el fallo de la justicia federal Asociación Benghalensis y otros c/Ministerio de Salud, *que hizo lugar a la medida cautelar solicitada, haciéndole saber al organismo demandado que deberá adquirir y entregar a cada uno de los efectores sanitarios del país los reactivos y medicamentos que la ciencia propone para combatir el HIV. Entre los fundamentos se lee lo siguiente: ‘Que, por último, debo señalar que para el caso de que efectivamente el Ministerio se encontrara cumpliendo normalmente con la conducta que se requiere, la decisión que adopto sería inocua pues ningún gravamen podría causarse a la demandada, mientras que si por el contrario, y como resultas de los avatares presupuestarios, la provisión de medicamentos no es regular ni permanente, cobra toda su virtualidad la necesidad de que esa situación se revierta en beneficio de la comunidad’. Es decir: los avatares presupuestarios no pueden ni deben afectar el efectivo ejercicio de los derechos constitucionales”.*

Como reflexión de este punto nos tendríamos que preguntar: ¿ En que medida son cumplidos los principios constitucionales?, por cuanto el Derecho Constitucional no se agota en el análisis de la Constitución escrita o formal sino que indaga acerca de su funcionamiento, en otros términos, si se aplica o se cumple en la práctica.

Si a la sanción de impuestos por decretos y hasta por circulares del Banco Central, a la emisión espuria de moneda, a la superposición desmedida de impuestos le agregamos determinadas encuestas del INDEC, se puede afirmar con claridad la inaplicabilidad de los principios aludidos.

En tal sentido basta subrayar que el 20% de la población de mayores recursos se apropia del 60,9% del ingreso nacional, mientras que el 20% de la población con menores recursos participa del 2,9 % de la renta nacional. En cifras concretas a octubre del 2003 existen en argentina 14.800.000 personas con ingresos familiares inferiores a \$740. Casi el 50% de la población vive por debajo del nivel de pobreza. Para finalizar este apartado, resulta oportuno anticipar que en el título 4 se exponen estudios que demuestran que, los claros apartamientos de los principios constitucionales, representan causas y no efectos de los tan mentados avatares presupuestarios originados por la falta de recaudación estimada sobre el PBI.

## 2.4. La Lógica Económica De La Actividad Fiscal Del Estado

Desde un punto de vista económico, el conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general integra el campo de la política fiscal.

Pero los problemas básicos de las finanzas públicas no son sólo cuestiones fiscales. Los gastos de las organizaciones públicas y el modo cómo los financian tienen consecuencias importantes sobre la asignación de recursos, la distribución de los ingresos privados, el nivel de actividad económica o el ritmo de crecimiento. En otras palabras, tienen fuertes efectos económicos. El tema esencial de las finanzas públicas clásicas, que y cuánto debe gastar el Estado y cómo debe financiarlo, se ha ido extendiendo. Primero, hacia los efectos distributivos de las actividades fiscales (a partir de Adolfo Wagner y sus consideraciones sobre la función redistributiva de la imposición. Posteriormente hacia los efectos macroeconómicos, a partir de las ideas de Keynes y sus continuadores. Definir cuál debería ser el papel del gobierno en la economía es otro ámbito de discusión ideológica.

Algunas teorías sostienen que su participación resulta desestabilizadora, y hasta perjudicial, mientras que otras consideran que el gobierno debe cumplir importantes funciones en la amortiguación de las fluctuaciones de los ciclos económicos.

En este sentido existe consenso en distinguir dos líneas ideológicas:

a) Considerar que el estado no debe intervenir en la actividad económica, sino en aquellos casos en los cuales el mercado no resulte ser un mecanismo eficiente. De acuerdo con este enfoque se justifica la participación del estado en los siguientes tres casos:

**Provisión de bienes públicos:** Como estos bienes no siempre pueden venderse o cobrarse, entonces deben ser provistos por el gobierno. Por ejemplo: calles, alumbrado público, defensa nacional, etc.

**Intervención en casos de virtual monopolio natural:** Ciertas actividades económicas presentan importantes economías de escala, por lo que resulta más eficiente la existencia de una única empresa en el mercado. Al constituir esto un monopolio, se justifica entonces que el estado regule o explote estas actividades. Este puede ser el caso del suministro de agua o de electricidad.

**Intervención en casos de externalidades:** Algunas actividades económicas generan importantes costos sociales que no son absorbidos por los productores, tal es el caso de la contaminación generada por distintas fábricas. También en otros casos algunas actividades producen elevados beneficios sociales, por ejemplo la educación. Así se considera que el estado debe intervenir en cualquiera de esas situaciones.

b) La otra línea Considera que el estado puede desempeñar un papel más activo en la economía, llegando así a reconocerse tres funciones básicas: (se toma luego de la depresión de los años 30 y las guerras mundiales)

**Asignación de recursos:** El gobierno busca, directa o indirectamente, alentar algunas actividades económicas, o bien, desincentivar otras. Así el estado promueve algunas actividades a través de subsidios, exenciones, tasas de interés preferenciales, etc., incluso el

estado mismo puede producir algunos bienes y servicios, y también, puede desalentar otras a través de impuestos, aranceles, u otros tipos de sanciones.

**Estabilización de la actividad económica:** El nivel de actividad económica puede no ser estable, y sufrir así ciertas fluctuaciones, que generalmente se llaman ciclos económicos y pueden darse fases expansivas (aumenta la producción, el ingreso, los precios, el empleo), o pueden ser fases recesivas (disminuye la producción, los precios, el empleo). Así, se considera que el estado puede tratar de atenuar el impacto de estos ciclos empleando distintas políticas, como el aumento o disminución del gasto público, de los impuestos, entre otras.

**Redistribución del ingreso:** El ingreso en la economía no está distribuido con perfecta equidad, sino que existe cierta desigualdad, y entonces el estado puede cumplir una función social buscando disminuir las brechas que separan a los ricos de los más pobres. (tal como consta en las cifras del INDEC antes citadas)

Más allá de las fortalezas y debilidades que se observaron históricamente en la aplicación de cada una de estas teorías, reviste suma importancia entenderlas conjuntamente con la lógica política que se expone en el próximo punto. John Kenneth Galbraith en su libro *La Cultura de la Satisfacción* expresa: "...Uno de los logros más firmes de la teoría económica, aunque no necesariamente de los más distinguidos, es su capacidad para acomodar intereses políticos y económicos concretos a su visión del proceso económico, la enseñanza del mismo y la adecuada acción pública. Siempre hay artesanos, a veces de habilidad nada desdeñables, dispuestos a prestar ese servicio..."

## 2.5. La lógica Política de la Actividad Fiscal

Si nuestra búsqueda es tratar de vislumbrar una actividad financiera estatal con cierto grado de legitimidad social, deberíamos preguntarnos: La Sociedad, cotidianamente, para dar su voto de legitimidad ¿Ve al Estado a partir del esquema de Subsistemas, del encuadre jurídico o de la interpretación de las ideologías económicas aludidas anteriormente?

Lúcidamente Oszlak da una síntesis extrema de la visión que la sociedad podría tener del estado: **"el estado es lo que hace"**. Por lo tanto, su naturaleza puede inferirse de sus acciones. Ahora bien, su accionar se materializa a través de su aparato institucional, cuya capacidad de acción está vinculada con su capacidad de recursos, por lo cual -siguiendo el razonamiento del autor- nace el interrogante: **¿qué hace que el Estado haga lo que hace?** Argumentar que las acciones que lleva a cabo el estado son un reflejo directo de las decisiones de los votantes, representaría una ingenuidad. Tampoco sería apropiado afirmar que la ciudadanía se encuentra totalmente presa de las decisiones de su clase dirigente sin ningún grado de libertad.

De manera que, tal vez, la posibilidad de discernir dónde y cómo se conjugan ambas lógicas (preferencias de los votantes, decisiones de la clase política) constituya el primer desafío para nuestra búsqueda, por ello resulta importante destacar que cualquier legitimación social de la actividad financiera del estado requerirá, como premisa fundamental, desnudar ante la sociedad los propósitos subyacentes en las propuestas políticas con respecto a tres cuestiones fundamentales **"de qué debe ocuparse el estado nacional"**, **"quién decide de qué hay que ocuparse"** y **"cuánto le cuesta a quién"**.

Lógicamente estas cuestiones deben detectarse en la compleja red de negociaciones que intervienen en el sistema político que aspiremos analizar. Vale recordar que la democracia representativa es un sistema político en el cual los ciudadanos están representados en el gobierno por políticos, que son elegidos en comicios electorales, y que son los que toman las decisiones públicas, las cuales, en principio deberían guardar relación con las “preferencias” o “expectativas” de las personas que forman la sociedad o comunidad.

Una cuestión medular es que “el costo” de “las preferencias” es soportado por todos los ciudadanos, independientemente del voto que cada uno haya decidido en el acto de elección de representantes, por lo cual, jamás se podrá tener como hipótesis válida un contexto general de aceptación de las tres cuestiones fundamentales citadas para el logro de la legitimación absoluta de la actividad financiera estatal.

Conscientes de esta limitación, debemos transitar un nuevo sendero conceptual. Se recuerda que el término “democracia” deriva de las palabras griegas “demos” (pueblo) y “kratos” (gobierno / poder). La voluntad última de las decisiones públicas, en democracia, se funda en lo que desean las personas que constituyen la comunidad pertinente; y la democracia es un sistema político que procura cumplir con ese objetivo. Schumpeter ha señalado que, de acuerdo con esta visión que llama idealista de la democracia, este sistema político gesta decisiones que realizan el bien común o el interés general por medio de representantes que han de llevar a cabo la voluntad de los votantes. ¿se concreta este ideal en la realidad?. Para Schumpeter la democracia representativa es el sistema institucional en el que los individuos adquieren el poder de decidir por medio de una lucha competitiva por el voto del pueblo. La característica esencial de la democracia, entonces es que se accede al poder por medio de la competencia electoral.

La observación de Schumpeter ha sido considerada como una de las ideas básicas de la teoría de las decisiones públicas, dado que al establecer una vinculación entre los intermediarios económicos y políticos, demuestra que el análisis económico aplicado a la competencia en los mercados de bienes puede ser utilizado para la competencia política. Las decisiones públicas en las democracias modernas se adoptan por medio de un proceso complejo. Son el resultado de una larga cadena de procedimientos políticos, legislativos y administrativos sobre los que influyen numerosos factores.

Existen numerosos modelos que intentan explicar el funcionamiento de la democracia representativa y sus resultados. Solamente se citará el modelo de Downs en sus aspectos centrales: En el modelo se considera que los gobiernos son organizaciones que poseen poder suficiente para imponer coactivamente sus decisiones a los demás miembros de la sociedad. Anthony Downs escribió, en 1957, *An Economic Theory of Democracy*, una de las primeras y más importantes obras que usan el enfoque económico para explicar la política. Para ello, partió de la idea de Schumpeter, antes aludida, que caracteriza a la democracia por la competencia para acceder al poder, y utilizó herramientas del análisis económico para estudiar esa competencia. Con la base de esas ideas, Downs construyó un modelo que ha tenido una importante influencia en la teoría de las decisiones públicas. Se citan a continuación sus aspectos más importantes.

El objetivo del modelo es explicar cómo se comportan los gobiernos en una democracia; esa explicación se apoya en el comportamiento de las personas individuales y grupos que interactúan en las actividades políticas. Esas personas son:

- 1) Los ciudadanos individuales (votantes) que componen la sociedad. Votan en elecciones periódicas para elegir a las personas que ejercerán el gobierno.
- 2) Las personas que aspiran a los cargos públicos electivos (políticos). Para obtenerlos, dependen del resultado electoral.

Además, existen grupos sociales:

1. Los partidos políticos: las personas individuales que desean actuar en política, generalmente, lo hacen por medio de partidos políticos. Cada partido político constituye un equipo de hombres que procuran, conjuntamente, llegar al poder y acceder a la dirección del gobierno. Son organizaciones que presentan similitudes con las empresas productoras de bienes y servicios en el sector privado.
2. Desde la perspectiva de la teoría económica, Gifford y Sartori sostienen que los partidos políticos y sus miembros son "intermediarios" entre las demandas de los ciudadanos y la oferta de bienes y servicios suministrados por el sector público. Al igual que las empresas intermediarias de la economía privada, su función es economizar costos de intercambio: costos de búsqueda, negociación, vigilancia y cumplimiento de los contratos que, en este caso, son los acuerdos políticos. Los partidos tienen esta función política y, además, sirven de canal de acceso al poder para las personas (políticos) que tienen ese objetivo.
3. Las personas individuales actúan en política, también, mediante la formación de coaliciones privadas, llamadas habitualmente "grupos de interés", por medio de las cuales defienden intereses o ideas comunes, y procuran obtener sus objetivos logrando decisiones políticas favorables.

Los individuos que participan del proceso político tienen sus preferencias particulares, que pueden representarse por una función de utilidad, y procuran racionalmente maximizar esa utilidad, limitados por las normas institucionales y la información que poseen. Los votantes maximizan la utilidad que esperan de las propuestas políticas. Los políticos formulan tales propuestas con el objetivo de maximizar los votos electorales.

Si bien el modelo de Downs ha merecido fuertes críticas especialmente por sus fallas y limitaciones, (por ejemplo el hecho de considerar a los partidos políticos como simples organizaciones para alcanzar el poder, desconociendo la complejidad de la actividad política y el no incluir los aspectos morales – lo cual debilita la comparación del mercado económico con político), el mismo ha brindado invaluables aportes para la comprensión del funcionamiento de los mecanismos electorales y la relación de los resultados políticos con la gestión fiscal de los gobiernos.

### 3. Un Análisis Contextual para la Actividad Fiscal de los Estados Modernos

Si es aceptado que la génesis de la actividad financiera del estado se encuentra en las “fallas” del mercado, resulta coherente que en los estudios de las disciplinas relativas a las finanzas públicas no se desconozcan las “fallas o restricciones” del sistema político que moldean la actividad estatal.

Este presupuesto nos lleva a advertir que si bien en la actualidad la teoría presupuestaria ofrece un aparato teórico sólido para comprender, racionalizar y ayudar a elegir distintas alternativas, resulta aconsejable sumar el aporte de teorías desarrolladas en el campo de las Ciencias Políticas y Sociales para incorporarle cuotas de realismo a todo el proceso financiero público.

Incorporar cuotas de realismo no implica una promiscuidad metodológica, por el contrario, resulta indispensable articular una cadena conceptual lógica y causal para aislar o vincular las numerosas variables que conforman el fenómeno financiero público.

Es en este sentido que se quiere acentuar la opinión acerca de que las insuficiencias presupuestarias, la corrupción organizada, la crisis de representatividad, la constante ausencia en las agendas públicas de las problemáticas privadas son causas y no fuentes del debilitamiento institucional del Estado. Se considera para este trabajo que las principales fuentes de la debilidad institucional del estado argentino son comunes a la totalidad de los Estados-Nación contemporáneos, pudiéndose destacar como las principales la **globalización** y el avance de las nuevas “**comunidades imaginarias**” ( por ejemplo organizaciones terroristas supranacionales, criminalidad organizada).

Resulta innegable que ambas fuerzas están debilitando las instituciones políticas estatales que, confinadas territorialmente y ligadas al ámbito local, son incapaces de hacer frente a la extraterritorialidad y al libre flujo de las finanzas, el capital y el comercio.

El adelanto tecnológico y la integración de los mercados promueven constantemente distintas “velocidades” que reducen las distancias hasta tornarlas insignificantes y ya no es posible levantar muros tras los cuales el “Estado-Nación” pueda ejercer sin cuestionamientos de legitimidad “el poder soberano” brindando a cambio las seguridades necesarias para la cohesión social.

Por otro lado, las nuevas “comunidades imaginarias” se forman contra el Estado, su territorialidad, sus pretensiones de soberanía total, y su tendencia intrínseca a trazar y fortificar fronteras y a obstruir o detener la circulación entre ellas. Se sitúan en el mismo espacio extraterritorial en el que el poder ha comenzado a derramarse de las manos cada vez más débiles del Estado.

En un nivel simbólico, es extremadamente relevante que la fuerza terrorista que tomó en sus manos la tarea de poner en evidencia los límites de la autosuficiencia e invulnerabilidad del Estado más autosuficiente y menos vulnerable del mundo actuara desde un territorio que hace mucho tiempo ha dejado de ser un Estado y se ha convertido en la encarnación del vacío en el que flota el poder global.

Podría afirmarse que se habría llegado al fin del Estado Maquiavélico internacional, base de las relaciones Estado-Estado, con agendas que atendían a problemas como los de soberanía, defensa, identidad nacional, refugiados políticos. La agenda global y postmoderna es otra. Se trata de problemas neoeconómicos, a la cabeza de los cuales aparece la agenda ambiental y las migraciones, el desempleo, la agenda de recursos para el mercado, el intercambio sin

aranceles, los llamados procesos de cooperación e integración, la descentralización. El viejo esquema de las Naciones Unidas y su Secretaría de Seguridad ha cambiado, el Gatt (acuerdo General sobre Aranceles y Comercio) parece anticuado y es sustituido por otras instituciones. En las dimensiones culturales de hoy circula la fragmentación social. Lo que quedan son gobiernos pero sin Estado, gobiernos con problemas de gobernabilidad, atrapados en su incapacidad de negociar, frente a la violenta fuerza del mercado en donde lo real es ahora virtual.

Sin embargo la crisis del estado-nación y el cambio de papel del Estado en el propio sistema político, no se debe pensar como una crisis de desaparición del Estado, del sistema político, de la democracia ni de la gobernabilidad. Seguramente estamos en presencia de un proceso de permanente reorientación, de adaptación y de concepción.

Zygmunt Bauman (1) sostiene que en la actualidad “la sociedad está sitiada” y que resulta indispensable desarmar primero los marcos conceptuales que dieron cuenta de la modernidad para comenzar a diseñar los trazos de las nuevas experiencias humanas.

Es en esta búsqueda que resulta indispensable repensar los paradigmas vigentes en las distintas disciplinas que conforman la teoría del estado en general y particularmente su actividad financiera., por cuanto el contexto fiscal internacional está permanentemente incorporando nuevos elementos de análisis.

Los indicios son más que evidentes. La globalización, que es el resultado de la creciente integración de economías y sociedades alrededor del mundo, aunque forja nuevas oportunidades económicas, conlleva riesgos y problemas. La creciente interdependencia entre las economías nacionales genera condicionamientos para las políticas internas, por lo cual la coordinación internacional se ha transformado en una actividad estratégica de los gobiernos.

Particularmente en asuntos fiscales, existe un conflicto potencial entre una mayor actividad económica transnacional y la necesidad de los países receptores de inversiones de retener su capacidad soberana para tomar las decisiones internas que consideren apropiadas. Con la creciente integración económica, se ha hecho muy difícil separar las políticas internas de las internacionales. Ya en el presente, y con más intensidad en el futuro, las políticas tributarias nacionales tendrán efectos en otros países y al mismo tiempo se verán influenciadas por las políticas tributarias de éstos.

Como ejemplo de los efectos transnacionales de las políticas fiscales locales puede citarse el caso de EEUU que en 1984 decidió abolir el impuesto sobre la renta retenido en la fuente del 30% para los residentes extranjeros que devengaban rentas de intereses de cartera con fuente en los Estados Unidos. Esto condujo a una clásica “carrera a la baja”, puesto que una tras otra, todas las principales economías abolieron sus impuestos sobre intereses retenidos en la fuente, por miedo a perder flujos de capital hacia los Estados Unidos. Para los países latinoamericanos, la exención de intereses de cartera estadounidense ha producido una fuga de un estimado de U\$300.000 millones, de la región a favor de EE.UU. en un período corto de tiempo.

La interdependencia económica tiene profundas implicaciones en los asuntos tributarios, especialmente en tres áreas:

- 1) El importante crecimiento en la movilidad de factores, particularmente de capital, que afecta la base tributaria y los hace muy sensibles a diferentes tratamientos tributarios.
- 2) La creciente dificultad en determinar y gravar actividades que tienen lugar fuera de la jurisdicción de un país, especialmente en el caso de bienes intangibles.
- 3) La incrementada complejidad en los procesos de administración tributaria que demandarán nuevos instrumentos y un mayor nivel de información, requiriendo amplia e intensa cooperación entre las jurisdicciones.

La movilidad de capital ha aumentado dramáticamente con los avances en la tecnología de la comunicación, la liberalización de controles de intercambio, y el desarrollo de nuevos instrumentos financieros. La competencia entre países por atraer capital ha producido una carrera para reducir impuestos para bajar el costo de capital para inversiones, así como por atraer ahorros extranjeros mientras se retienen los ahorros nacionales. Cada vez se ponen en práctica más sofisticados mecanismos de planificación tributaria e instrumentos financieros, incrementando las posibilidades de arbitraje tributario y produciendo la erosión creciente de la base imponible del impuesto sobre la renta. El aumento en transacciones entre firmas asociadas o afiliadas permite la determinación de precios de transferencia con el fin de eludir las autoridades tributarias y reducir ingresos.

La volatilidad de capital y la planificación fiscal con el uso de centros financieros en el extranjero, fondos encubiertos y transacciones intra-firma, producto de la competencia entre naciones, han causado la erosión de bases tributarias tradicionales, tales como renta y comercio exterior. En efecto, la incrementada liberalización comercial y los flujos de capital internacional en las últimas dos décadas, han generado un 4% de reducción en los ingresos del impuesto sobre la renta, y un 10% en los impuestos comerciales, de un número representativo de economías latinoamericanas<sup>1</sup>. Esto ha sido compensado por un aumento en el gravamen de las nóminas del 5%, y sobre el consumo en 11%. Una tendencia similar se observó en los países de la OCDE, con implicaciones negativas para la equidad.

En definitiva, el análisis del actual contexto político y económico mundial pone al desnudo las limitaciones que podrían tener las reformulaciones de políticas fiscales pensadas desde lógicas parciales, que desconozcan las incidencias de las variables exógenas, la reformulación de las soberanías fiscales, y la necesidad imperiosa de fortalecer las instituciones del estado de derecho

#### **4. Insuficiencias Presupuestarias. El Incumplimiento Tributario**

La principal argumentación “pragmática” esgrimida desde distintos sectores de la sociedad para justificar la imposibilidad de cumplir con los principios constitucionales en materia de gastos es la falta de recursos públicos suficientes, insuficiencia a su vez originada por el incumplimiento fiscal de la ciudadanía, dicho en otras palabras: la evasión tributaria sería la causa por la cual los gobernantes se encuentran imposibilitados de cumplir en tiempo y forma

con los principios constitucionales. Argumentación perversa que deja traslucir el discurso dominante de que son los propios ciudadanos administrados los únicos culpables de la falta de salud, educación, seguridad, igualdad de oportunidades, etc.

En los puntos siguientes se expondrán distintos estudios teóricos e investigaciones de campo que demuestran palmariamente que la definición de las políticas fiscales, junto a la transparencia del control del gasto público constituyen las principales variables que determinan o condicionan los grados de legitimidad del sistema tributario, y con ello los márgenes de aceptación o rechazo de la carga tributaria, elementos estos determinantes para lograr los ingresos fiscales por parte de las administraciones tributarias contemporáneas.

#### **4.1. Explicaciones teóricas acerca de las causas del Incumplimiento Tributario**

Utilizaremos el término **incumplimiento tributario** para hacer referencia a todas las conductas de los contribuyentes que tienen por finalidad disminuir los montos pecuniarios que deberían ingresar al fisco por las obligaciones tributarias definidas legalmente.

Dada la amplitud e interdisciplinariedad de la materia, partimos de los aportes brindados por distintas teorías explicativas de este fenómeno social de no ingresar los impuestos definidos legalmente, las cuales han sido tratadas profundamente por el Profesor Alfredo Lamagrande. Teorías explicativas del incumplimiento:

**Modelos Económicos:** (Allingham y Sandmo 1972) Explican la evasión como una conducta racional para maximizar utilidades. Los autores del modelo sostienen que en la medida que el sujeto obligado a pagar el impuesto perciba que la suma no ingresada al fisco le representa un beneficio con respecto al riesgo de ser detectado y penalizado, adoptará una conducta evasiva.

El modelo básico consta de cuatro variables:

(Y no D): Ingresos no Declarados

(Pi) : Probabilidad de Inspección Fiscal

(ti) : Alícuota proporcional y no progresiva del gravamen en cuestión

(Ns) : Nivel de Sanciones

$Y \text{ no } D \times t_i > P_i \times N_s$  : Percepción de evasión

$Y \text{ no } D \times t_i < P_i \times N_s$  : Percepción de Cumplimiento

Las principales limitaciones de este modelo básico son:

- Situación económica favorable
- Sin apremios financieros (posibilidad de arbitrar excedentes)
- Falta de conocimiento del riesgo
- Distintas preferencias frente al riesgo
- Imposibilidad práctica de medir el riesgo
- Desconocimiento de las variables no monetarias

**Modelos de Evidencia Empírica:** (Spincer y Lundstedt 1980) Estos modelos explican que la decisión entre evadir o cumplir es un proceso algo más complejo que el resultado de una ecuación económica. Esta teoría considera que los individuos consideran aspectos tales como la coercitividad y equidad del sistema y la actitud de la sociedad hacia quienes no pagan.

Estos modelos basados en encuestas y entrevista realizadas en una población muestral. Determinan que la relación Fisco-Contribuyente está moldeada por: Grados de coerción, relación de Intercambio (prestaciones públicas – Contribuciones Obligatorias y las expectativas por la sanción social de la evasión. Este modelo supera a los anteriores al considerar que la evasión es algo más que un simple juego de apuestas.

**Modelos de Simulaciones:** (Kaplan y Reckers 1985) Estos estudios con métodos experimentales analizan la conducta de individuos frente a decisiones hipotéticas de evasión. A partir de estos modelos se introduce la consideración de los aspectos morales en las conductas evasivas. La importancia de la incidencia de estos aspectos radica en que las creencias morales no pueden ser modificadas por acciones coercitivas.

**Modelo Psico-económico:** ( De Juan y Truyols (1992) Este modelo considera que el comportamiento evasivo no es un problema de naturaleza estrictamente económica, no sociológica ni psicológica. Los autores señalan que además de considerar en conjunto dichos factores se debe agregar el entorno social. Dentro de ese ámbito se debe focalizar la forma en que los contribuyentes perciben la realidad fiscal. Tras un análisis cualitativo de los factores de naturaleza económica y psicosocial (conducta del estado, grado de solidaridad social etc.) que se consideran que subyacen en el incumplimiento fiscal, el modelo distingue tres elementos que intervienen en las decisiones individuales: La predisposición a defraudar, la habilidad para defraudar y la oportunidad subjetiva para defraudar.

Como se desprende de los modelos citados, el estudio del incumplimiento tributario, desde hace muchos años ha trascendido la perspectiva del simple análisis del conocimiento espontáneo. Precisamente, estos estudios sistematizados aportados por las distintas disciplinas de las finanzas públicas, son tomados en este trabajo como principal referencia teórica para el desarrollo de la propuesta de un cambio de paradigma de modelo burocrático en la administración fiscal.

## **4.2. Estudios de Casos**

### **4.2.1. Relación entre La Política Fiscal y Los Ingresos Impositivos.**

#### **Impacto del Cambio de Tasas en La Recaudación de los Impuesto Afectados**

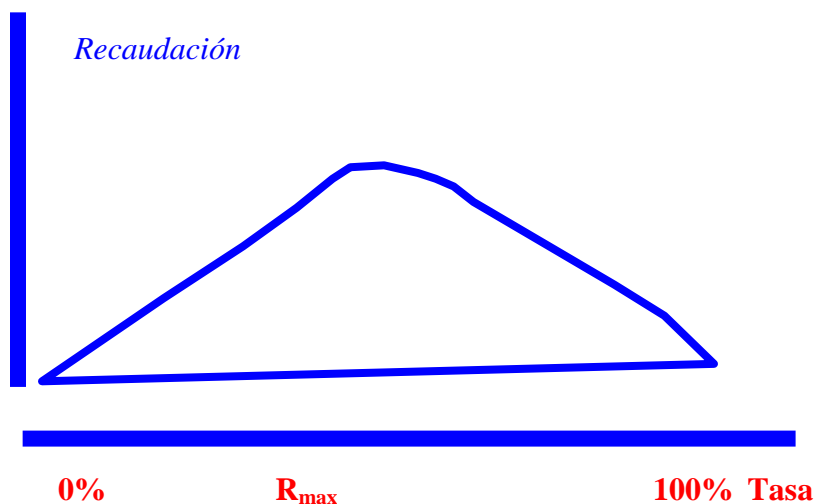
Ante las frecuentes necesidades financieras de los estados, inmediatamente aparece como primera alternativa la idea de aumentar las tasas de los impuestos vigentes. Esta estrategia fiscal de procurar los ingresos pretendidos a través de los contribuyentes cumplidores cautivos, además de no obtener siempre los resultados esperados, la variación de las tasas de impuestos implementada como “única medida tributaria” incide en diversas formas y grados en la conducta fiscal de los contribuyentes.

Desde hace dos décadas la teoría tributaria ha prestado atención en los postulados de lo que se conoce como la “curva de Laffer” . El profesor Arthur Laffer desarrolló un simple esquema gráfico para demostrar que hasta un aumento determinado de la tasa se obtiene un incremento de la recaudación, y a partir de un punto los incrementos de las alícuotas producen un efecto negativo haciendo disminuir los ingresos tributarios. La interpretación de Laffer se complementa afirmando que una disminución de las tasas impositivas podrían conducir a un aumento de la recaudación . Cabe destacar que si bien el concepto de Laffer ha

tenido una innegable influencia en la teoría de la tributación a partir de la década del 80, sus conceptos ya habían sido claramente expuestos por Adam Smith.

Gráficamente este concepto queda sintetizado en el siguiente gráfico.

### El Concepto de la Curva de Laffer



Laffer se refería al impuesto sobre la renta de las personas y no puso valores ni en el eje horizontal ni en el vertical del gráfico. Por lo tanto, no especificó la tasa a la cual se podría maximizar la recaudación, ni la tasa a la cual la recaudación podría descender a 0 (que ciertamente podría ser inferior a una tasa de impuesto igual al 100 por ciento). El supuesto detrás de esta curva es que los individuos ajustan su conducta en relación al nivel de las tasas y no es posible asumir simplemente que un aumento de las tasas resultará en un aumento de los ingresos tributarios. La forma de la curva de Laffer implica rendimientos decrecientes. Es decir, a un incremento en la tasa de impuesto le corresponde un incremento proporcionalmente menor en la recaudación.

El concepto original de Laffer sostenía que las altas tasas marginales del impuesto a la renta reducían fuertemente el incentivo de las personas a trabajar y que, por lo tanto, reduciendo las tasas del impuesto a la renta se estimularía a las personas a trabajar más y a ganar más ingreso, lo que podría resultar en un aumento de los ingresos tributarios. En consecuencia, una reducción en el impuesto sobre el trabajo podría incrementar la oferta de trabajo y por lo tanto los ingresos tributarios provenientes de ello. Posteriormente este concepto fue evolucionando y se le fue dando una interpretación más amplia. Se sostenía que, adicionalmente a lo señalado anteriormente, una reducción en la tasa podría aumentar la recaudación como consecuencia de la reducción de los incentivos en aspectos tales como la evasión, la elusión, y el contrabando.

La relación entre las modificaciones que se practican en las alícuotas de cada impuesto y su recaudación fue ampliamente debatida en la 36 Asamblea del CIAT desarrollada en Québec a partir de un documento presentado por el FMI que contiene investigaciones con contrastaciones empíricas.

Del mismo surge con claridad que en la práctica los postulados de Laffer no se cumplieron. Estados Unidos redujo las tasas del impuesto a la renta con el resultado de ver aumentado su déficit fiscal y no sus ingresos. De hecho al aumentar nuevamente las tasas el déficit fiscal desapareció.

Para nuestro trabajo ha sido relevante el aporte de Lindsey y Feldstein . En sus investigaciones, respaldadas por evidencia empírica, ofrecieron como hipótesis que un incremento en las tasas del impuesto a las ganancias más que inducir a las personas a trabajar menos horas, las motivaría para buscar alternativas de planificación tributaria para eludir o directamente evadir la carga tributaria.

En el mismo sentido señala Slemrod que lo ciertamente importante es determinar la elasticidad del ingreso gravable con respecto a la tasa del impuesto, y no la elasticidad de la oferta de trabajo respecto a la tasa del impuesto.

Cuadro 1. Número de Declaraciones de Impuestos a la Renta, Total de Renta y Cambios Observados 1/

Tramo de Renta	Miles de	Renta	Miles de	Renta	Variación en las	Variación en
	Declaraciones	Declarada	Declaraciones	Declarada	Declaraciones	la Renta
		(en miles)		(en miles)	(%)	Declarada
						(%)
	1985	1985	1989	1989	1985-1989	1985-1989
30,000 – 40,000	11,635	402,942	12,100	420,231	4.0	4.3
40,000 – 50,000	6,702	297,914	8,590	389,689	28.2	30.8
50,000 – 75,000	5,629	333,710	9,921	594,483	76.2	78.1
75,000 - 100,000	1,263	107,424	3,059	261,107	142.2	143.1
100,000 - 200,000	909	119,200	2,090	276,331	129.9	131.8
200,000 - 500,000	238	68,986	613	179,115	157.6	159.6
500,000 – 1,000,000	41	27,541	116	78,516	182.9	185.1
1,000,000+	17	40,100	68	151,465	300.0	277.7

Fuente: Internal Revenue Service, Statistics of Income (1985, 1989).

1/ En dólares corrientes.

Las distintas reformas tributarias implementadas en Estados Unidos durante el siglo XX han demostrado que los cambios en las tasas del impuesto a la renta produjeron cambios en menor proporción en los ingresos, es decir la elasticidad del ingreso gravable declarado con respecto a las tasas fue moderadamente menor que 1.

Por su parte Fullerton concluyó que las reducciones generales de impuestos al trabajo no conducirían a un aumento de la recaudación.

Los estudios que dan cuenta de la relación existente entre la modificación de las tasas con el nivel de cumplimiento y la gestión estratégica de la administración, y que reafirman nuestra visión integradora de la gestión tributaria, son los relacionados con el IVA.

Con respecto al IVA, el núcleo de las investigaciones debatidas en el foro científico del CIAT citado fue la relación entre los cambios en las tasas del IVA y las modificaciones observadas en la productividad del tributo. La productividad del impuesto está definida como el monto de la recaudación del IVA en proporción con el PBI dividido la tasa del impuesto. Es decir es la recaudación del IVA como porcentaje del PBI que se obtiene por cada punto porcentual de la tasa del IVA.

Para analizar la relación entre la variación de la tasa y la productividad del IVA, se seleccionaron 20 países que han experimentado variaciones en la tasa del IVA con posterioridad a 1993. Con la excepción de Chile, donde se tomó en consideración variaciones en la tasa del IVA introducidas al fin de la década de los años 80, dado que ese país experimentó en esa época una baja y posteriormente una suba del IVA que fue conveniente analizar. Se aclaró que los resultados del análisis fueron sólo tentativos e indicadores de tendencias generales, porque la información disponible es limitada y ello restringe la validez de las conclusiones.

Del análisis de los datos surge que el cambio en la tasa del IVA tiene un impacto en la productividad. Alrededor de un 57 por ciento de la varianza en el cambio de la productividad del impuesto se explica por cambios en la tasa. En promedio, por cada punto porcentual que aumenta la tasa del IVA la productividad disminuye 0,0136 en términos absolutos y 3.6 por ciento en términos relativos (ver Apéndice II).

Si bien estas conclusiones permiten afirmar que, ceteris paribus, un aumento de la tasa del IVA conduciría a una disminución de la productividad del impuesto, la variación es relativamente pequeña. Este incremento en términos absolutos que se produciría en la recaudación, representa la justificación técnica para que, ante la necesidad de aumentar los ingresos tributarios se decidan aumentos en la tasa del IVA.

Contrario sensu, una disminución en la tasa del IVA, si bien produciría un aumento en la productividad, también produciría una disminución inmediata en la recaudación. Sólo si la tasa es extremadamente alta podría pensarse que una disminución de la tasa podría conducir a un aumento de la recaudación. No obstante, no hay evidencia empírica como para afirmar que una vez que la tasa del IVA alcanza determinado nivel su aumento podría resultar en una disminución de la recaudación. Basta señalar que países como Dinamarca y Suecia tienen tasas del IVA del 25 por ciento aplicadas sobre una base imponible muy amplia y, sin embargo, registran probablemente los índices de evasión mas bajos del mundo.

	Año Base de Cálculo			Productividad del IVA 2/	Nuevo Año Base del Cálculo			Productividad del IVA 2/	Impacto Sobre la Productividad		
	Año Base	Tasa General Del IVA	IVA/PIB (%)		Año del Cambio de la Tasa	Tasa General del IVA	IVA/PIB (%)		Cambio en la Tasa General (Puntos Porcentuales)	Cambio en la Productividad	Cambio en la Productividad (%)
<b>Grupo 1 (rebaja de tasa)</b>											
Chile (i)	1987	20	8.7	0.44	1989	16	7.9	0.48	-4	0.046	10.6
<b>Grupo 2 (aumento de tasa 1%)</b>											
Bélgica	1995	19.5	6.8	0.35	1997	20.5	6.9	0.34	+1	-0.011	-3.0
Alemania	1997	15	3.3	0.22	1999	16	3.4	0.21	+1	-0.009	-4.3
Kenia	1997	15	5.6	0.37	1999	16	5.7	0.36	+1	-0.015	-4.1
Noruega	1996	22	8.7	0.40	1999	23	9.3	0.40	+1	0.009	2.2
Portugal	1995	16	7.4	0.46	1997	17	7.6	0.45	+1	-0.016	-3.5
España	1996	15	4.4	0.29	1999	16	4.6	0.29	+1	-0.004	-1.4
Turquía	1996	15	5.0	0.34	1999	16	5.3	0.33	+1	-0.007	-2.1
Uruguay	1994	22	5.3	0.24	1996	23	5.9	0.26	+1	0.015	6.0
Promedio del grupo	17.4		5.8	0.33		18.4	6.1	0.33	+1	-0.005	-0.005
<b>Grupo 3 (aumento de tasa 2% a 3%)</b>											
Chile (ii)	1989	16	7.8	0.48	1991	18	8.1	0.46	+2	-0.020	-4.2
Colombia	1995	14	4.1	0.29	1997	16	4.8	0.30	+2	0.010	3.4
Rep. Dominicana	1994	6	2.6	0.43	1996	8	2.5	0.32	+2	-0.111	-25.9
Francia	1994	18.6	7.5	0.40	1996	20.6	8.0	0.39	+2	-0.013	-3.3
Jamaica	1996	12.5	4.9	0.39	1999	15	6.3	0.42	+2.5	0.026	6.7
Argentina	1994	18	3.6	0.20	1996	21	3.9	0.19	+3	-0.016	-8.0
El Salvador	1994	10	4.9	0.49	1996	13	5.9	0.45	+3	-0.037	-7.7
Guatemala	1996	7	3.6	0.51	1999	10	4.6	0.46	+3	-0.053	-10.3
Promedio del grupo	12.8		4.9	0.40		15.2	5.5	0.37	+2.4	-0.03	-0.027
<b>Grupo 4 (aumento superior al 3%)</b>											
Costa Rica (i)	1994	8	4.0	0.50	1996	15	1996	5.5	+7	-0.129	-26.0
Costa Rica (ii)	1995	10	4.1	0.41	1997	15	1997	5.2	+5	-0.068	-16.5
Honduras	1997	7	3.8	0.54	1999	12	1999	6.1	+5	-0.033	-6.2
México	1994	10	2.7	0.27	1996	15	1996	2.9	+5	-0.081	-29.9
Nicaragua	1994	10	2.9	0.29	1996	15	1996	2.9	+5	-0.096	-33.4

---

Promedio del grupo 9.3	3.5	0.40	14.4	4.5	+5.4	-0.08	-0.070
------------------------	-----	------	------	-----	------	-------	--------

---

Fuente: FMI.

1/ Cálculos basados en un año completo después que el cambio de la tasa del IVA fue introducido.

2/ Productividad del IVA = (Recaudación IVA/PIB)/Tasa IVA.

Cambios de las Tasas del IVA y su Impacto en la Productividad 1/ 2/

País	Cambio de la Tasa del IVA	Cambio en la Productividad (En porcentaje)	Cambio en la Productividad (En valores x 100)
Chile (i)	-4	10.6	4.6
Bélgica	1	-3.0	-1.1
Alemania	1	-4.3	-0.9
Kenya (ii)	1	-4.1	-1.5
Noruega	1	2.2	0.9
Portugal	1	-3.5	-1.6
España	1	-1.4	-0.4
Urquía	1	-2.1	-0.7
Uruguay	1	6.0	1.5
Chile (ii)	2	-4.2	-2.0
Colombia	2	3.4	1.0
Rep. Dominicana	2	-25.9	-11.1
Francia	2	-3.3	-1.3
Jamaica	2.5	6.7	2.6
Argentina	3	-8.0	-1.6
El Salvador	3	-7.7	-3.7
Guatemala	3	-10.3	-5.3
Costa Rica (ii)	5	-26.0	-6.8
Honduras	5	-16.5	-3.3
México	5	-6.2	-8.1
Paraguay	5	-29.9	-9.6
Costa Rica (i)	7	-33.4	-12.9

Fuentes: FMI, FAD, Tax Policy Division, World Economic Outlook, Government Finance Statistics,

Recent Economic Development reports.

1/ Cálculos basados en un año completo después que el cambio de la tasa del IVA fue introducido.

2/ Productividad del IVA = (Recaudación IVA/PIB)/Tasa IVA.

La relación entre las modificaciones de las alícuotas del IVA y los niveles de evasión fueron complementados con el estudio de Engel. Este trabajo en el cual se analiza datos de 17 países de la OECD, argumenta que, en general, tasas más altas del IVA se corresponden con niveles más altos de evasión. Sin embargo, el nivel de evasión estaría determinado también por el nivel de recursos asignados a la administración tributaria y el aumento de estos recursos podrían disminuir la evasión. Con un incremento de US\$1 en los gastos de la administración se podrían obtener US\$12 de aumento de la recaudación. En el caso de Chile, por cada US\$1 adicional gastado en actividades relacionadas con la fiscalización del IVA podría resultar en US\$31 de aumento en la recaudación del IVA.

Cabe agregar que en otras investigaciones relacionadas con los casos de los impuestos sobre el comercio exterior, cigarrillos y bebidas alcohólicas, se demostró que en dichos tributos es en donde existe la mayor relación entre incrementos de tasas con el incremento de la evasión vía contrabando y fraudes como la falsificación.

Si bien la estricta relación entre la tasa de los impuestos y su impacto en la recaudación no nos permite hacer afirmaciones cuantitativas categóricas, porque resulta imperfecto separar el efecto del nivel de la tasa o cambio de la tasa de impuesto sobre la recaudación, dado que los ingresos también están determinados por otras variables, los estudios citados en este punto nos permiten apreciar tendencias en los cambios de conducta de la población ante las modificaciones de tasas en determinados impuestos.

#### **4.2.2. Incidencia de La Política Fiscal en la Aceptación del Sistema Impositivo**

Tradicionalmente tres aspectos relevantes son citados para determinar la calidad de un sistema tributario: **La Eficiencia**, entendida esta como la cualidad de lograr los efectos deseados. Cuando el sistema ocasiona efectos negativos en los factores de la producción y una pérdida general del beneficio de la economía, decimos que es un sistema tributario ineficiente.

Por su parte la **Equidad** es un factor central, por cuanto la percepción social del prorrateo de la carga fiscal, como la distribución que hace el gobierno del uso de los recursos tributarios, inciden directamente sobre el grado de aceptación del sistema. Paralelamente todo sistema tributario debe poseer la cualidad de **Suficiencia**, por cuanto su principal objetivo es procurar los fondos necesarios para el financiamiento de los gastos públicos, no sólo en la cantidad anhelada, sino en el tiempo oportuno.

Los instrumentos utilizados para la obtención de los ingresos tributarios analizados anteriormente (tasas impositivas) deberán ser analizados a la luz de la interacción de los tres aspectos precitados, por cuanto resulta ineludible comparar la suficiencia (el logro de los recursos pretendidos) con los diversos costos asociados con todo el proceso de la gestión tributaria: distorsiones económicas y pérdidas de eficiencia causadas por los costos de administración y cumplimiento.

La conducta social bajo análisis -el incumplimiento tributario- obliga a considerar un cuarto aspecto, cual es la **Incidenia**. Un sistema tributario podría ser estructurado con fuertes contenidos regresivos junto a una gestión que lo lleve a un ámbito de alto cumplimiento. En este caso, la incidencia tributaria puede conducir a resultados eficientes, pero dicho sistema no es sustentable políticamente por la inequidad del mismo. Podemos encontrar sistemas formalmente equitativos, pero con una gestión que posibilite la elusión o evasión de las franjas de los principales contribuyentes, esta variante tiene incidencias más perjudiciales que el anterior, pero además es la que presenta mayores dificultades para su modificación.

Si a esta relación entre las características del sistema tributario y el incumplimiento fiscal, le agregamos lo expuesto acerca de los efectos producidos en el cumplimiento tributario de los contribuyentes cautivos cuando se acude al aumento de las tasas de los impuestos, vemos como el fraude afecta la incidencia puesto que, para determinados tributos y contribuyentes, resulta más cómodo evadir impuestos sobre algunos ingresos que sobre otros.

Ahora bien, **¿Cómo se puede apreciar el nivel adecuado de imposición y como vislumbrar la distribución real de la carga tributaria?**

En la 36 Asamblea del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ya citada, el BID presentó un trabajo en donde se analiza esta cuestión.

Dicho documento enfatiza que generalmente el nivel de tributación es identificado por un coeficiente que relaciona el valor de todos los ingresos tributarios con el PBI, destacándose que ese coeficiente -por sí mismo- no permite indicar si el nivel de tributación en un determinado país es alto o bajo.

El grado de tributación surge de la comparación entre el nivel tributario con la capacidad de pago potencial de la economía y no con el PBI. De una producción neta o ingreso de un país, debe tomarse una parte para necesidades de consumo básicas. El remanente es el que debe constituirse en una **base imponible en potencia**. Es decir entre dos países que presentan el mismo nivel de tributación con respecto al PBI, el más pobre está haciendo un mayor esfuerzo tributario que el más rico.

El potencial tributario de un país es determinado por muchos factores, y entre los más importantes están el nivel de ingreso per capita, el coeficiente de apertura de su economía [(importaciones + exportaciones)/PNB] y la importancia de exportaciones primarias (agricultura y productos mineros), distribución de rentas, y el nivel de urbanización.

La eficacia de la recaudación tributaria (ET) es determinada por la relación entre el ingreso tributario efectivo (T) y el potencial (Tp):

$$Et = \frac{T}{Tp}$$

Cuando el monto del ingreso tributario efectivamente aumenta (T) está cerca del potencial (Tp), se dice que el país presenta un esfuerzo tributario alto. De hecho, es posible que algunos países presenten un coeficiente mayor que uno, lo que significa que los actuales ingresos son mayores de lo esperado, dadas las características del país. La estimación del potencial tributario, y por consiguiente del esfuerzo tributario, se hace generalmente a través de una serie de tiempo econométrica y ejercicios de sección cruzada, que correlacionan cargas tributarias reales o coeficientes (T/PNB o PIB) con una serie de variables para diversos países en un período de tiempo. Esto da lugar a una “curva ajustada” que indica la carga tributaria esperada de un país dados sus atributos o características económicos.

Un estudio reciente estima el índice de esfuerzo tributario para una muestra de 75 países para el período 1985/95, a nivel de gobierno central solamente. Incorpora los datos disponibles más recientes y emplea técnicas econométricas modernas. Los resultados sugieren que el ingreso per capita, el coeficiente de comercio para PIB, y la parte del sector agrícola en el PIB son las variables descriptivas más consistentes de los coeficientes tributarios.

#### Índices de Esfuerzo Tributario – Países Miembros del CIAT Seleccionados

Países	Coficiente Tributario Real	Coficiente Tributario Ajustado	Esfuerzo Tributario
Países Bajos	44.273	27.228	1.623
Francia	37.808	25.785	1.466
Italia	37.482	26.176	1.432
Uruguay	25.515	18.089	1.411
Portugal	28.667	24.307	1.179
Costa Rica	20.903	17.913	1.167
España	28.326	24.437	1.159
Brasil	17.103	16.273	1.051
Chile	18.801	19.451	0.967
Ecuador	14.836	16.819	0.882
Perú	10.728	12.223	0.878

Colombia	11.895	15.431	0.771
México	13.742	18.431	0.746
Estados Unidos	18.020	24.254	0.743
Argentina	11.401	17.434	0.654
Canadá	18.008	27.743	0.649

Fuente: Piancastelli, Marcelo: "Measuring Tax Effort of Developed and Developing Countries"

El ejercicio de Piancastelli se hizo considerando sólo los ingresos tributarios del gobierno central, y eso puede causar distorsiones, especialmente en el caso de federaciones donde los ingresos tributarios subnacionales pueden ser significativos. Esto es probablemente lo que explica la posición relativa de países como Canadá y los Estados Unidos, donde provincias y estados aumentan una parte significativa de los ingresos de los países. En el caso de Brasil, donde los gobiernos estatales son responsables del impuesto más importante del país, el índice de esfuerzo fiscal es también probablemente subestimado. El hecho es que existe una gran variación con relación a la capacidad que los países tienen para extraer ingresos para financiar sus gobiernos.

Las características de los instrumentos tributarios y administración de un país, así como el nivel, distribución y calidad de los gastos del gobierno, son importantes para explicar por qué algunos países presentan índices de esfuerzo tributario mayores y son capaces de elevar proporcionalmente más los ingresos tributarios que otros.

La carga tributaria medida como el coeficiente de los ingresos tributarios totales y el PIB es una media muy amplia que dice muy poco sobre la incidencia de los diversos impuestos que componen un sistema tributario. Los coeficientes tributarios nominales también dicen muy poco ya que son aplicados a diferentes bases impositivas, y están directamente influenciados por la calidad de la administración y ejecución tributarias. Una forma de obtener un mejor panorama de la incidencia de la carga tributaria es utilizar los coeficientes tributarios efectivos sobre los diferentes factores de producción y sobre el consumo.

Estudios presentados en la 36 Asamblea del CIAT, hechos por países de la Unión Europea, Estados Unidos y Japón muestran que hay diferencias significativas en la incidencia tributaria y que van cambiando a lo largo de los años. El coeficiente tributario efectivo sobre el trabajo es calculado considerando todos los impuestos de seguridad social y nóminas, así como el impuesto sobre la renta personal imputable al ingreso de trabajo como un coeficiente a los costos de trabajo totales. El coeficiente tributario efectivo sobre capital considera el coeficiente de impuestos sobre la renta personales imputables al capital, impuestos sobre renta corporativa e impuestos sobre el patrimonio con respecto a una base impositiva sustitutiva que es el superávit de operaciones bruto ajustado. Finalmente, el coeficiente tributario efectivo sobre el consumo es el coeficiente entre los ingresos tributarios indirectos y el valor del consumo final, excluyendo salarios pagados por el gobierno general.

Coeficientes Tributarios Efectivos – 1999

<i>Países</i>	<i>Coeficiente Tributario Efectivo del Trabajo</i>	<i>Coeficiente Tributario Efectivo del Capital</i>	<i>Coeficiente Tributario Efectivo de Consumo</i>
Unión Europea	37.6	23.6	20.8
Estados Unidos	23.9	22.7	9.3
Japón	20.3	18.7	13.6

Se puede ver que como término medio los países de la Unión Europea dependen mayormente de los impuestos sobre el trabajo, debido principalmente a los altos beneficios de seguridad social y a una población vieja. Los Estados Unidos tienen una tributación al consumo significativamente menor que los otros mientras Japón tiene la tributación efectiva más baja en ambos, trabajo y capital. Las diferencias dentro de Europa también son significativas.

Estos estudios han permitido incorporar nuevas herramientas para visualizar condiciones de tributación inadecuadas, por cuanto las mismas conducen a una conducta social que la individualizamos como **Aversión Tributaria**, la cual promueve las conductas individuales relacionadas con todos los tipos de incumplimiento tributario como **la elusión, la planificación tributaria y la evasión**.

En síntesis, este apartado constituye el respaldo empírico de nuestra argumentación teórica de considerar a la Administración Tributaria desde una perspectiva particular. Se la entiende como una acción general de gobierno contenida por tres elementos: el marco legal de la política tributaria, la infraestructura institucional y las operaciones estratégicas. La evidente ineficacia que conlleva el uso aislado e inconexo de las herramientas de la tributación para acotar el incumplimiento fiscal y la amplitud y heterogeneidad de los factores que convergen en el incumplimiento tributario, obligan a repensar los modelos burocráticos que actualmente gestionan la administración financiera del estado.

## **5. Conclusiones Generales Acerca Del Mapa Conceptual Expuesto**

La comunidad académica de las finanzas públicas argentina, desde años asiste al divorcio entre las corrientes doctrinarias y jurisprudenciales con las decisiones gubernamentales plasmadas en las normativas y políticas vigentes en materia de Política y Administración Fiscal.

Políticas que en reiteradas oportunidades, por un lado, desconocen los principios elementales de la actividad financiera del estado (recordemos la intención de privatizar integralmente la Administración Tributaria), y por otro se apartan del orden socio económico moldeado en nuestra constitución nacional,. Paralelamente la sociedad asiste al debilitamiento de la institución Estado-Nación producido por variables supranacionales. La búsqueda de alternativas superadoras en materia fiscal requiere en las actuales circunstancias de nuestro país, como premisa fundamental fortalecer las instituciones políticas, administrativas y sociales a partir de la transparencia de la gestión financiera, y además entender que razón resulta anacrónico pretender generar tales cambios desde perspectivas parciales, y más nulo aún desde un enfoque estrictamente técnico jurídico y/o económico.

En el desarrollo temático precedente se ha pretendido reflejar: la complejidad actual del fenómeno fiscal, la falta de constitucionalidad de determinadas políticas del gasto público, las posibles causas del flagelo de la evasión tributaria, la existencia de nuevas herramientas que nos permitirían acotar la brecha entre las expectativas sociales con las decisiones públicas junto a la conveniencia gubernamental de provocar ese acercamiento.

En otras palabras se ha pretendido fundamentar nuestra propuesta de un nuevo modelo de administración pública para la Administración Fiscal que contemple un mayor compromiso de la ciudadanía y de los gobernantes elegidos democráticamente para la administración temporal del estado.

## 6. Una Administración Fiscal Con Control Social

En consonancia con nuestra apreciación global de la problemática fiscal, y a la luz de los fracasos que han demostrado en el combate a la evasión las políticas y estrategias de naturaleza disciplinaria restrictiva, hemos elaborado la siguiente plataforma conceptual para ser considerada como alternativa de análisis en futuros proyectos de reformas estructurales en materia de administración financiera.

Puede afirmarse que la gestión financiera del Estado constituye el núcleo operativo para la implementación de la **Política Fiscal**, la cual debe satisfacer las expectativas sociales. En tal sentido se pretende incorporar el nuevo concepto de “**Administración Fiscal**”

En esencia se trata de un modelo burocrático que, superando la teoría del contribuyente- cliente para asumir el concepto de contribuyente-socio, propone **unificar la gestión del ingreso público y del control externo del gasto** en una jurisdicción u organismo situado en el sector estratégico del estado. Como consta en los **Cuadros 1 y 2**, dicho organismo debería concebirse a partir de un verdadero cambio del concepto tradicional de responsabilidad y gestión pública, permitiendo la incorporación de mecanismos de participación ciudadana.

En principio este modelo, cuya análisis de factibilidad no forma parte de este trabajo, podría incluirse entre las instituciones a que alude la normativa legal vigente en nuestro país que regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional (Ley 24.156), la cual define que la Administración Financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado.

Se ha tomado como consideración básica teórica, que el control del presupuesto público que nuestra propuesta implica, tiene tres objetivos primordiales: en primer lugar, que se produzcan las menores desviaciones posibles en la acción del estado respecto de las preferencias de los individuos; segundo, llevar al terreno de la gestión gubernamental la concepción democrática de división y control de los poderes (en el caso argentino el legislativo controla al ejecutivo); y, por último, contar con sistemas de información interna para la toma de decisiones en cada una de las organizaciones que conforman el aparato estatal.

Anteriormente citamos al profesor Bayetto: “el presupuesto es un acto administrativo-legislativo, concretado en una ley anual por el que se prevé, autorizan o reconocen los gastos que han de hacerse en un año dado, comparando su monto con el cálculo o valuación de los recursos que se destinen para cubrirlos”. En la actualidad el control externo posterior de la ejecución presupuestaria del sector público nacional argentino recae en la Auditoría General de la Nación dependiente del Congreso Nacional.

Si admitimos la importancia de los factores exógenos a la Administración en el incumplimiento tributario, y dado que dentro de estos se encuentran las percepciones sociales del manejo de los fondos públicos ¿Ayuda a cambiar la percepción social el actual sistema de control externo del presupuesto público?.

Debemos admitir que el escenario político, económico y social argentino está caracterizado por la debilidad de las principales instituciones democráticas (gobierno, partidos políticos, sindicatos, entidades representativas de sectores económicos). Este hecho genera una sensación de desprotección en la ciudadanía que dificulta cualquier intento de concientización fiscal.

Sin embargo, la idea de crear una Administración Fiscal no se limita a la búsqueda de una percepción social de transparencia pública. También está presente la necesidad de institucionalizar el compromiso tributario de los diversos sectores económicos y sociales.

Los mecanismos de participación ciudadana deberían cambiar la asignación de responsabilidades de las instituciones civiles. En el nuevo modelo, el rol asignado a estas últimas incluye asumir compromisos de ingresos tributarios sectoriales, haciéndose responsables ante la sociedad de los márgenes de incumplimientos fiscales producidos en los sectores que representan.

Y se prevé que la participación ciudadana comprenda inclusive la elección de algunos integrantes de la cumbre institucional de este ente mediante voto directo y general de los ciudadanos, no limitando la presentación de candidatos a los partidos políticos, sino ampliando esa facultad a las organizaciones sociales: asociaciones civiles, consejos y colegios de profesionales, cámaras empresariales, sindicatos y universidades. Este máximo nivel de la organización, de integración mixta gobierno-sociedad civil, donde se toman las decisiones fundamentales y se trazan los lineamientos generales de acción, debería ser un ámbito público de toma de decisiones, en el cual la oposición de intereses de cara a la sociedad representaría un mecanismo apto para transparentar las posiciones de cada uno de los actores en juego.

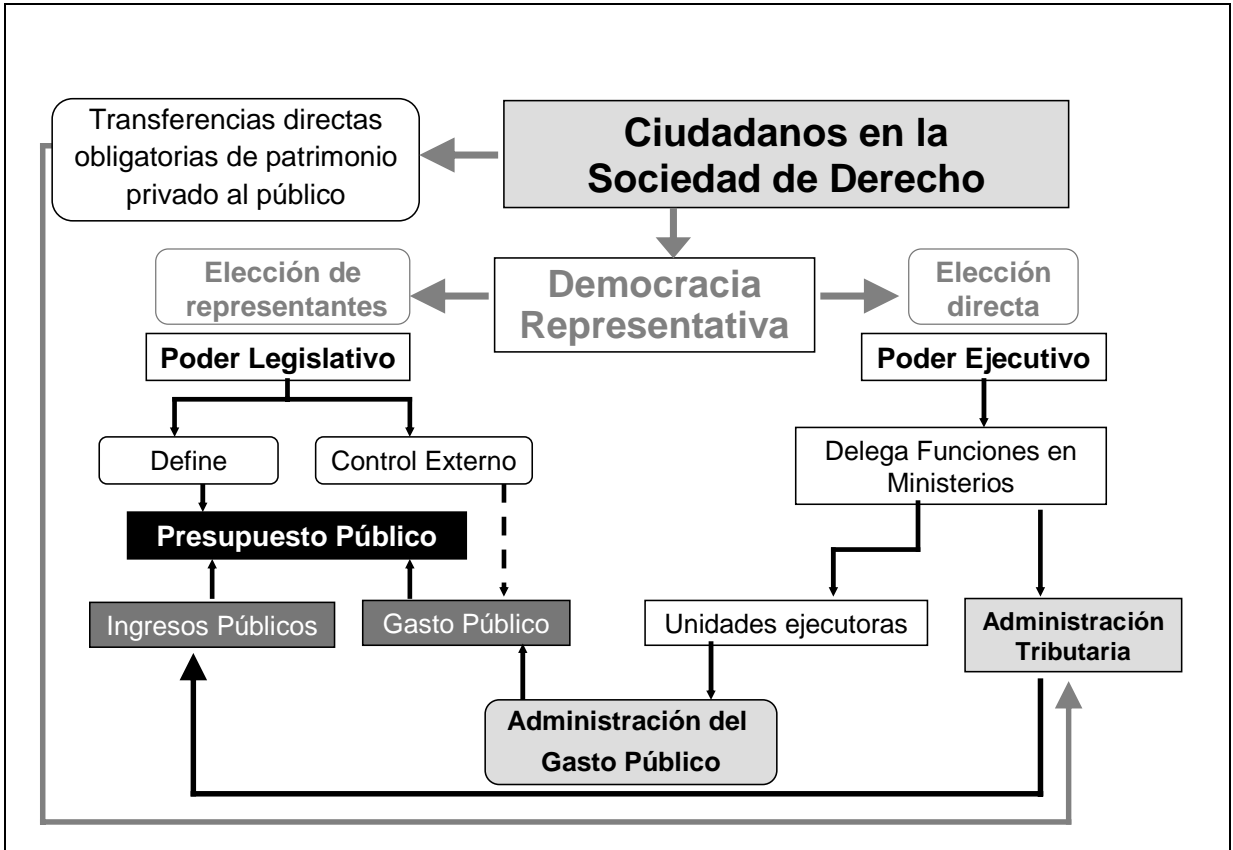
Cabe agregar que, junto con estos mecanismos, se podría prever que la conducción técnica, los mandos medios y el núcleo operativo de la organización deberían estar a cargo de funcionarios idóneos altamente capacitados para cumplir esas funciones, para lo cual debería implementarse una política de admisión, capacitación, remuneración, mantenimiento de cargos y sanciones que garanticen tanto la excelencia técnica como la conducta ética de quienes son responsables por el ente.

Se entiende que la posibilidad de materializar este tipo de instituciones y de modelos de gestión pública, podría coadyuvar a cambiar la percepción social negativa y falta de credibilidad que poseen muchas de las actuales instituciones democráticas; pero, además, se crearía un escenario apto para plantear la reformulación íntegra de la tributación Argentina: nuevo Régimen de Coparticipación Tributaria, Reforma Integral Impositiva coordinada y armonizada con los tres niveles de estados del país y sanción de un Código Fiscal.

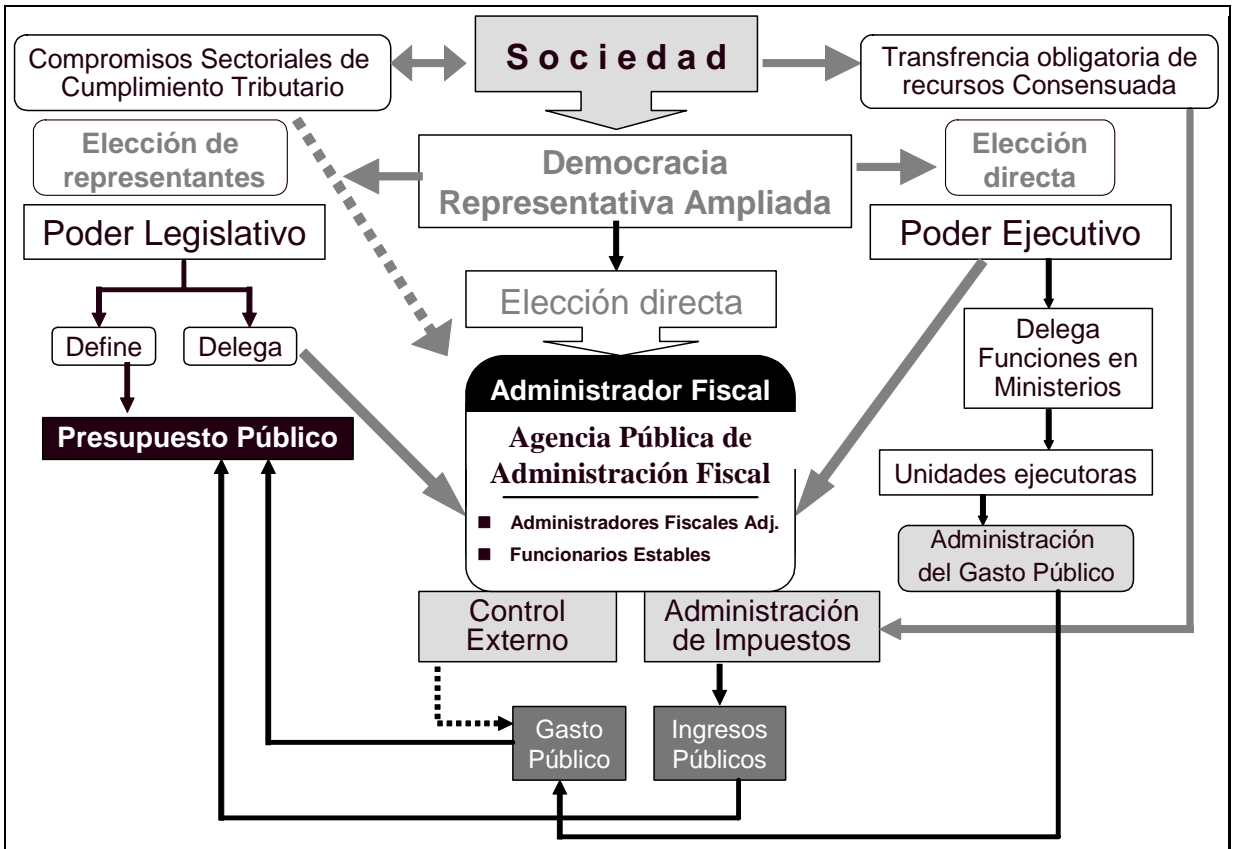
En definitiva, pensamos que este modelo puede representar el punto de partida de un nuevo instrumento gubernamental, que al controlar tanto la evasión impositiva como la corrupción pública, no sólo servirá para fines fiscales, puede constituirse en un anticuerpo que al controlar los elementos y acciones malignas del sistema político, podría transformarse en una masa crítica para recuperar las instituciones democrática tan diluidas en Argentina.

Para finalizar, queremos resaltar una idea que es central en toda la argumentación del trabajo: Si bien estamos convencidos de que ninguna ingeniería institucional puede por sí sola resolver los graves problemas que enfrenta actualmente nuestro país, estamos igualmente persuadidos de que es necesario crear nuevas instituciones que se adecuen a las nuevas realidades que está viviendo la Argentina. Si la sociedad ha cambiado y plantea nuevas necesidades, intereses y expectativas respecto de lo que debe ser la gestión pública, es imprescindible adecuar las viejas o nuevas instituciones a esas demandas. Y para ello es necesario generar un adecuado diseño institucional. Porque en ausencia de un **diseño deliberado y autónomo**, la debilidad de las instituciones estatales resulta inevitable, ya que termina respondiendo a / reflejando el resultado de la lucha política entre los actores que pretenden modelarlas en orden a maximizar sus intereses particulares.

Cuadro 1



Cuadro 2



---

**Bibliografía:**

**Ale, Miguel Ángel.** Manual de Contabilidad Gubernamental. 4 ed. Buenos Aires, Ediciones Macchi 2001.

**Bara, Ricardo E.** Finanzas públicas y decisiones públicas: un enfoque de economía política – 1ª ed. – Buenos Aires, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2006.

**Bauman Zygmunt.** La sociedad sitiada. Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2004.

**Barzelay, Michael.** Atravesando la Burocracia. Na nueva perspectiva de la Administración Pública. FCE, México 1998

**Bertomeu, María Julia, Doménech, Antoni y de Francisco, Andrés.** Buenos Aires, Ed. Miño y Dávila srl, 2005

**Bresser Pereira, Luiz Carlos, Cunill Grau, Nuria.** Lo público no estatal en la reforma del Estado. Ed. Paidós. CLAD 1998

**CIAT. Documentos Técnicos 36º Asamblea General** Québec, Canadá Mayo 2002  
**Consultas Internet.** [www.iefpa.org.ar](http://www.iefpa.org.ar)

**Corti, Arístides H.** III Congreso Internacional Derechos y Garantías en el Siglo XXI. Fac. Derecho UBA 2004

**Corti, Horacio Guillermo.** Derecho Financiero. Abeledo-Perrot Bs. As. 1997

**Galbraith John Kenneth.** La cultura de la satisfacción. 7ª ed. Barcelona, Ed. Ariel. 1997.

**García Vizcaíno, Catalina.** Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I, Parte General. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.

**García Vizcaíno, Catalina.** Derecho Tributario. Tomo II, Parte General (Continuación). Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997.

**García Vizcaíno, Catalina.** Derecho Tributario. Tomo III, Parte Especial. El Derecho Tributario Vigente. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997.

---

**González, José Villacís.** Política Monetaria, Política Fiscal y Comercio Internacional. Madrid. Editorial DYKINSON, S.L., 2001

**Lamagrande , Alfredo.** Ponencia presentada en el X Encuentro Técnico de Administradores Tributarios. Mar del Plata 2000

**Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B.** Hacienda Pública. Teórica y Aplicada. 5ta. Ed.- Madrid, Mc Graw – Hill/Interamericana de España, S.A.U. 1992.

**Petrei, Humberto. Presupuesto y Control. Pautas de Reforma para América Latina.** BID 1997

**Pinto, Julio.** Introducción a la Ciencia Política. Eudeba Bs. As.1995

**Roa, Raúl E.** La Gestión Tributaria Privada. Un Análisis de factibilidad Política, estratégica y Operativa. Criterios Tributarios N° 138

**Rosembuj, Tulio.** Elementos de Derecho Tributario. PPU Barcelona 1988

**Spisso, Rodolfo R.** Derecho Constitucional Tributario 2º edición . Depalma 2000

**Stiglitz, Joseph E. Et al.** El papel económico del Estado. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1993.

**Tanzi, Vito.** La Adaptación de los Sistemas Tributarios. Criterios Tributarios N° 136