

La ciudadanía fiscal

Aspectos políticos e históricos

Natalio R. Botana*

* Profesor Emérito, Universidad Torcuato Di Tella. Agradezco a mi colega en la UTDT, Alfredo Canavese. Su consejo para la preparación de este trabajo, y sus contribuciones y comentarios a una primera versión del mismo. También quiero expresar mi agradecimiento al Licenciado Darío Rossignolo, quien tuvo a su cargo la elaboración de los cuadros estadísticos junto con la recopilación de la información económica que aquí se recoge

Una mirada histórica sobre las democracias latinoamericanas —en particular la Argentina— revelaría la debilidad del vínculo entre la Constitución política del estado y la constitución económica que debería dar sustento a las instituciones de aquella ley suprema. Aunque el contrapunto entre Constitución política y constitución económica evoque un juego de palabras (por eso, con el ánimo de fijar alguna diferencia, he reservado la mayúscula al primer término y la minúscula al segundo), a poco que se tome en consideración el tema crucial de la vigencia del estado de derecho en la Argentina, podrá comprobarse la actualidad de esta perspectiva: las leyes, en efecto, no se cumplen o se cumplen a medias; las promesas no se respetan; los derechos aparecen por momentos como pura virtualidad.

Cometería pues un error quien creyese que nuestros problemas económicos se pueden resolver sin atender a sus presupuestos políticos. Estos no dependen exclusivamente, como quedó demostrado en muchas oportunidades, de la decisión coyuntural de los gobernantes ni tampoco de la calidad técnica de un plan. Los presupuestos políticos de la economía tienen que ver con un conjunto de leyes generales, dotadas de efectividad y legitimidad, capaces de ofrecer cauce a la acción humana en tanto fuente creadora de riqueza e innovación.

La Argentina tiene una constitución económica todavía frágil porque, en el curso del último medio siglo, a estas leyes generales las ha maltratado una cadena de mandatos particulares, decretos y resoluciones que suelen afectar la dimensión fiscal de la ciudadanía (o ciudadanía fiscal, como se dirá en adelante). Amputada esa responsabilidad común, en tanto ella conjuga derechos y obligaciones,¹ se ha difundido entre nosotros una suerte de ciudadanía a medio hacer en cuyo desenvolvimiento los sujetos coexisten con un Estado hipertrofiado, que revela tener serias dificultades para satisfacer con eficacia las funciones que la Constitución política le impone: seguridad, justicia, defensa, educación, salud y previsión social

Desde la instauración de la democracia en la Argentina, hacia finales de 1983, esta traumática distorsión entre lo político y lo económico ha provocado un ciclo repetido de crisis económicas, reactivación, estancamiento y nuevas crisis, al cual se superpone, en el plano político, otro ciclo paralelo de crisis institucional, ilusiones frente a una breve recuperación, desencanto y, por fin, nuevas crisis que pueden desembocar en episodios de ira colectiva. Se advierte de este modo que, si la Constitución política es la garantía de la igualdad jurídica y de los derechos, la debilidad de la constitución económica abre campo para que crezcan las desigualdades sociales: estamentos privilegiados que no pagan impuestos o, simplemente, los evaden y eluden; habitantes con

¹ Con esto tal vez quede en claro, de entrada, que ciudadanía significa en este trabajo un proceso progresivo de adquisición paralela de derechos y obligaciones

propensión al ahorro que se refugian en moneda extranjera o, con una mezcla de astucia y desconfianza, apuestan a ganancias fáciles en inversiones de corto plazo; gobernantes nacionales y provinciales que no racionalizan el gasto y la estructura del Estado y lo financian con emisión o endeudamiento (fenómeno que no se registra, como veremos más adelante, a lo largo de los últimos tres años, en que el país ha gozado de una inédita holgura fiscal); un número creciente de compatriotas arrojados a la marginalidad y a la pobreza; e impregnando todo un conflicto social, larvado o manifiesto, que constantemente pone esas fallas a descubierto.

El paralelismo es, por consiguiente, revelador: del mismo modo como la violencia, entendida como recurrentes regresiones a ciertos aspectos de un estado de naturaleza de corte "hobbesiano", erosiona y al cabo destruye las libertades públicas (el corazón de la Constitución política), así también la desobediencia de las leyes fiscales, o los bajos niveles de aquiescencia con respecto a ellas, concluyen condicionando la moneda hasta el punto de aniquilarla por medio de la hiperinflación o del hiperendeudamiento. De más está decir que ambas referentes —la ciudadanía fiscal y la moneda— conforman el núcleo duro de la constitución económica.² Semejante diagnóstico adquiere nuevos significados si lo hacemos con la ayuda del ensayo de comparación que propone este libro. Explicar la brecha entre Estados Unidos y América Latina exige, ante todo, comparar. En la páginas que siguen ese contrapunto —centrado en los Estados Unidos, la Argentina y complementariamente en Brasil— habrá de girar alrededor del problema político e histórico de la ciudadanía fiscal.

I. Acerca de la obligación política

Este breve preámbulo no sólo permite destacar la brecha que nos separa de los Estados Unidos; también esta rutina de la ilegalidad pone a descubierto un tema pendiente en nuestros países por las conexiones que se establecen entre las exigencias fiscales del Estado, los significados objetivo y subjetivo de la ciudadanía y los contenidos, muchas veces discordantes, que se atribuyen a la obligación política en tanto respaldo indispensable para que los derechos se hagan efectivos. Según esta perspectiva, la ciudadanía fiscal puede ser entendida en un sentido corriente o bien —punto de vista que adoptaremos en este texto— sobre la base de un análisis tributario de dos enfoques, —político e histórico— que complementan el análisis económico y el jurídico. El sentido corriente de estos términos no debe dejarse de lado porque este nivel del lenguaje es una plataforma

² La idea de "constitución económica" la he tratado inicialmente en dos notas publicadas en *La Nación*: "La constitución política y la constitución económica", 8/7/1989, y "Las tres constituciones", 27/11/1994. Véase también Natalio R. Botana, *La república vacilante. Entre la furia y la razón*, Buenos Aires, Taurus, 2002. El concepto de constitución económica, con relación a la legitimidad de la moneda, ha sido retomado por Hugo Quiroga en su reciente libro *La Argentina en emergencia permanente*, Buenos Aires, Edhasa, 2005, cap. 8.

indispensable para, desde allí, explorar dimensiones más profundas. Cuando se dice, por ejemplo, que la ciudadanía fiscal representa la aquiescencia voluntaria a las leyes impositivas vigentes o, en su defecto, la efectividad del Poder Judicial para hacer cumplir, mediante sanciones, dichas normas, se está aludiendo a una pregunta clásica de la política que se resume en el porqué y en el para qué de la obediencia.

Como veremos con más detalle en el párrafo siguiente, cualquier Estado requiere recursos fiscales para cumplir con su cometido soberano de asegurar el monopolio de la fuerza según fórmulas de mayor o menor descentralización, y plasmar, a través del tiempo, una jerarquía de fines públicos (lo más elemental, al respecto, consiste en comparar los respectivos preámbulos de las constituciones de los Estados Unidos y de la Argentina). Va de suyo que esta exigencia supone tanto la coacción como el consenso. Si bien la coacción fiscal fue condenada en los albores de la modernidad como signo de arbitrariedad y despotismo (la literatura popular ayudó mucho en este sentido), no hay que olvidar que desde los orígenes mismos del debate en torno a la soberanía del Estado moderno, se procuró fijar algún límite a la discrecionalidad de los gobernantes empeñados en extraer impuestos de los gobernados. Como afirmó Jean Bodin en el siglo XVI: "Ningún príncipe en el mundo puede, a su antojo, exigir impuestos al pueblo, como tampoco puede apoderarse de los bienes de otro hombre".³

Con relación a las teorías jurídica y política del siglo XX, el cruce entre coacción y consenso pone frente a frente dos atributos sin los cuales la existencia del Estado puede estar seriamente comprometida. Se trata, según lo que en su momento postuló Norberto Bobbio, de una combinación del principio de efectividad y del principio de legitimidad: "El principio de efectividad se basa exclusivamente en la constatación de la observancia (habitual) de las reglas, consideradas como un hecho externo, y con ello está satisfecho; en cambio, el principio de legitimidad requiere que el apego externo esté a su vez en relación con un hecho interno del observante, de quien obedece la regla porque asume el contenido del mandato [Max Weber] como máxima de la propia conducta".⁴ Esta síntesis entre, por un lado, el pensamiento de Hans Kelsen⁵ en cuanto a la eficacia de un orden legal y, por otro, la teoría de la legitimidad de Max Weber,⁶ gira en torno al significado que pueden tener las normas (una constitución y las leyes que de ella se derivan) habitualmente obedecidas. En

³ Jean Bodin, *The Six Books of the Commonwealth* [*Les six livres de la république*], trad. Robert Knolles, ed. K. D. McRae, Cambridge, Harvard University Press, 1962, Libro I, Cap. 8, p. 97, cit. por Stephen Holmes, *Passions and Constraint. On the Theory of Liberal Democracy*, Chicago-Londres, University of Chicago Press, 1995, p.107.

⁴ Norberto Bobbio, "Max Weber y los clásicos", en *Norberto Bobbio: el filósofo y la política (Antología)*, Estudio preliminar y compilación de José Fernández Santillán, México, Fondo de cultura Económica, 1996, p. 99

⁵ Véase Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, Nueva York, Russell and Russell, pp. 101-119.

⁶ Véase Max Weber, *Economía y sociedad*, trad. por J. Medina Echavarría, J. Roura Parella, E. García Maynez, E. Imaz, J. Ferrater Mora, México-Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 1964, Vol. I, III: "Los tipos de dominación" y Vol. II, IX: "Sociología de la dominación".

suma, la cuestión exige ubicar la *obligación política* en un mismo nivel de atención que los derechos.

Es claro que la obligación política tiene objetos diferentes. Como escribió T. H. Green, en un libro acerca de los principios de la obligación política publicado en 1895, este término abarca "tanto la obligación del sujeto con respecto al soberano, del ciudadano con respecto al Estado, como las obligaciones de los individuos entre sí tal como las impone un superior político".⁷ En este trabajo vamos a defender la hipótesis de que la obligación política, aplicada a la esfera fiscal, impacta estos tres objetos, pero fundamentalmente hace hincapié en las relaciones del ciudadano con el Estado. Tal relación se refiere, siguiendo a Green y también a Bobbio, a los actos externos de la obligación legal, pero alcanza un escalón de satisfacción más alto, en cuanto a la moralidad del acto en sí, en la medida en que los sujetos (en este caso los ciudadanos) perciban que la obligación fiscal tiene consecuencias para ellos positivas.

Este juicio de valor está desde luego vinculado con las normas básicas del orden jurídico y con motivos de diversa índole: pago impuestos, por ejemplo, porque el orden político está apoyado por una tradición establecida de financiamiento del Estado, o bien porque esa conducta descansa sobre un cálculo implícito según el cual hay un intercambio de prestaciones mutuas entre el ciudadano y el Estado. De tal suerte, a un impuesto correspondería la contrapartida de uno o varios bienes públicos, siempre que se admita que hay bienes públicos cuando el goce de los mismos implica — según Philip Pettit — "que si alguien puede usarlos todos los demás también pueden".⁸ Esta definición debe asimismo tomar en cuenta, en la formación histórica del concepto de bienes públicos, un proceso directamente vinculado con aspiraciones colectivas que se convierten en derechos más o menos institucionalizados.

Por cierto que, así planteadas, estas relaciones evocan un contrato fiscal en virtud del cual habría un pacto sobreentendido entre el ciudadano y el Estado basado en un flujo permanente de prestaciones y contraprestaciones. No obstante nada más lejos, desde el punto de vista jurídico, que esta metáfora de un contrato fiscal. En términos estrictamente normativos, el impuesto es de orden público; es compulsivo y está permanentemente establecido para el cuidado de la seguridad y del bienestar de quienes pagan y no pagan impuestos. De esta visión de la efectividad de un orden

⁷ T. H. Green, *Lectures on the principles of Political Obligation*, [1895], Batoche Books, Kitchener, 1999, p. 5

⁸ Philip Pettit, "El diseño institucional y la elección racional", en Robert E. Goodin (comp.), *Teoría del diseño institucional*, Barcelona, Gedisa, 2003, p. 87. Cabe apuntar, complementariamente, que, desde el punto de vista de la teoría económica, un bien público está definido por dos características: no rivalidad en el consumo e impedimento de principio que no excluye a nadie del goce de dicho bien. El bien público de la Defensa Nacional provee un ejemplo de ambos rasgos. El hecho de que yo disfrute de cierto nivel de protección con respecto a las amenazas externas, no significa que otro habitante vea reducido el nivel de defensa de que él disfruta; asimismo, no se puede excluir a ningún habitante del beneficio, como dice el Preámbulo de la Constitución Nacional, de la defensa común, pague o no pague impuestos.

público deriva, como ya hemos apuntado, la faz externa de la obligación política en materias fiscales, cuya base más evidente es la coacción estatal; pero si a este aspecto de la acción social sumamos el principio de legitimidad, que alude a la dimensión subjetiva de aquella, advertimos que siempre, en esta clase de relaciones, los ciudadanos realizan una suerte de balance implícito entre lo que otorgan y lo que reciben.

Tal evaluación ha puesto de relieve, en el curso de un largo debate histórico, el valor otorgado, tanto por la teoría como por la praxis política, al pago de impuestos de manera directa o indirecta. ¿Cuál de ambas conexiones es más conveniente para respaldar los atributos propios de la ciudadanía fiscal? Parece sugerente imaginar, en este sentido, una encrucijada de la mano de las siguientes hipótesis: a mayor relación directa entre el pago de impuestos y la recepción de bienes públicos provistos por el Estado, menor propensión a que se rechace la legitimidad de las normas en esta materia como una estructura ajena a la voluntad del ciudadano; a la inversa, a menor relación directa entre el pago de impuestos y dicha recepción de bienes públicos, menor propensión a que tal complejo normativo de obligaciones sea percibido como efecto necesario de la voluntad contribuyente del ciudadano.

Sobre este aspecto volveremos en el curso de este trabajo, pero sobre lo que importa insistir aquí es que ese vínculo entre el Estado y el ciudadano, mediado por el pago de impuestos, supone de parte de los sujetos, no sólo comprobar lo que realmente ocurre, sino también un juicio implícito acerca de lo deseable y lo indeseable, de lo justo y de lo injusto, de lo que es equitativo y de lo que no lo es. En estas relaciones hay pues un contrapunto entre transparencia y opacidad. En él está en juego, según muestran Juan J. Llach y María Marcela Harriague, una "correspondencia" entre el ciudadano, el pago de impuestos y la administración y asignación del gasto público.⁹ Dicha correspondencia puede dar lugar, en un extremo de plena transparencia, a la expresión de un círculo virtuoso de la ciudadanía fiscal, y en el lado opuesto, a la expresión, impregnada de opacidad, de un círculo vicioso de la ciudadanía fiscal.

En el primer círculo, los ciudadanos pagan impuestos y el Estado genera, administra y garantiza la asignación de bienes públicos; en el segundo, los ciudadanos evaden o eluden el pago de impuestos (o una parte de ellos) porque perciben en las leyes fiscales elementos distorsivos y en el Estado escasa capacidad para responder a esa demanda de bienes públicos. En realidad, ambos procesos se realimentan mutuamente, y muchas veces esa incapacidad de respuesta por parte del Estado sirve de excusa para no pagar o para seguir eludiendo impuestos.

⁹ Juan J. Llach y María Marcela Harriague, *Un sistema impositivo para el desarrollo y la equidad*, Trabajo preparado para la Fundación Producir Conservando, Buenos Aires, junio de 2005, p. 45

La evasión fiscal adquiere dramática relevancia si observamos este fenómeno a la luz de la vigencia de los derechos en una democracia constitucional. No suele prestarse atención, en particular en países latinoamericanos, a la circunstancia de que los derechos deben hacerse valer. Sin la ejecución de los derechos y sin el respaldo fiscal necesario para que ese complejo normativo no aparezca frente a los gobernados como un esquema virtual, las sociedades pueden oscilar entre, por un lado, una sensación generalizada de anomia y, por otro, una conciencia difusa de que dichos derechos deberían operar como una suerte de don gratuito. En realidad, estos procesos son más complejos porque nos advierten, como bien han demostrado Stephen Holmes y Cass R. Sunstein, que los derechos tienen costos: "En la práctica, los derechos se transforman en algo más que meras declaraciones sólo si confieren poder a cuerpos cuyas decisiones son legalmente obligatorias [...] Como regla general, los infortunados individuos que no viven bajo un gobierno capaz de recaudar impuestos y de proveer remedios efectivos, no tienen derechos legales. La carencia de Estado implica carencia de derechos. Un derecho legal existe, en realidad, solamente cuando tiene costos presupuestarios."¹⁰

Estas palabras resumen los problemas que hemos abordado más arriba: obligación política, responsabilidad cívica, transparencia en la trayectoria que, desde la base del pago de impuestos, llega hasta el vértice de la administración responsable del gasto público. Véase sino el circuito que estos autores presentan con respecto a los derechos de propiedad: "Los derechos de propiedad tienen costos porque, para protegerlos, el gobierno debe contratar funcionarios policiales. Esto implica responsabilidad, en primer lugar, en cuanto al camino honesto del dinero del contribuyente hasta los salarios de la policía; implica responsabilidad, otra vez, cuando, con un costo considerable, el gobierno entrena a los funcionarios policiales para que respeten los derechos de los sospechosos. Y hay responsabilidad, por tercera vez, cuando el gobierno, también a costa del contribuyente, controla el comportamiento de la policía y corrige abusos para evitar que los policías conculquen los derechos y libertades civiles entrando, por ejemplo, por la fuerza en los hogares, presentando pruebas falsas y golpeando a los sospechosos".¹¹

A vuelo de pájaro, esta imagen representa el perfil de lo que en siglo XIX —de acuerdo con la retórica del pensamiento político y económico, europeo y latinoamericano— se llamó "Estado gendarme", vale decir, un Estado consagrado a tutelar la propiedad, la seguridad y la defensa. Sin embargo, las cosas no son tan simples porque también de ese primer paso en la escala de los derechos se derivan costos de financiamiento y de organización. Cuando no se atiende a esos costos

¹⁰ Stephen Holmes y Cass R. Sunstein, *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*, Nueva York, Norton & Co., 1999, p.19

¹¹ *Ibid.*, p.146

fiscales y no se los asigna responsablemente, cunde el desaliento y la incredulidad hacia los derechos que se proclaman y no se cumplen. Nos basta con revisar series de encuestas en Argentina y en América Latina para advertir que el fantasma que recorre nuestras sociedades es el fantasma de la inseguridad. Dicha carencia de protección estatal no afecta principalmente a los sectores de altos ingresos, que disponen de recursos para obtener seguridad privada. Afecta, sobre todo, a las grandes franjas de indigentes, pobres y sectores medios en decadencia que han perdido, en su vida ciudadana, el atributo crucial de la "estatalidad".¹² El problema de la distancia que se traza entre los derechos escritos y los derechos ejecutados está en el corazón de la pregunta acerca de los orígenes republicanos de nuestras naciones.

II. El punto de partida de los regímenes fiscales

Según apuntó S. E. Finer, "cuanto más diferenciada está una unidad política (*polity*), más necesita recaudar impuestos".¹³ La mejor manera de entender esta exigencia es mediante un análisis histórico, pero conviene tener en cuenta que en esos procesos puede haber un punto de inflexión cuando la necesidad de extraer impuestos se imposita con el diseño de una forma republicana de gobierno en un congreso constituyente. Con mayor o menor éxito este trámite, consagrado entre otras metas a establecer instituciones fiscales, se expandió por todo el continente americano, de norte a sur, a partir del momento en que se sancionó la Constitución de los Estados Unidos en 1787. Este punto de partida se repitió entonces en decenas de escenarios. Argentina ocupó el suyo en 1853 y, al igual que los Estados Unidos aunque sin idéntica originalidad arquitectónica, la empresa tuvo sus fundadores y justificadores. Alexander Hamilton, desde las páginas recogidas después en *El Federalista* [1788], y Juan Bautista Alberdi, en *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853* [1855], echaron las bases de lo que debería ser, según ellos juzgaban, el régimen fiscal más conveniente para un república recién establecida.

Convengamos en que el diseño de una constitución para una república representativa (que hacía eco al reclamo de *no taxation without representation* (ninguna imposición sin representación)", tenía la ventaja de fijar los propósitos de una política fiscal. Para Hamilton [*El Federalista* N° XXIII¹⁴] los principales propósitos a que debía responder el gobierno nacional recientemente instaurado (La Unión) eran "la defensa común de sus miembros; la conservación de la paz pública,

¹² *Ibid.*, p. 205

¹³ S. E. Finer, *The History of Government*, Vol. I, "Ancient Monarchies and Empires", Oxford University Press, 1999, p. 81

¹⁴ Alexander Hamilton, James Madison y John Jay, *El Federalista*, México, Fondo de Cultura Económica, 1957, 2ª ed. En esta cita y en las que siguen se señala el número en romanos de los artículos correspondientes a Hamilton. Véase también, David F. Epstein, *La teoría política de "El Federalista"*, Buenos Aires, Grupo Editor Latinoamericano, 1987, pp. 65 y ss.

lo mismo contra las convulsiones internas, que contra los ataques externos; la reglamentación del comercio con otras naciones y entre los Estados; la dirección de nuestras relaciones políticas y comerciales con las naciones extranjeras".

Los dos polos sobre los que Hamilton elaboró su argumento son típicos de la tensión que, en el plano teórico, existía en el siglo XVIII entre la idea de una república devota de las virtudes cívicas contrapuesta al concepto mucho más novedoso de una república comercial. Para Hamilton las garantías de la paz interna y externa iban juntas con el desarrollo del comercio. "La capacidad de un país para pagar impuestos estará siempre proporcionada, en grado principal, a la cantidad de dinero en circulación y a la celeridad con que éste circule. Puesto que el comercio contribuye a ambos fines, tiene que facilitar necesariamente el pago de los impuestos, proveyendo al tesoro de las sumas que requiere" (Nº XII).

El dinero desempeñaba en la teoría de Hamilton un papel análogo al de la estructura del poder: éste conformaba la anatomía del régimen republicano; el otro, su fisiología: "El dinero está considerado con razón, como el principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimientos y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales. Por consiguiente, una facultad perfecta de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios, hasta donde los recursos de la comunidad lo permitan, debe ser considerada como un elemento indispensable en toda Constitución" (Nº XII). El atractivo de esta metáfora organicista se advierte cuando Hamilton especulaba acerca de la incapacidad fiscal de un Estado republicano: "Cualquier deficiencia al respecto —continúa— ocasionará uno de estos males: o el pueblo se verá sujeto a un saqueo continuo, en sustitución de otro sistema más recomendable para satisfacer las necesidades públicas, o el gobierno se extinguirá en una atrofia fatal y perecerá en breve tiempo" (Nº XXX). El saqueo y la atrofia habrán de conformar, más tarde, una parte de la trama de nuestras repúblicas en América Latina.

Dados estos supuestos, el problema principal a resolver en una república recién constituida debería al menos atravesar cuatro pasos. Primero, impulsar el comercio para crear riqueza; segundo, elegir sobre esta línea el mejor de los regímenes fiscales posibles; tercero, reconocer que, en esta materia, "los *medios* deben ser proporcionados al *fin*" (Nº XXIII); cuarto, reconocer también "...que en el curso natural de las cosas, las necesidades de una nación en cada fase de su existencia serán, por lo menos, iguales a sus recursos" (Nº XXX, subrayado por Hamilton). Esta convocatoria a impulsar el comercio en todo el territorio de la Unión adquiriría (si se me permite el anacronismo de usar un concepto de moda a mediados del siglo pasado) un *élan* desarrollista. Como argumenta Hamilton en el Nº XII, la "Unión general " fomenta los intereses del comercio para aumentar los ingresos provenientes de esa fuente; conspiran contra ese objetivo la desunión de los estados

(provincias), las aduanas interiores y el comercio ilícito. De este modo, la república era concebida, más allá de la forma de gobierno, como una gran fábrica agrícola, industrial y comercial productora de riqueza.

Si este era el objetivo primordial, el régimen fiscal más conveniente debería ser el que mejor fomenta el comercio y la creación de riqueza. Para Hamilton no había, al respecto, duda alguna: "En este país, si el comercio no proporciona la mayor parte [de los ingresos], sobre la tierra tendrá que caer un gravoso peso". Desde luego, se trataba del comercio interno y externo; del comercio interno porque una vez que el país volviera a la normalidad y los gastos se redujeran a los límites naturales, un "... pequeño impuesto predial bastará para las necesidades de los Estados y será un recurso más sencillo y adecuado" (Nº XXXVI); del comercio externo porque, establecido el control de la aduana nacional sobre el perímetro territorial del estado, el gobierno nacional podría aumentar con bajo costo los derechos de importación (por ejemplo, del 3% que cobraban los estados de la Confederación al 9% para el Estado federal) La piedra de toque del régimen fiscal ideado por Hamilton residía pues en la nacionalización de la Aduana: más comercio, más importación, mayores recursos allegados al Tesoro. En suma: prevalencia indiscutible de los impuestos indirectos sobre los impuestos directos.

Hamilton mantuvo su apuesta por los impuestos indirectos sin mayores inquietudes, pero la respaldó con otro elemento importante. Del mismo modo (Nº XII) como en una nueva república era "casi imposible recaudar grandes sumas por medio de impuestos directos" (el caso de Inglaterra venía naturalmente a cuento, pues allí "la mayor parte de la renta nacional proviene de los impuestos indirectos" y, en particular, de "los derechos sobre los artículos importados"), así también se debería tener especial cuidado para no caer en el error de elaborar esquemas rígidos —al cabo inconducentes— basados en distinguir una imposición interna, a cargo de los estados, de una imposición externa, a cargo del Gobierno Federal. Para Hamilton (Nº XXX) disposiciones de esa clase eran violatorias de "la máxima del sentido común y buena política que ordena que cada Poder debe proporcionarse a su Objeto; y conservaría al gobierno general bajo una especie de tutela de los gobiernos estatales, incompatible con todo propósito de que sea fuerte y eficaz. ¿Quiénes pueden pretender que las contribuciones sobre el comercio igualan o igualarían, por sí solas, las exigencias presentes o futuras de la Unión?" Esta flexibilidad estaba pensada para satisfacer nuevas exigencias vinculadas a la proporcionalidad que siempre debía existir entre los fines del Estado y los medios fiscales puestos al servicio de aquellos.

¿Tenía acaso la propuesta de Hamilton expuesta en *El Federalista* la virtud suficiente para satisfacer algún criterio de justicia en materia fiscal? No parece que el acierto del legislador haya avanzado más allá de las orientaciones contenidas en una política de impuestos indirectos. De

acuerdo con la masa de recaudación que principalmente provendría del comercio exterior (aunque el comercio interno no estaría en principio exento de ese gravamen), siempre, por regla general, el consumo de los ricos pagaría más impuestos que el consumo de los pobres. Para Hamilton este tímido avance del principio de proporcionalidad conformaba una feliz convergencia entre el interés particular de los sujetos y el interés público del estado. En este sentido, la mejora de la recaudación por parte del Gobierno federal "... tenderá naturalmente a que la administración nacional se imponga como norma de conducta al hacer que los gastos superfluos de los ricos contribuyan al tesoro público hasta el límite que sea factible, a efecto de disminuir aquellas gabelas que pudieran crear cierto descontento entre las clases más pobres y numerosas de la sociedad. Es una feliz coincidencia la que une el interés del gobierno en la conservación de su propio poder con una distribución adecuada de las cargas públicas y tiende a salvar de la opresión a la parte menos adinerada de la comunidad". (Nº XXXVI)

Como puede advertirse, el enfoque de Hamilton atendía sobre todo a la experiencia adquirida en la etapa colonial y en el breve lapso que mediaba entre las guerras de independencia y el debate en torno a la Constitución de Filadelfia de 1787. Un espíritu semejante planeaba sobre *El sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina...* que Alberdi escribió para fundamentar las reglas generales de la constitución económica que deberían respaldar la Constitución política sancionada en 1853. Impulsado por una operación retórica análoga a la de *El Federalista*, ese texto tenía por objeto persuadir a las opiniones opuestas, pero mientras los artículos de *El Federalista* estaban destinados a la deliberación en el seno de los estados para obtener eventualmente un consenso mayoritario sobre el proyecto de Constitución, el libro de Alberdi respondía al hecho de que la Constitución de 1853 había sido rechazada por la provincia más poderosa (Buenos Aires) y con ello había dado curso a un nuevo capítulo de una guerra civil que parecía no tener fin.

La guerra interior, que siguió de inmediato a las guerras de la independencia, tenía, según Alberdi, una explicación geográfica y económica. Nación en escorzo, con una superficie grande y a la vez deshabitada e incomunicada, ese territorio, por su propia conformación, planteaba la dificultad de contar con un solo puerto de ultramar en la ciudad de Buenos Aires, capital de la provincia homónima. Quien controlase dicho puerto, disponía de la llave fiscal del país. La clave de bóveda del proyecto alberdiano residía pues en instaurar un pacto fiscal por el cual todas las provincias debían resignar sus aduanas propias (típicas de un período que entre nosotros también se llamó de Confederación) en aras de la conformación de una Aduana nacional. Mientras Buenos Aires no cediera ese recurso por medio de un compromiso, o por la derrota militar que podrían infligirle el resto de las provincias coaligadas contra ella, la república en ciernes carecería de tesoro. Las palabras de Alberdi, rigurosas y terminantes, tenían un marcado aire de familia con lo que

Hamilton afirmaba (aunque no recogiera de él ninguna cita): "... no hay gobierno central ni orden constitucional, ni libertad, sin unión de rentas, sin Tesoro nacional, porque el Tesoro es el poder mismo, es el instrumento de orden y de libertad, y no hay Tesoro capaz de esos efectos vitales si no hay unión y consolidación de rentas".¹⁵ Nacionalizando las aduanas, los terrenos baldíos, el producto del correo, el crédito y el poder de imponer contribuciones se alcanzaría esos propósitos. De hecho la Constitución de 1853 ya los había establecido.

Alberdi tenía muy en claro que el sistema rentístico era tributario de varias políticas concordantes con la Constitución. Era necesaria, en efecto, una rápida transición para salir de la pobreza en que vegetaba la antigua sociedad: "son la riqueza, los capitales, la población, el bienestar nacional, lo primero de que debe ocuparse [la Argentina] por ahora y por mucho tiempo". Y en ese empeño "el Gobierno tiene el poder de estorbar o ayudar a su producción, pero no es obra suya la creación de la riqueza".¹⁶ De aquí se deduce el mismo imperativo de Hamilton trasladado a la geografía del sur del continente: sin riqueza, en efecto, no hay tesoro, en el sentido de que esta institución del Estado pueda disponer de la contribución de "muchos pocos" en lugar de "pocos muchos".¹⁷ El régimen fiscal más adecuado para llevar a cabo esta conversión de una sociedad aristocrática, en línea con lo que pensaba Tocqueville, en una sociedad democrática estaba basado en los impuestos indirectos provenientes del comercio exterior.

Si para Alberdi la nacionalización de la aduana era la condición necesaria para la existencia de un tesoro público, el desarrollo de la riqueza y los impuestos indirectos conformaban su condición suficiente. La "contribución indirecta" era pues la que mejor se adecuaba al sistema rentístico de la Constitución: la "más abundante" en producto fiscal, la más "fácil y cómoda" de recaudar porque es "imperceptible al contribuyente", la "más libre y voluntaria". La que reviste más carácter "impersonal", la "más progresista" porque permite gravar los consumos estériles para el progreso del país y, en fin, la "más igual en proporción porque la paga cada uno (ciudadanos y habitantes; extranjeros y nacionales] en la medida de sus goces y consumos".¹⁸ La jerarquía constitucional de las contribuciones indirectas era para Alberdi indiscutible tanto en el proyecto que él mismo había redactado en 1852 como en el texto definitivo de 1853: si bien la Constitución había establecido ambas clases de impuestos —los indirectos y los directos— la mención expresa de los primeros, como las aduanas y los correos, y los "términos genéricos" con que la ley suprema se refería a los segundos, demostraban el acierto de alimentar el tesoro mediante el flujo de los impuestos

¹⁵ Juan Bautista Alberdi, *Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853* [1855], Buenos Aires, La Cultura Argentina, 1921, p. 139.

¹⁶ *Ibid.*, p. 20

¹⁷ *Ibid.*, p. 178

¹⁸ *Ibid.*, p. 199

indirectos. Además, añadía Alberdi para rematar el argumento, porque el entonces inciso 2 del artículo 64 admitía las contribuciones directas en el orden nacional sólo con el carácter de contribuciones extraordinarias por tiempo determinado.¹⁹

Las diferencias de Alberdi con el pensamiento de Hamilton son sugestivas. Más rígido en cuanto a dejar los impuestos directos en manos de las provincias, y los indirectos a cargo del Gobierno nacional (lo que Hamilton dejaba librado, en última instancia, a la inteligencia del legislador), el proyecto de Alberdi parecía estar ligado a una intencionalidad también diferente: mientras para Hamilton la constitución del poder fiscal en una nueva forma republicana de gobierno era, en sí misma, una meta valiosa, para Alberdi la misma operación era mucho más precavida. Entre otras cosas porque la virtud principal del poder fiscal y del tesoro público debía residir en la frugalidad del Gobierno y en la simplicidad de las leyes: un Estado pequeño, bajos impuestos indirectos sin inquirir el nombre y la renta del contribuyente, y un uso prudente del crédito público. "Bajar la contribución es aumentar el Tesoro nacional: regla que no produce tal efecto en el instante, pero que jamás deja de producirlo a su tiempo como el trigo no produce al otro día que se siembra, pero rara vez deja de producir al cabo de cierto tiempo".²⁰ Estas conclusiones, reflejo fiel, luego de un largo viaje de las ideas, de la ilustración escocesa en el Río de la Plata, tenían para Alberdi el rango de un principio fundamental. Los impuestos indirectos, en cambio, aunque centrales, representaban al cabo un papel más pragmático. En un territorio sin costumbres favorables al gobierno libre, cuyos habitantes "demunidos de espíritu público" sobrevivían en un estado de desconfianza, lo mejor era cortar por lo sano y no aplicar contribuciones directas (por lo demás, según Alberdi, la experiencia de los impuestos directos durante la dictadura de Rosas, había sido desastrosa).²¹

Las recomendaciones de Hamilton y Alberdi contenían algunas máximas bien conocidas por esa clase de legisladores desde que Adam Smith, en 1776, había estipulado en el capítulo 2 del Libro V de *La riqueza de las naciones* cuatro principios comunes a todos los tributos en general: los ciudadanos deben contribuir en proporción a sus ingresos; el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser "cierto y no arbitrario"; todo impuesto debe "cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente"; la administración para el cobro de impuestos no debe ser excesiva ni facilitar la evasión. La igualdad, la certeza, la comodidad en el pago y la sobriedad en lo que podría llamarse la economía de la recaudación, eran para Adam Smith los

¹⁹ *Ibid.*, p. 198

²⁰ *Ibid.*, p. 195

²¹ *Ibid.*, p. 193

cuatro puntos cardinales de una buena política fiscal.²² Adviértase que los mismos apuntaban tanto a la dimensión objetiva —el legislador que los establece— como a la dimensión subjetiva —el ciudadano que los acata— y no discriminaban acerca de la mayor o menor calidad atribuida a los impuestos directos o a los indirectos.

En definitiva, lo que preocupaba a Adam Smith eran los principios de justicia contenidos en las leyes y sus consecuencias: "La ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, y, por lo común, agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito".²³ Conviene subrayar que esta reivindicación de justicia está principalmente ligada al principio de la proporcionalidad fiscal. Adam Smith cita al respecto las seis reglas generales de Henry Homes, su colega y amigo, autor de *Sketches of the History of Man* [1774], una de las cuales establecía que los impuestos se legislaban "para remediar la 'desigualdad de la riqueza' en lo posible, aliviando al pobre y gravando al rico".²⁴

¿En que medida puede postularse que las leyes fiscales sean una medida de justicia en un régimen republicano? Kant, por ejemplo, fundamenta este deber de justicia en materia fiscal de la siguiente manera: "La voluntad general del pueblo se ha unido en una sociedad que ha de conservarse permanentemente, y se ha sometido al poder estatal interno con el fin de sostener a los miembros de esa sociedad que no son capaces por sí mismos. Por virtud del Estado, está autorizado el gobierno para obligar a los pudientes a procurar los medios de subsistencia a aquellos que no son [capaces] por sí para las necesidades más básicas. Porque es en su existencia —al mismo tiempo como acto de sometimiento a la protección al cuidado de la comunidad (necesario para su subsistencia) y a la cual se han mostrado agradecidos— sobre la que funda el Estado su derecho a que contribuyan [los pudientes] con lo suyo al mantenimiento de sus conciudadanos"²⁵

Kant no postula ninguna técnica impositiva en particular —directa o indirecta— para hacer efectiva esta exigencia, pero de su pensamiento resulta evidente que la responsabilidad impuesta a los pudientes, para procurar medios de subsistencia a los que no tienen capacidad para ello, reafirma el principio de proporcionalidad y personaliza mucho más el vínculo fiscal con relación al que surge del pago indirecto, no diferenciado, sobre un mayor número de bienes de consumo (incluidos los

²² Adam Smith, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, edición de Edwin Cannan con una introducción de Max Lerner. Nueva traducción y estudio preliminar de Gabriel Franco, México, Fondo de Cultura Económica, 1979, pp. 726-728

²³ *Ibid.*, 728

²⁴ *Ibid.*, p. 728

²⁵ Immanuel Kant, *Metaphysik der Sitten* [1797], en *Werke*, ed. por Ernst Cassirer, Berlín, 1922, T. VII, p.133. Agradezco a mi colega, Eduardo García Belsunce, quien tuvo a bien traducir al castellano este texto de Kant. Esta traducción es ligeramente distinta del texto vertido al inglés que figura en Stephen Holmes, *Passions and Constraint*, pp.249 y ss.

suntuarios). Hacia finales del siglo XVIII, se abría pues lentamente camino una fundamentación más amplia de los impuestos directos basada en criterios propios de la justicia distributiva, lo cual no impedía a Adam Smith analizar con rigor las dificultades que en la práctica planteaban contribuciones del tipo de las englobadas en Inglaterra bajo el concepto de impuesto a la tierra.

Esta apertura hacia un nuevo horizonte fiscal no llegó sin sobresaltos. En la puja de valoraciones e intereses, representaron un papel destacado las ideas entonces prevalecientes acerca de los atributos propios de la ciudadanía y las disputas en torno al derecho de propiedad y, por extensión, al conjunto de derechos que la forma de gobierno republicana debía garantizar.

III. De la contribución indirecta a la contribución directa

En el curso del siglo XIX el ejercicio de los derechos ciudadanos estuvo ligado a la propiedad y al sexo masculino: era ciudadano, en efecto, el varón mayor de edad nacido en el territorio (tanto en la Argentina como en los Estados Unidos regía —y rige— el *jus soli*), titular de renta y propiedad.²⁶ El derecho de sufragio, núcleo de la libertad política, se armaba distinguiendo las libertades civiles —derechos atribuidos con criterio universal— y las libertades políticas —derecho de sufragio atribuido con criterios restringidos. El mismo Alberdi, en el texto ya citado, asumía con firmeza este doble estándar: "Repito que estoy libre del fanatismo inexperto, cuando no hipócrita, que pide libertades políticas a manos llenas para pueblos que sólo saben emplearlas en crear sus tiranos. Pero deseo abundantísimas las libertades civiles o económicas de adquirir, enajenar, trabajar, navegar, comerciar, transitar y ejercer toda industria, porque veo en nuestro pueblo la aptitud conveniente para practicarlas. Son practicables, porque son accesibles al extranjero que trae su inteligencia; y son las más fecundas, porque son las llamadas a poblar, enriquecer y civilizar a estos países".²⁷

Desde luego hubo en este desenvolvimiento excepciones en cuanto a la temprana instauración en algunos países del sufragio universal masculino (muy importantes en los Estados Unidos en California y en los estados de Nueva Inglaterra), pero para el centro de interés de este trabajo la restricción del derecho al sufragio y del ejercicio de la libertad política se hacía en general efectiva gracias a la inscripción en un censo de quienes disponían de propiedad, ingresos y educación (de aquí la locución francesa *suffrage censitaire*). Mediante este procedimiento se ligaba el derecho de sufragio a la condición de contribuyente. Los conflictos, avances y retrocesos que jalaron la

²⁶ Para Rosanvallon, los primeros debates en Francia en torno a esta cuestión, después de 1789, ponían el acento sobre tres cualidades requeridas para definir la ciudadanía: la nacionalidad, el domicilio y el pago de impuestos; vale decir, el ciudadano como miembro de un Estado (nacionalidad), como miembro de una colectividad concreta (domicilio), y como "*bon membre de la Cité*" (respeto al Estado de derecho y contribución mediante el impuesto al sostenimiento de las cargas colectivas). Véase, Pierre Rosanvallon, *Le sacre du citoyen. Histoire du suffrage universel en France*, París, Gallimard, 1992, p. 72.

²⁷ Juan Bautista Alberdi, *op. cit.*, p. 21

historia del sufragio en pos de un concepto más abarcador del mismo, capaz de superar las limitaciones impuestas por la propiedad y el género, están relacionados con esta concepción de afincar en una república restrictiva la figura del ciudadano contribuyente.

Esta cuestión tardó decenas de años en resolverse y posiblemente la razón de su larga persistencia como freno de las demandas populares se encuentre en la relevancia que, para este asunto, tienen los impuestos directos. En una imagen idílica, típica del republicanismo agrario, y en la cual el pensamiento de Hamilton convergía con el de su oponente Thomas Jefferson, el propietario que pagaba su impuesto predial ejercía a la vez el sufragio: a mayor difusión de la propiedad —según creían Jefferson y, entre nosotros, Domingo F. Sarmiento que se identificaba con estas visiones de la buena sociedad— mayor número de ciudadanos habilitados a votar. Imbuidos de la virtud que emanaba de la pequeña y mediana propiedad agraria, estos legisladores desconfiaban del proletariado de las concentraciones urbanas al que despectivamente denominaban *the mob of the cities*.²⁸

La paradoja que encerraba esta primera definición de la ciudadanía fiscal residía en el hecho de que los impuestos indirectos e impersonales, aplicados sobre todo el comercio exterior por el lado de las importaciones, no incidían mayormente en este áspero debate. De hecho la batalla se libraba en un terreno donde se reflejaban fenómenos masivos atinentes a la seguridad y a la guerra: ¿cómo explicar, en efecto, la restricción del sufragio a los policías y soldados cuando ellos, habitantes de la república sin derechos políticos, debían ofrendar su vida, si era necesario, para defender la propiedad o la integridad territorial del país? Como dicen Holmes y Sunstein: "El ejemplo más dramático de esa imposición regresiva aparece cuando los pobres son incorporados al servicio militar en tiempos de guerra para defender, entre otras cosas, la propiedad de los ricos de los atacantes extranjeros".²⁹ La relevancia de estos interrogantes en los Estados Unidos se entiende mejor cuando se comprueba que recién en el año 1964, la Enmienda N° XXIV a la Constitución eliminó los últimos vestigios de la calificación o restricción del sufragio en elecciones nacionales por motivos fiscales: "El derecho de los ciudadanos de los Estados Unidos de votar en cualquier elección primaria o de otro tipo para presidente y vicepresidente, para electores de presidente o vicepresidente, o para senador o representante en el Congreso, no será negado o disminuido por los Estados Unidos o por ningún estado por el hecho de no haber pagado algún impuesto de capitación (*poll tax*) o de otra clase".

²⁸ Para esta discusión me remito a Natalio R. Botana, *La tradición republicana. Alberdi, Sarmiento y las ideas políticas de su tiempo*, Buenos Aires, Sudamericana, 3ª ed., 2005, pp. 73 y ss.

²⁹ Stephen Holmes y Cass R. Sunstein, *op.cit.*, p. 259

La voluntad de superar estos problemas se condensa en uno de los proyectos más atractivos que se instalaron en la conciencia mundial a la vuelta de los siglos XIX y XX: el carácter universal de los derechos políticos cualquiera que fuese la posición del ciudadano en cuanto a propiedad e ingresos. Como diría Tocqueville, esta fue uno de los efectos más evidentes de la tendencia de las sociedades modernas hacia la igualdad. Una vez incorporado este sentimiento al repertorio de las creencias colectivas, las sociedades no podían volver atrás so pena de enfrentar conflictos aún más graves (la lección que se deriva de la experiencia latinoamericana en esta materia es, de por sí, suficientemente ilustrativa). De todas maneras, las aspiraciones hacia una mayor participación política potenciaban la exigencia de respaldar los nuevos derechos con recursos fiscales genuinos. ¿Cómo aumentar esos recursos respondiendo a criterios de justicia que, por lo general, se vinculaban al concepto del pago proporcional de impuestos en función de los ingresos? A partir de este interrogante comenzó a abrirse paso la contribución directa más significativa de la época contemporánea: el impuesto a las ganancias o *income tax*. De acuerdo con lo que argüía Kant, el esfuerzo fiscal de los más ricos debía solventar la discapacidad de los más pobres.

Convengamos en que, de entrada, las resistencias a esta clase de impuestos directos fueron estridentes. En los Estados Unidos, hacia 1870 (sin que aparezcan datos sobre impuestos directos en ese período), la presión tributaria, en tanto recaudación en porcentaje del PBI, era de un 5,2% con una participación del comercio exterior en dicha cifra del 2,7%. Un año antes, en 1869, el diario *Tribune*, publicado en Nueva York, declaraba que "El *Income Tax*... es, de todos nuestros impuestos, el más odioso, vejatorio, inquisitorial y desigual... un impuesto sobre la honradez, y lo opuesto de protector. Con dicho impuesto se tiende a hacer desaparecer la calidad."³⁰ Ciertamente los antecedentes relativos a los impuestos a la renta, réditos y ganancias, abundaban en las antiguas colonias norteamericanas y en Gran Bretaña, pero aun admitiendo esas excepciones, se juzgaba que esta clase de gravámenes eran medidas extraordinarias, tal como surgía de la Constitución Nacional en Argentina, y debían pasar a cuarteles de invierno una vez superada la emergencia de una guerra o de un desastre natural imprevisto.

Además existían en los Estados Unidos interpretaciones opuestas acerca de lo que decía la Constitución en esta materia, una de las cuales fue adoptada por la Corte Suprema para declarar inconstitucional en 1895 una ley de *income tax* votada por el Congreso un año antes. Estas idas y vueltas se cerraron definitivamente en 1913 cuando fue ratificada la Enmienda XVI a la Constitución. Decía así: "El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sin prorratarlos entre los diferentes estados y sin atender a ningún censo o recuento".

³⁰ *Tribune*, febrero 5, 1869, cit. por Daniel J. Boorstin, *The Americans: The Democratic Experience*, Nueva York, Vintage Books, 1974, p. 207

Esta enmienda, cuyo objeto era otorgar jerarquía constitucional al impuesto a las ganancias verificado a título individual, se sumaba a otra ley del año 1909 que establecía un impuesto federal a las corporaciones empresariales (*federal corporation income tax*). Estas dos normas no sólo definían el perfil del impuesto directo aplicado a las ganancias de individuos y empresas, sino que también precisaban la jurisdicción que cabía a los dos ámbitos propios de la fórmula federal de gobierno: el ámbito estadual y el ámbito nacional. Mientras el primero quedaba preferentemente reservado en materia fiscal a los impuestos indirectos (el más usual era y es el impuesto a las ventas), en el segundo se aplicaban principalmente los impuestos directos. Esta solución posible, entre las muchas que se pueden ensayar en el orden federal, insinuaba lo que denominaremos un régimen de división de poderes fiscales.

En la Argentina estos debates y procesos legislativos avanzaron por carriles diferentes. En el mismo año, como ya hemos visto, en que la Corte Suprema de los Estados Unidos había declarado inconstitucional una ley de *income tax*, el diputado nacional Emilio Berduc reconocía que los impuestos aduaneros eran la base del tesoro público, en una proporción que desde el 25% podía llegar hasta el 60%, mientras que el porcentaje restante se cubría mediante impuestos internos al consumo.³¹ Según Berduc esta estructura fiscal era regresiva y debía ser sustituida por un esquema de impuestos directos a la renta y a las ganancias. Enfocaba en su discurso un aspecto decisivo en cuanto al componente subjetivo de la ciudadanía fiscal. "Es que este impuesto es, probablemente, el único que permite conocer la cuota verdadera que paga el contribuyente; es por él que el habitante del país podrá decir a ciencia cierta lo que paga al Estado".³² Tal propuesta pretendía pues sortear los obstáculos de un desorden fiscal impulsado a fuerza de sumar sin ton ni son impuestos de la más variada especie: "¿Qué contestaría cada uno de sus habitantes si se le preguntara si no preferiría, en vez de los múltiples impuestos, por comer, por vestirse, por caminar, por firmar papeles, y hasta por dormir, si no preferirían, digo, contribuir con una parte de lo que ganan, en vez de pagar, muchas veces, hasta con lo que necesitan para comer?"³³

Esta imagen habrá de repetirse a lo largo de más de un siglo hasta llegar a la actualidad. Se trata de la imagen que contrapone la exigencia de contar con leyes generales a una realidad distorsionada por un enjambre de impuestos. El proyecto que defendía Berduc fue rechazado, antes y después de esa fecha, invocando el esquema "alberdiano" de la Constitución Nacional que reservaba los impuestos directos al ámbito exclusivo de las provincias. En 1891 el senador Anacleto

³¹ Emilio Berduc, "Discurso sobre Impuesto a la Renta", en Natalio R. Botana y Ezequiel Gallo, *De la República posible a la República verdadera (1880-1910)*, Biblioteca del Pensamiento Argentino, vol. III, Buenos Aires, Ariel Historia, 1997, p. 422.

³² *Ibid.*, p. 420

³³ *Ibid.*, p. 421

Gil resumió esta doctrina, en las antípodas de la que posteriormente adoptaron la Constitución y la legislación norteamericana: "La Constitución, al establecer la facultad de cada gobierno en materia de contribuciones, da al Gobierno general de una manera exclusiva los impuestos exteriores, y da, como regla general, los impuestos internos a los Estados..."³⁴ En la época del Primer Centenario y durante los dieciocho años de la primera transición a la democracia (sufragio obligatorio, masculino y secreto), entre 1912 y 1930, los intentos para establecer el impuesto a las ganancias no tuvieron mayor éxito en la Argentina. Ni en las presidencias de Hipólito Yrigoyen (1916-1922 y 1928-1930), ni en la de Marcelo T. de Alvear (1922-1928) se logró plasmar los respectivos proyectos en leyes del Congreso.

Este aspecto merece destacarse porque recién en el mes de enero de 1932, poco tiempo antes de que concluyera su período "de facto", el gobierno que había nacido del golpe de estado del 6 de septiembre de 1930 dictó un decreto por el cual se establecía un impuesto de emergencia a los réditos. Lo que no había podido institucionalizarse en el curso de un largo período de práctica constitucional, concluyó siendo legislado por decreto, es decir por mandato unilateral de un Poder Ejecutivo cuya única restricción estaba dada por el polémico reconocimiento que le había otorgado la Corte Suprema de Justicia. Ausente el rol del Congreso, previamente disuelto, los impuestos directos en el plano nacional llegaron a implantarse en el país mediante una decisión que, por el método adoptado, ponía patas arriba el principio *no taxation without representation*. En Argentina la locución fue más simple: en cuanto a este tipo de impuestos, hubo *taxation without representation*, una involución que nos retrotraía al antiguo régimen colonial.

Una vez restituidos los poderes de la Constitución, meses después de aquella fecha, esta situación no podía prolongarse por mucho tiempo más. El 23 de abril de 1932 el Poder Ejecutivo envió al Congreso un proyecto de ley que establecía impuestos directos nacionales sobre ganancias de sociedades, rentas de inmuebles, rurales y urbanos; beneficios netos de comercio e industria; y réditos del trabajo. Si hay una voz capaz de resumir el debate parlamentario que suscitó ese proyecto, esa palabra fue la de emergencia. Según el miembro informante por mayoría de la comisión correspondiente de la cámara de Diputados, José H. Martínez, ese "gravamen de emergencia nacional" venía determinado por exigencias fiscales de coyuntura y por el imperativo de no violar la Constitución Nacional. Por consiguiente nuestro *income tax* tenía un tiempo determinado de vigencia en cuyo transcurso el Congreso debía dictar una ley de reparto que distribuyese el producido de dicho gravamen entre la Nación y las provincias. José H. Martínez sostenía que con esta legislación "se ha evitado los inconvenientes que tienen otras leyes

³⁴ Anacleto Gil, "Discurso sobre impuestos internos", (Cámara de Senadores, 10/11/1891), en Natalio R. Botana y Ezequiel Gallo, *op.cit.*, p. 411.

impositivas que someten al contribuyente a una verdadera inquisición fiscal".³⁵ En realidad, según otro miembro de la misma bancada, Vicente Solano Lima, se trataba de dar conformidad a "malas leyes [...] porque son sancionadas bajo el apremio de una situación de emergencia".³⁶

El proyecto fue finalmente aprobado no sin antes recibir una fundada crítica de la minoría. Al formular votos para que este gravamen nacional fuese el primer paso de una fructífera evolución, Silvio L. Ruggieri, miembro de la bancada del Partido Socialista, propuso un régimen fiscal "que no persiga al trabajo ni a los consumos del pueblo y reclame la contribución de las fortunas personales para la formación del tesoro nacional, proporcionalmente al volumen e importancia de las mismas".³⁷ Los socialistas pretendían hacer más progresivo dicho impuesto, proponiendo una tasa del 35% para las rentas máximas cuando el proyecto fijaba una del 7%. Nadie dudaba pues de que se estaba legislando sobre un moderado impuesto aunque no faltaron opiniones en el debate posterior en el Senado Nacional, como la del senador por Entre Ríos Atanasio Eguiguren, que consideraron ese gravamen "anticientífico, corruptor de las autonomías provinciales y violatorio de la Constitución".³⁸ En general las opiniones adversas en la cámara alta coincidían en que se estaba produciendo un peligroso avance sobre la autonomía de las provincias claramente delimitada por la Constitución. Ello no fue óbice para que el proyecto fuese finalmente aprobado. ¿Se había dado acaso un paso adelante con respecto a la cuestión de la equidad? El senador por Catamarca, Francisco Galíndez, esbozó alguna reflexión al respecto cuando recordó que, mientras "los impuestos sobre el consumo gravitan sobre las clases medias y las clases pobres, el impuesto a la renta, en cambio, incide sobre las clases pudientes, sobre los ricos".³⁹

Así la cosas, el punto de partida de la legislación nacional en materia de impuestos directos encerraba, por lo menos, tres interrogantes no del todo resueltos. Había, en el fondo del debate, un serio desequilibrio presupuestario que, de acuerdo con la opinión de Federico Pinedo, futuro ministro de Hacienda de esa administración, estaba provocando "dificultades inenarrables".⁴⁰ Esta necesidad de obtener cuanto antes el equilibrio fiscal chocaba, por otra parte, con las interpretaciones atinentes al sistema fiscal del federalismo. ¿Debía la Argentina seguir la línea de los Estados Unidos delimitando un régimen de división de poderes, reservando así un determinado tipo de impuestos (directos o indirectos) a una determinada jurisdicción (nacional o provincial); o,

³⁵ José H. Martínez, *Congreso Nacional, Cámara de Diputados, Diario de Sesiones*, Período Legislativo 1932, pp. 648, 650.

³⁶ Vicente Solano Lima, *ibid.*, p. 694.

³⁷ Silvio L. Ruggieri, *ibid.*, p. 661

³⁸ Atanasio Eguiguren, *Congreso Nacional, Cámara de Senadores, Diario de Sesiones*, Período Legislativo 1932, p. 483.

³⁹ Francisco Galíndez, *ibid.*, p. 489

⁴⁰ Federico Pinedo, *En tiempos de la República*, Buenos Aires, Ed. Mundo Forense, 1946, Tomo I, p. 128

por el contrario, debía fusionar ambas fuentes de tributación para luego, mediante una ley del Congreso, distribuirlos proporcionalmente entre la Nación y las provincias? La propia ley de impuestos directos, sancionada en 1932, daba respuesta a este segundo interrogante al obligar al Congreso a dictar una "ley de reparto" de dichos recursos a partir del 1° de enero de 1934. Esta fecha no debe pasarse por alto: es, en efecto, una efemérides que marca el comienzo de un régimen de coparticipación federal basado mucho más en la fusión de poderes fiscales que en la división de los mismos. Desde entonces, la Argentina no abandonó este temperamento legislativo, al que le dio jerarquía constitucional la reforma de la Constitución que tuvo lugar en 1994.

Esta fue, si se quiere, una manera práctica que bien podría definirse como un "rodeo constitucional". Quien mejor lo entendió fue un destacado constitucionalista, el senador por Tucumán José N. Matienzo, cuando puso el dedo en la llaga de las diferencias existentes con los Estados Unidos: "Pero Estados Unidos —afirmó Matienzo— no tiene la viveza criolla que tenemos nosotros; allí se pensó que era necesario reformar la Constitución [...] Entre nosotros no hay necesidad de eso: las medidas se declaran de emergencia y se viola la Constitución. Esa viveza criolla no la conocen en Estados Unidos".⁴¹ Parece que esta ironía provocó risas en el recinto. En realidad, tal advertencia apuntaba más lejos, porque no es lo mismo reorientar las expectativas de la ciudadanía con relación a un gravamen directo de la trascendencia del impuesto a las ganancias, fijando su estabilidad y continuidad con carácter permanente, que determinar su vigencia como una suerte de instrumento provisorio, cuya duración no debía ir más allá de una situación de emergencia. De hecho no fue así. Durante ochenta y dos años, desde aquella época hasta el presente, ese impuesto de emergencia fue sistemáticamente renovado creando así una viciosa relación entre realidad y apariencia. Aquí emerge un curioso vínculo pues habría que preguntarse qué sentido tiene la ciudadanía fiscal cuando tiene delante de sí un punto de referencia normativo, al cual atribuir legitimidad, marcado por el signo de la provisoriedad.

IV. El peso respectivo de los impuestos directos e indirectos.

No obstante el peculiar origen constitucional de los impuestos nacionales directos, veamos a continuación el comportamiento de este tipo de gravamen en la Argentina en comparación con los que se aplicaban en los Estados Unidos. De acuerdo con la perspectiva larga que ofrece una serie que comienza en 1932 y concluye en 2004, lo que más sobresale en una primera lectura es el peso de los impuestos indirectos en la presión tributaria de la Argentina y la preponderancia que los impuestos directos tienen en los Estados Unidos. Según se puede observar en el Cuadro 1, nunca en

⁴¹ José N. Matienzo, *Congreso Nacional, Cámara de Senadores, Diario de sesiones*, Período legislativo 1932, p. 492

esos años el porcentaje de impuestos directos logró superar el porcentaje de impuestos indirectos, aun incluyendo en los primeros la parte correspondiente a la renta de la tierra (diversos tipos de retenciones a las exportaciones que incluyen también rentas del subsuelo). No sólo dicha prevalencia se repite en los promedios quinquenales aquí expuestos; también esa relación, aunque en algún período aumentó a favor de los impuestos directos (quinquenios 1946-1950 y 1956-1960), tuvo después caídas espectaculares en los años que transcurren entre 1971 y 1985.

**CUADRO 1
ARGENTINA
RECURSOS TRIBUTARIOS GOBIERNO NACIONAL**

Presión tributaria: cociente entre la recaudación tributaria y el PBI en promedios quinquenales

Período	Impuestos Nacionales					Impuestos Provinciales			Total Nación Provinc
	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Seguridad Social	Renta de la Tierra	Total Nacional	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Total Provincial	
1932/1935	0,94%	7,31%	1,46%	0,01%	9,72%	s/d	s/d	s/d	9,7
1936/1940	1,25%	6,84%	1,32%	0,00%	9,40%	s/d	s/d	s/d	9,4
1941/1945	1,97%	4,67%	1,55%	0,00%	8,19%	s/d	s/d	s/d	8,1
1946/1950	3,95%	5,33%	4,87%	0,00%	14,15%	0,15%	0,27%	0,42%	14,5
1951/1955	4,43%	6,15%	5,66%	0,00%	16,24%	0,61%	1,34%	1,95%	18,1
1956/1960	3,50%	4,79%	4,25%	0,00%	12,54%	0,50%	1,51%	2,01%	14,5
1961/1965	2,49%	5,28%	3,52%	0,07%	11,36%	0,59%	2,11%	2,70%	14,0
1966/1970	2,91%	5,82%	3,85%	0,57%	13,15%	0,77%	2,54%	3,31%	16,4
1971/1975	1,81%	4,38%	3,49%	0,71%	10,39%	0,55%	2,01%	2,57%	12,9
1976/1980	1,74%	6,10%	3,29%	0,34%	11,47%	0,75%	2,91%	3,66%	15,1
1981/1985	1,52%	6,36%	1,85%	0,74%	10,46%	1,00%	2,13%	3,14%	13,6
1986/1990	2,12%	6,02%	2,37%	0,83%	11,34%	0,98%	1,95%	2,93%	14,2
1991/1995	2,28%	9,35%	4,10%	0,07%	15,80%	1,05%	2,60%	3,65%	19,4
1996/2000	3,58%	9,92%	3,50%	0,01%	17,02%	1,12%	3,37%	4,49%	21,5
2001/2004	5,97%	8,59%	2,78%	1,59%	18,92%	0,84%	2,87%	3,71%	22,6

Nota:

Directos: Sobre la renta, utilidades y ganancias de capital

Sobre la propiedad

Indirectos: Internos sobre bienes, servicios y transacciones

Resto de tributos sobre el comercio y las transacciones internacionales

Otros recursos tributarios

s/d: sin información

No se incluyen los ingresos no tributarios provenientes de tasas judiciales y de ingresos con destino a las ART y AFJP

Los reintegros y reembolsos no son deducidos de ninguna de las categorías enumeradas

Fuente: AFIP: Estadísticas Tributarias

Ministerio de Economía: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

De este análisis se desprende una línea de continuidad que se imposta sobre una turbulencia de cambios de regímenes políticos y de políticas económicas. En estas siete décadas en la Argentina pasó prácticamente de todo, desde los intentos de instaurar una legitimidad constitucional democrática —más o menos consolidados a partir de 1983— hasta las peores manifestaciones de la dictadura política. Civiles y militares, gobiernos populistas y conservadores, desarrollismos proteccionistas y aperturas hacia el comercio exterior con tipos de cambio sobrevaluados o subvaluados, inflaciones, megainflaciones e hiperinflaciones: nada pareció afectar, sin embargo, esta estable navegación de la imposición indirecta. Recién en el último cuatrienio esta tendencia fuerte está mostrando signos de inflexión si nos atenemos, exclusivamente al 5,97% de impuestos directos que no incluyen el correspondiente a la renta de la tierra (un impuesto polémico que, desde diversos sectores, se juzga distorsivo).

La estructura horizontal de los recursos tributarios del Gobierno Nacional sobre los totales recaudados muestra, por otra parte, la misma tendencia. Si, como se observa en el Cuadro 2, los impuestos directos representaban el 9,7% en el promedio del quinquenio 1932-1935 (contra el 75,3% de impuestos indirectos) ese porcentaje se duplica hacia el final del período (1996-2000) con un 20,9%. Lo que tal vez valga la pena subrayar es que, entre 1941 y 1970, los impuestos directos superan el porcentaje del 20%, efecto que no acontece entre 1966 y 1996, años de evidente retroceso. La recuperación pues corresponde a los últimos siete años, lo cual está lejos de configurar una tendencia, con el añadido de que, aun sumando la renta de la tierra en el lapso 2001-2004, los impuestos directos (39,5%) no logran equipararse a los indirectos (45,6%).

CUADRO 2
ARGENTINA
RECURSOS TRIBUTARIOS GOBIERNO NACIONAL

Estructura horizontal, porcentaje que representa cada rubro de la recaudación sobre el total recaudado en promedios quinquenales

Período	Impuestos Nacionales					Impuestos Provinciales		
	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Seguridad Social	Renta de la Tierra	Total Nacional	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Total Provincial
1932/1935	9,7%	75,3%	15,0%	0,1%	100,0%	s/d	s/d	s/d
1936/1940	13,3%	72,7%	14,0%	0,0%	100,0%	s/d	s/d	s/d
1941/1945	23,8%	57,6%	18,6%	0,0%	100,0%	s/d	s/d	s/d
1946/1950	27,7%	38,4%	33,9%	0,0%	100,0%	s/d	s/d	s/d
1951/1955	27,3%	37,8%	34,9%	0,0%	100,0%	31,3%	68,7%	100,0%
1956/1960	28,0%	38,3%	33,6%	0,0%	100,0%	25,0%	75,0%	100,0%
1961/1965	21,8%	46,6%	31,0%	0,6%	100,0%	21,9%	78,1%	100,0%
1966/1970	22,2%	44,4%	29,2%	4,2%	100,0%	23,3%	76,7%	100,0%
1971/1975	17,1%	42,2%	33,8%	6,9%	100,0%	21,7%	78,3%	100,0%
1976/1980	15,1%	52,9%	28,8%	3,2%	100,0%	19,8%	80,2%	100,0%
1981/1985	14,5%	61,0%	17,4%	7,1%	100,0%	32,3%	67,7%	100,0%
1986/1990	18,7%	53,1%	20,9%	7,3%	100,0%	33,5%	66,5%	100,0%
1991/1995	14,5%	59,2%	25,8%	0,5%	100,0%	29,2%	70,8%	100,0%
1996/2000	20,9%	58,3%	20,7%	0,0%	100,0%	24,9%	75,1%	100,0%
2001/2004	31,4%	45,6%	14,9%	8,1%	100,0%	22,7%	77,3%	100,0%

Nota:

Directos: Sobre la renta, utilidades y ganancias de capital
Sobre la propiedad

Indirectos: Internos sobre bienes, servicios y transacciones
Resto de tributos sobre el comercio y las transacciones internacionales
Otros recursos tributarios

s/d: sin información

No se incluyen los ingresos no tributarios provenientes de tasas judiciales y de ingresos con destino a las ART y AFJP
Los reintegros y reembolsos no son deducidos de ninguna de las categorías enumeradas

Fuente: AFIP: Estadísticas Tributarias

Ministerio de Economía: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

Cabría apuntar la evolución en forma de "zig-zag" ("serrucho" la llaman otros) de los impuestos a la seguridad social. Como veremos en el párrafo siguiente, estos gravámenes, típicos del llamado estado social de derecho, crecen vigorosamente a partir de 1946 para mantenerse en una meseta situada en torno al 30% hasta el quinquenio 1976-1980. Después el descenso es pronunciado hasta llegar, en 2001-2004, a niveles prácticamente idénticos a los del primer quinquenio 1932-1935 (14.9% contra 15%). Señal elocuente de la profundidad de la crisis que los sectores más débiles de la sociedad, obligados por el imperio de los hechos a pasar al sector informal, soportan a la vuelta de los años 2001-2002 (una situación análoga revelan los porcentajes del quinquenio 1981-1985, un momento herido también por el devastador efecto de la hiperinflación).

¿Qué decir en cambio de la comparación que nos proponen los cuadros acerca del desenvolvimiento fiscal de los Estados Unidos? Hagamos abstracción de la inmensa brecha existente en cuanto al tamaño de ambas economías y concentrémonos en algunos rasgos salientes de

una serie que comienza el mismo año, cuando un presidente recientemente electo, Franklin D. Roosevelt, ascendía a la primera magistratura en una nación agotada por la peor crisis económica del siglo pasado (o tal vez de su historia). Primera constatación: se opera una revolución fiscal en los Estados Unidos de resultados de su intervención en la Segunda Guerra Mundial. Este pasaje crucial de una república de indudable relevancia planetaria hacia un papel mucho más decisivo con los logros y servidumbres de una "república imperial" (el concepto es de Raymond Aron) se refleja en la transformación que se produce en cuanto a la antigua relación, más o menos equilibrada, entre impuestos directos e impuestos indirectos. Entre 1932 y 1935 —comienzos del *New Deal*— los impuestos indirectos sobrepasan ligeramente a los impuestos directos (1,41% contra 1,06%); entre 1936 y 1946, ligera ventaja en sentido inverso (2,77% de directos contra 2,5% de indirectos); entre 1941 y 1945 el salto es espectacular y no habrá de revertirse nunca más (10,27% de directos contra 2,65% de indirectos).

CUADRO 3
ESTADOS UNIDOS
RECURSOS TRIBUTARIOS GOBIERNO NACIONAL

Presión tributaria: cociente entre la recaudación tributaria y el PBI

Período	Impuestos Nacionales				Impuestos Estaduales y Locales	Total Nación y Estados
	Impuestos Directos	Impuestos Indirectos	Seguridad Social	Total Nacional		
1932/1935	1,06%	1,41%	0,02%	4,08%	s/d	4,08%
1936/1940	2,77%	2,50%	1,22%	6,51%	s/d	6,51%
1941/1945	10,27%	2,65%	1,67%	14,58%	s/d	14,58%
1946/1950	11,40%	3,20%	1,48%	16,08%	3,52%	19,59%
1951/1955	13,05%	2,82%	1,87%	17,75%	6,09%	23,84%
1956/1960	12,30%	2,61%	2,41%	17,33%	7,01%	24,34%
1961/1965	11,78%	2,56%	3,21%	17,55%	7,99%	25,54%
1966/1970	12,30%	2,17%	3,96%	18,43%	8,57%	27,00%
1971/1975	11,04%	1,87%	4,87%	17,78%	9,69%	27,47%
1976/1980	11,17%	1,53%	5,51%	18,21%	6,94%	25,14%
1981/1985	10,33%	1,81%	6,22%	18,36%	8,27%	26,63%
1986/1990	10,15%	1,44%	6,65%	18,23%	9,02%	27,26%
1991/1995	10,03%	1,42%	6,72%	18,17%	9,65%	27,82%
1996/2000	12,02%	1,31%	6,75%	20,07%	9,66%	29,73%
2001/2004	9,80%	1,14%	6,64%	17,59%	9,58%	27,17%

Fuentes: Congressional Budget Office.
OECD Revenue Statistics 1965-2005
Department of Commerce (Bureau of Economic Analysis)
Department of the Treasury
Office of Management and Budget
Economic Report of the President
International Monetary Fund: Government Financial Statistics

s/d: sin información

El punto de partida de la Segunda Guerra Mundial es pues decisivo porque reafirma la importancia de un vínculo directo entre los ciudadanos y el Estado merced al cual aquellos financian proporcionalmente a su ingreso uno de los grandes pilares en la conformación del poder. Nos referimos, claro está, a la defensa y a la expansión militar. El tema merece especial atención por las dimensiones "maquiavelistas" en él involucradas.⁴² El poder militar de esa superpotencia descansa, en efecto, en la recaudación tributaria de los impuestos directos pagados por los ciudadanos y por las personas jurídicas. Esta conexión, a todas luces imposible de concebir a escala argentina donde los impuestos directos e indirectos se confunden en una misma bolsa fiscal, se

⁴² Con la palabra "maquiavelista" se hace referencia al sesgo republicano en el polifacético pensamiento de Nicolás Maquiavelo que el lector puede discernir a través de la lectura de *Discursos sobre la Primera Década de Tito Livio* y de sus escritos sobre el ejército y la guerra. En ellos Maquiavelo insiste sobre la necesidad del respaldo ciudadano para asegurar la defensa de la república (llevada al extremo, esta exigencia se manifiesta plenamente en la figura del ciudadano en armas). Es obvio que Maquiavelo no aludía en sus reflexiones a un régimen representativo y a una burocracia de tipo moderno, pero la conexión entre los impuestos que financian directamente el papel imperial de la república norteamericana no debería pasarse por alto.

ilustra con más énfasis si repasamos el porcentaje que representa cada rubro sobre el total recaudado.

CUADRO 4
ESTADOS UNIDOS
RECURSOS TRIBUTARIOS GOBIERNO NACIONAL

Estructura horizontal, porcentaje que representa cada rubro de la recaudación sobre el total recaudado, en promedios por quinquenio

Período	Impuestos Directos	Impuestos Nacionales Indirectos	Seguridad Social	Total Nacional	Impuestos Estaduales y Locales	Total Nación y Estados
1932/1935	21,12%	28,15%	0,47%	100,00%	s/d	100,00%
1936/1940	42,90%	39,40%	17,54%	100,00%	s/d	100,00%
1941/1945	65,54%	20,97%	13,43%	100,00%	s/d	100,00%
1946/1950	59,05%	16,57%	7,61%	83,24%	16,76%	100,00%
1951/1955	54,64%	11,86%	7,86%	74,40%	25,60%	100,00%
1956/1960	50,54%	10,74%	9,91%	71,20%	28,80%	100,00%
1961/1965	46,12%	10,01%	12,58%	68,72%	31,28%	100,00%
1966/1970	45,54%	8,04%	14,66%	68,25%	31,75%	100,00%
1971/1975	40,20%	6,81%	17,72%	64,73%	35,27%	100,00%
1976/1980	44,93%	6,16%	22,15%	73,25%	26,75%	100,00%
1981/1985	38,73%	6,80%	23,39%	68,92%	31,08%	100,00%
1986/1990	37,22%	5,29%	24,38%	66,89%	33,11%	100,00%
1991/1995	36,03%	5,11%	24,17%	65,31%	34,69%	100,00%
1996/2000	40,41%	4,41%	22,69%	67,51%	32,49%	100,00%
2001/2004	35,96%	4,21%	24,49%	64,66%	35,34%	100,00%

Fuentes: Congressional Budget Office.
OECD Revenue Statistics 1965-2005
Department of Commerce (Bureau of Economic Analysis)
Department of the Treasury
Office of Management and Budget
Economic Report of the President
International Monetary Fund: Government Financial Statistics

s/d: sin información

Aquí el salto al que acabamos de aludir resulta mucho más impactante hasta el punto de que, si bien en períodos posteriores a cuando se reduce la parte correspondiente a los impuestos directos, los impuestos indirectos prosiguen sostenidamente con una tendencia hacia la baja. La seguridad social, por su parte, no cesa de crecer en forma paulatina a partir de los años sesenta. Estas diferencias se acentúan si comparamos los recursos tributarios de los gobiernos nacionales de Argentina y los Estados Unidos (véase, al respecto, Apéndice: cuadros 1, 2, 3 y 4). En el quinquenio 1932-1935, el porcentaje de los impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital, con relación al PBI llegó en la Argentina al 0,78%, una cifra pareja con la de los Estados Unidos ubicada en el 0,70%. En el quinquenio 2001-2004, ese porcentaje alcanza el 3,96%, el más alto de la serie, mientras que en los Estados Unidos se sitúa en el 9,56%, habiéndose obtenido, previamente, picos superiores en doce de los quince quinquenios registrados.

Más reveladora es la comparación con los impuestos sobre bienes y servicios: en ningún quinquenio de la serie los impuestos sobre la renta, utilidades y ganancias superan en la Argentina a aquellos (salvo el virtual "empate" que se advierte entre 1946 y 1955, 3,66% contra 3,55% del PBI); en los Estados Unidos, en cambio, los impuestos internos sólo conservan el primer lugar en el quinquenio 1932-1935. Consideraciones semejantes podrían hacerse con relación al peso respectivo del comercio exterior como base imponible (importante en la Argentina; poco significativo en los Estados Unidos). Lo mismo valdría decir en cuanto a la estructura horizontal de la base imponible. El ascenso que se advierte en la Argentina entre 1936 y 1960 en cuanto a la participación de los impuestos sobre la renta, utilidades y ganancias con respecto al total recaudado, lejos de incrementarse, desciende abruptamente en el curso de las décadas posteriores, con el resultado de que, recién en el último quinquenio se obtienen niveles aproximados al del quinquenio 1941-1945 (18,15% contra 21,63%); en los Estados Unidos, a partir del quinquenio 1936-1940, ese porcentaje jamás se sitúa por debajo del 35,08%. No es de extrañar, por consiguiente, que la estructura horizontal de los impuestos internos oscile en la Argentina entre el 24,57% y el 41,75%; en los Estados Unidos lo hace en cambio entre el 32,84% y el 2,33%. Ni que decir de las cifras porcentuales comparadas del comercio exterior que confirman lo que señalamos más arriba.

Los contrastes que surgen de la evolución de los impuestos directos e indirectos en la Argentina y en los Estados Unidos se pueden observar también a la luz de la experiencia de Brasil (véase Apéndice: cuadros 5, 6, 7 y 8). En este sentido, Brasil está más cerca de los Estados Unidos que la Argentina en las series históricas bajo análisis. Por lo pronto, a partir del quinquenio 1981-1985 la presión tributaria de los impuestos directos comienza a desplazar, en un sostenido orden creciente, a los impuestos indirectos y, desde luego, al comercio exterior. Asimismo, con relación a la base imponible, mientras en la Argentina en el último quinquenio (2001-2004) los impuestos a la renta, ganancias y utilidades representan, como hemos visto el 3,96%, en Brasil lo hacen con el 5,8%, una recaudación que se aproxima más al 9,56%, siempre del PBI, de los Estados Unidos y se coloca encima del de la Argentina. Estas cifras marcan pues una bifurcación de caminos —por ahora no muy pronunciada— que podría disminuir en la medida en que la Argentina acreciente el desempeño de los primeros años del siglo XXI. De lo contrario, Brasil mantendrá en este campo la delantera. No obstante es preciso destacar, para colocar un matiz sobre esta hipótesis, que, en lo que se refiere a la estructura horizontal por la base imponible, los impuestos sobre la renta, utilidades y ganancias representan en Brasil y en la Argentina, sobre el total recaudado en los dos últimos quinquenios, porcentajes semejantes. No así, por cierto, en lo que se refiere a la seguridad social.

V. El gasto y el financiamiento del Estado

Si a continuación analizamos esta serie histórica desde el ángulo del gasto y el financiamiento del Estado, distinguiendo las esferas nacionales de las provinciales o estatales, en virtud del régimen federal que, en principio, practican tanto la Argentina como los Estados Unidos, veremos como sobresale un aspecto, típico de la evolución de los derechos en el siglo XX, digno de destacarse. Hablamos en varias ocasiones acerca de la brecha existente entre ambos países, pero acaso importe advertir que una brecha puede constatarse al modo de una suerte de fotografía proporcionada por los datos presentes en la actualidad —una imagen de por sí inmóvil—, o bien puede explorarse a partir de la relación que se establece entre un conjunto de valores y derechos que se pretenden institucionalizar y el respaldo material, en términos de recursos estatales, merced al cual dicho programa normativo podrá o no implementarse. Este vínculo es más complicado de mantener cuando, debido a la concurrencia de varias causas, el "alcance" del Estado, en el sentido que Francis Fukuyama asigna a esta palabra,⁴³ comienza a ensancharse en procura de garantizar nuevos derechos.

La dilatación del foco del alcance estatal comienza precisamente en la década del treinta. (Franklin D. Roosevelt promulgó en los Estados Unidos, en 1935, la ley federal de *Social Security*), se expande en la década del cuarenta en la Argentina con el ascenso a la primera magistratura de Juan D. Perón, y se consolida durante las dos o tres décadas posteriores. Hacia los años ochenta del siglo pasado hay un reflujo de esa tendencia mucho más dramático en la Argentina que en los Estados Unidos. Las fechas en que despunta este proceso de ampliación del alcance del Estado coinciden pues con el inicio de nuestra serie comparada, lo que nos permite precisar mejor la relación entre gastos y recursos. En el curso de este trayecto se puede observar un choque de tendencias que, por lo menos, pondría entre paréntesis los principios defendidos por Hamilton y Alberdi. Según el pensamiento de los fundadores, era preciso equilibrar los recursos con las necesidades de la nación; según las nuevas ideas (más allá de los momentos excepcionales, por ejemplo una guerra) es plenamente justificable una política que coloque las necesidades de la nación por encima de los recursos. Cuando esta tensión se convierte en tendencia afloran los problemas y las crisis.

La Argentina representa, según este punto de vista, un caso paradigmático. Desde 1945, año en que despunta con vigor el liderazgo de Perón (después ampliamente ratificado por la mayorías

⁴³ Francis Fukuyama, *La construcción del Estado. Hacia un nuevo orden mundial en el siglo XXI*, Buenos Aires, Ediciones B, 2004, p. 23. Dice al respecto Fukuyama: "Resulta conveniente, por tanto, distinguir entre el alcance de las actividades estatales, que consiste en las diferentes funciones y objetivos que asumen los gobiernos, y la fuerza del poder del Estado o la capacidad de los Estados para programar y elaborar políticas y aplicar las leyes con rigor y transparencia, que equivale a lo que se denomina hoy en día capacidad estatal o institucional".

electorales de 1946 y 1951), el gasto público se incrementa sustancialmente: de representar entonces el 23,6%, salta en 1948 y en 1949 al 34,4% y 26,7% respectivamente para luego estabilizarse en torno al 23-25%. Justo cuando se rozan los picos más altos, en la Convención convocada para reformar la Constitución Nacional —entre enero y marzo de 1949— los convencionales Arturo Sampay y Alfredo D. Maxud, en sendos discursos, propusieron la inclusión de nuevos derechos que el Estado nacional debería garantizar proveyendo los recursos necesarios para esa ambiciosa reforma: el derecho a la protección de la familia, el derecho a la seguridad social, el derecho al trabajo respaldado por la estabilidad del empleo, el derecho de propiedad basado en la "función social" de la misma y el derecho público económico que emanaba de la nacionalización de la banca, de la nacionalización del subsuelo y de la nacionalización de las empresas proveedoras de servicios públicos. Pese a que en su discurso en nombre del despacho de la mayoría, no se advierten mayores alusiones a la cuestión fiscal, Sampay reconocía sin embargo la necesidad de una economía estable que ofreciera estímulo al desarrollo de la seguridad social.⁴⁴

El tema fiscal sería enfocado pocos días después en la consideración en particular de las reformas propuestas. Le correspondió defenderlas al convencional Maxud. Primero, la correspondiente al artículo 4° donde se establecía que los fondos provenientes de la propia actividad económica del Estado contribuían también al Tesoro nacional; segundo, el punto principal, las reformas atinentes al inciso 2° del artículo 67 según el cual, como hemos visto, las contribuciones directas en todo el territorio de la Nación se realizaban por tiempo determinado. Las modificaciones se concentraron en la introducción de las palabras "proporcionalmente iguales" lo que suponía reconocer, según el orador, no sólo el principio de "proporcionalidad" sino también el de "progresividad", para "gravar levemente las clases menos pudientes, y más fuertemente la clases superiores..."⁴⁵ Si recordamos las nuevas orientaciones económico-sociales, una vez concluida la Segunda Guerra Mundial, la propuesta que de inmediato quedó estampada en la Constitución Nacional no era muy original: la proporcionalidad y la progresividad del impuesto eran asuntos de discusión corriente que muy pocos se atrevían a cuestionar. Lo que sí, en cambio, hubiera dejado perplejo a más de uno es la curiosa resistencia de que entonces hace gala la idea de emergencia acoplada a los impuestos directos. El viejo principio según el cual estos impuestos sólo pueden establecerse por tiempo determinado, permanece en efecto incólume. De eso no se habla y menos (no podía ser de otra manera) de la trayectoria que tendrán en el futuro —durante y después de aquel período— los impuestos a las ganancias.

⁴⁴ Véase Discurso de Arturo E. Sampay en Presidencia de la Nación, *La reforma de la Constitución Nacional*, Buenos Aires, 1950, Tomo II, pp. 354-363

⁴⁵ Véase, Discurso de Alfredo A. Maxud, en Presidencia de la Nación, *op. cit.* p. 503

En los hechos, esa trayectoria fue muy diferente de la que por aquella época se ensayaba en las democracias occidentales y, aunque por medio de subterfugios constitucionales la emergencia se convirtió en política permanente, lo cierto fue que el estado de bienestar y la economía mixta que pretendía sostenerlo fueron financiados mediante un conjunto de políticas indirectas y de transferencia de recursos de una cuenta del Estado a otra, aplicadas tanto a los precios de los productos de exportación como al manejo presupuestario.⁴⁶

Este conjunto de políticas tuvo varias consecuencias: aceleró el crecimiento del Estado que ya venía empujándose en la década anterior; a través de las políticas de transferencia de los fondos de seguridad social a los gastos ordinarios o de inversión del Estado, o mediante la fijación de precios y la inflación monetaria; dejó en manos del Poder Ejecutivo la fijación de impuestos que, por imperio de la Constitución (también de la reformada en 1949), debían corresponder al Congreso; y estableció una línea de acción que, al igual que la preponderancia de los impuestos indirectos sobre los directos, habría de proseguir durante los gobiernos posteriores. Esta política tendría la peculiaridad de cortar el circuito de confianza entre el ciudadano y el Estado, afectando de este modo los valores propios de la ciudadanía fiscal: relación directa, transparencia, percepción compartida de que los bienes públicos son el resultado del esfuerzo individual y colectivo. La vuelta de campana de estos valores abrió camino a una creencia social complicada que se hace más exigente en la medida en que, para dar respuesta una dilatación en el repertorio de las aspiraciones colectivas, aumenta la oferta de bienes públicos. Como señala Bo Rothstein, es posible implementar un programa de bienestar social si "(1) los ciudadanos consideran equitativo en sí mismo al programa; (2) creen que sus conciudadanos también contribuyen sobre una base solidaria; y (3) consideran que el programa está organizado de acuerdo a procedimientos justos, y el objeto a evaluar es habitualmente el gobierno y sus agentes."⁴⁷

Si se aceptan estos presupuestos, no está de más advertir que la condición necesaria para asegurar la legitimidad de un aumento correlativo de necesidades y recursos está en función de las

⁴⁶ Según Roberto Cortés Conde, estos instrumentos fiscales fueron los siguientes: "1. Los impuestos no declarados al trabajo. Se trataba de los fondos del sistema de seguridad social. Al dejar en su lugar títulos a una tasa de interés inferior a la inflación, esos papeles perdieron a la larga, todo su valor. Lo importante es que los trabajadores no sintieron los efectos en el momento cuando les descontaron los aportes, sino muchos años después, cuando tuvieron que jubilarse. Es decir, lo que se supuso que era un ahorro del trabajador para consumirlo en el futuro fue gastado, en cambio, por el Estado. 2. Los impuestos a las exportaciones, que surgían del diferencial del tipo de cambio que recibían las exportaciones agropecuarias, los *márgenes de cambio*. 3. Un impuesto no declarado a los depósitos. Resultaba de la fijación de una tasa de interés máxima porque el régimen de control de cambios prohibía la exportación del capital [...]. 4. Finalmente, el impuesto inflacionario, que abarcó a todos los activos monetarios y que incidió especialmente sobre los salarios". Roberto Cortés Conde, *Progreso y declinación de la economía argentina*, Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 1998, pp. 62ss.

⁴⁷ Bo Rothstein, *Just Institutions matter. The Moral and Political Logic of the Universal Welfare State*, Cambridge, Cambridge University Press, 1998, p.140

percepciones de los actores. Si el crecimiento cuantitativo de la participación del Estado en el PBI no es acompañado por un crecimiento correlativo —esta vez de índole subjetiva y cualitativa— acerca de que la extracción de impuestos no afecta la seguridad jurídica de los individuos, es posible que el circuito de confianza sea paulatinamente desplazado por un circuito de desconfianza. Este fenómeno está directamente vinculado con la "geografía fiscal" de los bienes públicos. Si se comparan, en los dos próximos cuadros, los bienes públicos que se compran con el pago de impuestos, tanto en la Argentina como en los Estados Unidos, podrá comprobarse como, en principio, el contexto no difiere mayormente entre uno y otro país. Ambos Estados gastan en administración general, en defensa y seguridad, en salud, en educación y cultura, en desarrollo de la economía, en bienestar social, y aplican fondos para el servicio de la deuda pública. Si observamos el perfil funcional de las erogaciones en la Argentina sobresalen los gastos consagrados al desarrollo de la economía, a la defensa y seguridad y al bienestar social.

Cuadro 5
ARGENTINA
GASTO PÚBLICO NACION Y PROVINCIAS
PERFIL FUNCIONAL DE LAS EROGACIONES

En porcentaje del PBI, en promedios por quinquenio

	1950	1960	1970	1980	1981/1985	1986/1990	1991/1995	1996/2000	2001/2005
Sector público consolidado	21,3%	20,9%	23,8%	30,4%	30,7%	30,5%	28,1%	29,5%	28,9%
Gobierno nacional	21,3%	15,5%	15,8%	21,2%	22,5%	20,9%	16,6%	16,8%	16,3%
Gobierno s provinciales	s/d	5,4%	8,0%	9,3%	8,2%	9,6%	11,5%	12,7%	12,6%
Administración General	1,0%	1,6%	2,0%	1,7%	1,3%	1,7%	2,1%	2,2%	1,9%
Gobierno nacional	1,0%	0,7%	0,7%	0,6%	0,5%	0,7%	1,0%	1,0%	0,9%
Gobierno s provinciales	s/d	0,9%	1,3%	1,1%	0,8%	0,9%	1,1%	1,2%	1,1%
Defensa y seguridad	3,5%	3,1%	3,1%	3,5%	3,2%	2,8%	2,9%	3,0%	3,0%
Gobierno nacional	3,5%	2,5%	2,4%	2,6%	2,3%	1,7%	1,5%	1,4%	1,4%
Gobierno s provinciales	s/d	0,5%	0,8%	0,9%	0,9%	1,0%	1,3%	1,5%	1,6%
Salud	1,1%	1,4%	1,7%	3,4%	3,7%	3,8%	4,3%	4,5%	4,3%
Gobierno nacional	1,1%	0,7%	0,7%	2,1%	2,4%	2,4%	2,4%	2,4%	2,2%
Gobierno s provinciales	s/d	0,7%	0,9%	1,3%	1,4%	1,5%	1,9%	2,0%	2,1%
Educación y cultura	2,1%	2,0%	3,3%	3,2%	3,1%	3,6%	3,8%	4,4%	4,4%
Gobierno nacional	2,1%	1,2%	1,9%	1,6%	1,4%	1,4%	1,0%	1,0%	0,9%
Gobierno s provinciales	s/d	0,7%	1,3%	1,6%	1,7%	2,2%	2,8%	3,4%	3,5%
Desarrollo de la Economía	9,4%	7,6%	6,3%	7,5%	7,5%	7,0%	2,8%	1,9%	1,7%
Gobierno nacional	9,4%	6,2%	4,2%	5,4%	6,1%	5,8%	1,7%	0,7%	0,8%
Gobierno s provinciales	s/d	1,4%	2,1%	2,0%	1,4%	1,2%	1,1%	1,2%	0,9%
Bienestar social	3,4%	4,7%	6,3%	8,5%	7,2%	9,1%	10,3%	10,3%	10,1%
Gobierno nacional	3,4%	3,7%	4,8%	6,4%	5,2%	6,6%	7,2%	7,5%	7,3%
Gobierno s provinciales	s/d	1,0%	1,5%	2,2%	2,0%	2,6%	3,1%	2,8%	2,8%
Deuda pública	0,9%	0,7%	1,1%	2,5%	4,7%	2,4%	2,0%	3,1%	3,4%
Gobierno nacional	0,9%	0,6%	1,1%	2,5%	4,6%	2,3%	1,8%	2,6%	2,8%
Gobierno s provinciales	s/d	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,2%	0,5%	0,6%

Fuente: Ministerio de Economía: Secretaría de Hacienda, Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento
Ministerio de Economía: Dirección de Programación del Gasto Social
Porto, A (ed) (2004): Disparidades regionales y federalismo fiscal, Edulp

Nota: 1950-1980: datos para los respectivos períodos

s/d: sin información

En 1950, a punto de concluir el primer período de gobierno justicialista, la estructura del gasto descansaba fundamentalmente sobre el desarrollo de la economía (44,3%); atrás venía la defensa y seguridad (16,3%) y muy cerca el bienestar social (16%). Contra lo que suele afirmarse, los rasgos salientes no eran solamente entonces los propios de un estado de bienestar sino los de un gobierno que, con preponderante participación en la economía, acentuaba también el sesgo militarista. Diez años después, en 1960, se mantenía la impronta propia de una economía donde, aunque disminuyendo, sobresalía el peso del Estado (36,3%), pero el gasto en bienestar social pasó a ocupar el segundo puesto (26,7%) y la parte correspondiente a educación y cultura el tercero (13,7%). En la década posterior se invirtieron los términos en la pirámide del gasto y desde entonces, hasta llegar a los últimos años, el gasto aplicado a bienestar social se llevará, en porcentajes crecientes, la parte del león (salvo el quinquenio 1981-1985 en el cual se advierte una ligera ventaja para el desarrollo de la economía).

Con respecto al gasto en educación y cultura y salud las cifras son altamente reveladoras. Su crecimiento, en efecto, es paralelo, a partir del quinquenio 1981-1985, con un pronunciado descenso en los gastos de defensa y seguridad. Además, la composición del gasto en salud y educación va adquiriendo rasgos federalistas debido, entre otras cosas, a las políticas de descentralización en esas materias que se han llevado a cabo desde hace aproximadamente quince años (lo cual no produjo, de manera automática, una mejora en la calidad de esos bienes públicos en las provincias). Por fin, los porcentajes de la deuda pública, que alcanzan el tercer lugar en el quinquenio 1981-1985 (15,3%) y una cifra significativa entre los años 2001 y 2003 (11,5%), son un mudo testigo de las dos grandes crisis que azotaron a la Argentina en los últimos veinte años.

A simple vista, como ya hemos apuntado, el mapa fiscal de los Estados Unidos, no difiere mayormente del de la Argentina. No obstante, bastaría apenas un golpe de atención para observar que la estructura del gasto nacional en comparación con la de la Argentina acentúa la división de poderes fiscales.

Cuadro 6

ESTADOS UNIDOS
GASTO PÚBLICO NACIONAL Y SUBNACIONAL
PERFIL FUNCIONAL DE LAS EROGACIONES

En porcentaje del PBI en promedios por quinquenio

	1936/1940	1941/1945	1946/1950	1951/1955	1956/1960	1961/1965	1966/1970	1971/1975
Sector público consolidado	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Gobierno nacional	100,0%	100,0%	81,4%	72,9%	69,0%	67,3%	66,7%	66,7%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	18,6%	27,1%	31,0%	32,7%	33,3%	33,3%
Administración General	8,2%	4,8%	14,4%	5,9%	6,5%	8,3%	8,1%	5,9%
Gobierno nacional	8,2%	4,8%	14,4%	5,9%	6,5%	8,3%	7,0%	7,0%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,1%	1,1%
Defensa y seguridad	17,5%	76,2%	36,2%	47,0%	38,9%	31,9%	29,7%	20,0%
Gobierno nacional	17,5%	76,2%	36,2%	47,0%	38,9%	31,9%	29,5%	29,5%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,2%	0,2%
Salud	0,6%	0,2%	0,4%	0,4%	0,5%	0,9%	3,5%	4,0%
Gobierno nacional	0,6%	0,2%	0,4%	0,4%	0,5%	0,9%	3,1%	3,1%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,5%	0,5%
Educación y cultura	20,8%	3,1%	0,3%	0,4%	0,6%	0,9%	5,1%	3,3%
Gobierno nacional	20,8%	3,1%	0,3%	0,4%	0,6%	0,9%	2,7%	2,7%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	2,5%	2,5%
Desarrollo de la Economía	24,4%	8,0%	4,3%	4,0%	4,7%	5,5%	7,1%	6,7%
Gobierno nacional	24,4%	8,0%	4,3%	4,0%	4,7%	5,5%	5,7%	5,7%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,4%	1,4%
Bienestar social	22,3%	6,3%	20,0%	13,3%	16,7%	18,6%	18,3%	23,3%
Gobierno nacional	22,3%	6,3%	20,0%	13,3%	16,7%	18,6%	17,3%	17,3%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,0%	1,0%
Deuda pública	9,5%	3,5%	9,1%	5,5%	4,8%	4,6%	4,7%	4,0%
Gobierno nacional	9,5%	3,5%	9,1%	5,5%	4,8%	4,6%	4,5%	4,5%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,2%	0,2%
Recursos compensatorios no distribuidos	-3,3%	-2,2%	-3,4%	-3,6%	-3,6%	-3,3%	-3,0%	-3,3%
Gobierno nacional	-3,3%	-2,2%	-3,4%	-3,6%	-3,6%	-3,3%	-3,0%	-3,0%
Gobiernos subnacionales	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

Fuentes: Elaboración propia en base a:
 Congressional Budget Office.
 OECD Revenue Statistics 1965-2005
 Department of Commerce (Bureau of Economic Analysis)
 Department of the Treasury
 Office of Management and Budget
 Economic Report of the President
 International Monetary Fund: Government Financial Statistics
 Ter Minassian (ed): Fiscal Federalism in theory and practice; International Monetary Fund (1997)
 Tanzi y Schuknecht: Public Spending in the 20th Century; Cambridge University Press (2000)
 Porto A. (ed): Disparidades regionales y federalismo fiscal, Edulp (2003)

s/d: sin información

En este cuadro se destacan dos líneas horizontales que conservan innegable continuidad. Entre 1936 y 2004, salvo algunas excepciones, los gastos correspondientes a defensa y seguridad y a bienestar social ocupan la delantera. Desde luego hay picos altísimos en el lapso dominado por el esfuerzo bélico que demandó la Segunda Guerra Mundial (en 1941-1945 los gastos en defensa absorben el 72,2% de las erogaciones), pero a partir del quinquenio 1971-1975, todavía en plena guerra fría, los gastos en bienestar social tomarán decididamente la delantera. Y no sólo esto: en los años posteriores a la caída del Muro de Berlín y hasta 2004, en los Estados Unidos se gastará más en salud que en defensa. Acaso convenga poner de relieve estos aspectos en una república cuya expansión militar, sin rivales en el mundo, es evidente. Sin embargo, las erogaciones en defensa no son las principales. Del mismo modo como la Argentina de la "justicia social" estuvo más inclinada a marcar el paso en el gasto aplicado a la economía y a la defensa, la república militarista de los Estados Unidos está más orientada a gastar en bienestar social y salud.⁴⁸

Por otra parte, si analizamos la división de poderes fiscales según su vinculación con la oferta de bienes públicos, es preciso tener presente que las erogaciones predominantes del Gobierno Federal en los Estados Unidos (seguridad social y defensa) están financiadas mediante el pago de impuestos directos. En cambio, otros bienes públicos, como salud y educación responderían más bien a una fórmula mixta en la cual, junto con los gastos nacionales, participan las erogaciones estatales financiadas preferentemente por medio de impuestos indirectos. Por lo tanto, y con el ánimo de arrojar algún matiz sobre las hipótesis expuestas al comienzo de este trabajo, no necesariamente la ciudadanía fiscal, en lo que se refiere a la contraprestación en forma de bienes públicos que reciben los ciudadanos y habitantes por sus contribuciones, deriva de su conexión con el pago de impuestos directos. Puede haber, en efecto, bienes públicos provenientes del pago de impuestos indirectos.⁴⁹

¿Significa esto que ambos tipos de impuestos —directos e indirectos— desempeñan un papel neutro con relación al financiamiento y al goce responsable de bienes públicos por parte de la ciudadanía? No parece que fuese tan sencillo responder afirmativamente a esta pregunta si también tenemos presente la fórmula de fusión de poderes fiscales que prevalece en la Argentina. Cuando el

⁴⁸ Obviamente, en la descripción de este mapa fiscal no nos introducimos dentro del problema —común, por lo demás, a casi todo el mundo desarrollado— del crecimiento exponencial en el gasto de seguridad social y salud con relación a la estructura demográfica de la población. El tema, sin duda vasto y acuciante, está dando lugar a una abundante y polémica literatura. Véase, por ejemplo, Paul Krugman, "America's Senior Moment", *The New York Review*, marzo 10, 2005 (se trata de una revisión crítica del libro de Laurence J. Kotlikoff y Scott Bums, *The Coming Generational Storm: What you need to know about America's Economic Future*).

⁴⁹ En América Latina un caso relevante al respecto es el de la República Oriental del Uruguay.

perfil funcional de las erogaciones depende del rol predominante de los impuestos indirectos, este tipo de financiamiento, unido al régimen de coparticipación federal, genera el efecto de que el contribuyente ignora de donde provienen los impuestos y hacia donde van. Más allá de la porción que corresponde a la captación de impuestos municipales y provinciales, una sola bolsa de carácter fiscal, provista desde la base a través del consumo que gravan los impuestos indirectos, se distribuye luego por una decisión política emanada del Congreso, de los gobernadores de provincias y del Poder Ejecutivo Nacional (súmese a ello los poderes de emergencia que este último obtiene por delegación del Congreso).⁵⁰ Distinto puede ser el caso cuando existe la división de poderes fiscales con predominio de impuestos directos.

VI. A modo de conclusión: déficit, inflación y deuda.

El interrogante político que se deriva de estos argumentos es tan obvio como inquietante: ¿cómo se financia ese gasto del Estado cuyo continente acabamos de explorar? Volvamos atrás en esta averiguación histórica. En el debate parlamentario que hemos revisado anteriormente, sobre impuestos de emergencia a las ganancias y a los réditos en la Argentina, el diputado Manuel Fresco columbró una predicción virtuosa. Dijo entonces que "se tiene la sensación del superávit".⁵¹ No es, por cierto, sencillo predecir acerca de lo que vendrá pero, desde el momento en que el representante de la provincia de Buenos Aires (y más tarde gobernador de dicho distrito) formuló ese pronóstico, el comportamiento fiscal del Estado lo refutó con ahínco durante setenta años. Según puede observarse en el Cuadro 7. entre 1932 y 2003, año en que recién el país comienza a tener superávit fiscal y repite algunos resultados obtenidos en la década del noventa,⁵² el déficit fiscal es una regla invariable, algo así como un orden de normalidad patas arriba según la época en que se aplique.⁵³

CUADRO 7 ARGENTINA

RECURSOS, GASTOS, DÉFICIT Y FINANCIAMIENTO DEL SECTOR PÚBLICO ARGENTINO

En porcentaje del PBI, en promedios por quinquenio

Período	Recursos	Recursos no	Recursos de	Otros	Total	Gastos	Gastos de	T
---------	----------	-------------	-------------	-------	-------	--------	-----------	---

⁵⁰ Estas decisiones suponen negociaciones previas sobre un tablero que no sólo incluye el sistema de coparticipación federal; también comprende diversos tipos de fondos especiales, las transferencias del Tesoro nacional a las provincias, promociones industriales, etc. Véase Alejandro Bonvecchi, "Les aspects politiques du fédéralisme budgétaire argentin à l'aune des négociations fiscales fédérales", en *Problèmes politiques d'Amérique Latine*, N° 56, 2005

⁵¹ Manuel Fresco, *Congreso Nacional, Cámara de Diputados, Diario de Sesiones*, Período Legislativo 1932, p. 674.

⁵² Estas cifras no aparecen en el quinquenio 2001-2004 que contiene el déficit de los primeros dos años y el superávit de los siguientes. Un apunte semejante debe hacerse respecto al quinquenio 1991-1995. Esta observación vale también para el respectivo cuadro del Apéndice Estadístico

⁵³ No obstante, es preciso señalar que un déficit fiscal limitado a financiar el gasto de la inversión pública no debería alarmar. En este caso, se trataría simplemente de no financiar con impuestos corrientes —cosa habitual en la Argentina— bienes que, por definición, sirven también a generaciones futuras.

	tributarios	tributarios	capital	financiamientos	recursos	corrientes	capital
1932/1935	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	20,04%	3,05%
1936/1940	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	17,98%	4,66%
1941/1945	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	17,22%	4,08%
1946/1950	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	17,95%	8,40%
1951/1955	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	18,67%	6,00%
1956/1960	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	17,06%	4,69%
1961/1965	15,46%	2,64%	0,50%	0,00%	18,60%	16,72%	7,43%
1966/1970	18,65%	3,20%	0,44%	0,00%	22,30%	17,19%	7,61%
1971/1975	15,98%	2,75%	0,27%	0,00%	19,01%	18,64%	8,22%
1976/1980	16,41%	2,97%	0,24%	0,00%	19,62%	16,40%	9,52%
1981/1985	14,73%	3,27%	0,22%	0,11%	18,32%	21,26%	6,40%
1986/1990	16,19%	2,35%	0,25%	0,24%	19,03%	19,62%	5,73%
1991/1995	20,19%	2,18%	1,02%	0,00%	23,40%	22,12%	2,56%
1996/2000	20,70%	2,36%	0,52%	0,00%	23,58%	24,42%	2,14%
2001/2004	20,90%	3,55%	0,27%	0,00%	24,72%	25,50%	1,31%

Nota: Hasta 1960 no se cuenta con datos de recursos no tributarios, de capital y endeudamiento
 Uso del crédito: incluye el endeudamiento neto (nueva deuda neta de amortizaciones)
 Emisión monetaria: incluye deuda con BCRA y aumento de pasivos financieros netos; a partir de 1993 es el endeudamiento con BCRA neto de devoluciones
 Fuentes y aplicaciones financieras: incluye el neto entre fuentes y aplicaciones financieras, la información se encuentra disponible a partir de 1993

Fuente: Ministerio de Economía, Secretaría de Hacienda: Cuenta Ahorro-Inversión Financiamiento 1961-2003
 Mann, A y Schultess, W. (1981) El nivel y la composición del gasto Real del sector gubernamental de la República Argentina, en Desarrollo Económico N 82
 Porto, A (ed) (2004): Disparidades regionales y federalismo fiscal, Eulp
 BCRA: Relevamiento Estadístico de la República Argentina 1900-1980 y 1981-1986
 International Monetary Fund: Government Financial Statistics
 Gerchunoff y Llach: El ciclo de la ilusión y el desencanto (1999) Ed Ariel
 Díaz Alejandro: Ensayos sobre historia económica argentina, 2002
 Ministerio de Economía, Secretaría de Hacienda: Memorias de Hacienda
 AFIP: Estadísticas tributarias (varios números)
 García Vizcaíno: Evolución de la deuda pública nacional (1980) Eudeba

s/d: sin información

Tres grandes problemas sobresalen en esta lectura. Primero, el hecho de que el total de gastos del sector público se ubica entre 1932 y 2004 en un porcentaje con relación al PBI que oscila entre un mínimo del 21,29% y un máximo del 27,66%. Esta imagen de relativa estabilidad contrasta, en segundo lugar, con la penuria de los recursos tributarios a partir del quinquenio 1961-1965 (no se pudo obtener información previa a ese período). En el lapso de casi cuarenta y cinco años, recién en 1991 los recursos tributarios logran superar al 20 % del PBI. Siempre el fantasma del déficit planea sobre las cuentas fiscales con el agravante de que en cinco de los quinquenios supera el 5% del PBI hasta llegar, a comienzos de la década del ochenta, al 9,34%. El remedio para paliar tal desequilibrio fue —tercer problema— la emisión monetaria. De acuerdo con los datos disponibles, los altos porcentajes de dicha emisión se encabalga sobre los déficits más agudos: 6,20% contra 7,85% de déficit entre 1971 y 1975; 7,47% contra 9,34% entre 1981 y 1985.

Si en lugar de enfocar esta larga secuencia por promedios lo hacemos poniendo el acento en algunos años decisivos, el panorama adquiere tonos más fuertes. En 1975 el déficit se aproximó al 40% del PBI y los recursos tributarios totalizaron el 16,4%, mientras que los salarios reales del sector público superaron en un 25% los del sector privado; hacia finales de 1983, la inflación se empinaba por encima del 400% anual con una tesorería que apenas aportaba el 17,7% de recursos genuinos.⁵⁴ ¿Qué conclusión provisoria extraer de este recorrido? Habría en este decurso una propensión recurrente en quienes mandan a concebir el Estado como un manipulador fiscal. Ya sea que estuviesen orientados hacia un gasto desmesurado, ya sea que se vieran obligados a estabilizar las cuentas, los gobiernos actuaron siempre por encima de los recursos genuinos. La secuencia no deja de ser reveladora porque si, en una primera fase, el arte de la manipulación fiscal no llegó a extremos insoportables, en una segunda, que bien puede situarse en torno a las décadas del setenta y del ochenta del siglo pasado, ese *modus operandi* instaló en la ciudadanía la percepción del saqueo llevado al cabo por un gobierno atrofiado.

En este sentido, la comparación con los Estados Unidos es demostrativa no tanto de la acción de un gobierno coherente a través de su conducta fiscal, sino de la importancia que adquiere el imperativo de no franquear ciertos límites básicos.

⁵⁴ Datos extraídos de Roberto Cortés Conde, *Progreso y declinación de la economía argentina*, pp. 87, 88 y 99

CUADRO 8
ESTADOS UNIDOS
RECURSOS, GASTOS, DÉFICIT Y FINANCIAMIENTO DEL SECTOR PÚBLICO
En porcentaje del PBI en promedios por quinquenio

Año	Recursos tributarios	Recursos no tributarios	Recursos de capital	Total recursos	Gastos corrientes	Gastos de capital	Total gastos	Déficit	Uso del crédito	Emisión monetaria
1936/1940	6,8%	0,0%	0,0%	6,8%	9,8%	0,0%	9,8%	3,0%	5,9%	-
1941/1945	14,6%	0,0%	0,0%	14,6%	33,3%	0,0%	33,3%	18,7%	21,1%	-
1946/1950	16,2%	0,1%	0,0%	16,3%	17,4%	0,0%	17,4%	1,2%	-2,4%	-
1951/1955	17,7%	0,1%	0,0%	17,8%	16,4%	0,0%	16,4%	-1,4%	0,4%	-
1956/1960	17,1%	0,1%	0,1%	17,3%	16,4%	0,3%	16,7%	-0,6%	0,5%	-
1961/1965	17,3%	0,3%	0,4%	18,0%	16,9%	1,4%	18,3%	0,4%	0,4%	-
1966/1970	17,9%	0,3%	0,4%	18,6%	18,3%	0,8%	19,1%	0,5%	0,3%	-
1971/1975	17,5%	0,2%	0,4%	18,1%	19,7%	0,1%	19,8%	1,7%	2,0%	-
1976/1980	17,3%	0,3%	0,3%	17,9%	19,3%	0,6%	19,9%	2,0%	1,8%	-
1981/1985	18,1%	0,7%	0,2%	19,1%	22,5%	0,7%	23,3%	4,2%	4,2%	-
1986/1990	18,1%	0,8%	0,2%	19,0%	22,0%	0,9%	22,9%	3,8%	3,4%	-
1991/1995	18,1%	0,7%	0,2%	19,0%	22,5%	0,5%	23,0%	3,9%	3,3%	-
1996/2000	19,9%	0,5%	0,3%	20,7%	20,4%	0,2%	20,6%	-0,1%	-0,7%	-
2001/2004	17,6%	0,5%	0,2%	18,3%	20,0%	0,4%	20,4%	2,2%	1,6%	-

Nota: Se incluyen los gastos y recursos a nivel del gobierno central
El uso del crédito es igual a la variación interanual del endeudamiento en manos del público, neto de amortizaciones y de las tenencias de la Reserva Federal
La emisión monetaria está calculada como la diferencia entre el déficit y la variación de la deuda e incluye la tenencia de deuda pública por parte de la Reserva Federal

Fuentes: Elaboración propia en base a Congressional Budget Office.
OECD Revenue Statistics 1965-2005
Department of Commerce (Bureau of Economic Analysis)
Department of the Treasury
Office of Management and Budget
Economic Report of the President
International Monetary Fund: Government Financial Statistics
Ter Minassian (ed): Fiscal Federalism in theory and practice; International Monetary Fund (1997)
Tanzi y Schuknecht: Public Spending in the 20th Century; Cambridge University Press (2000)
Porto A. (ed): Disparidades regionales y federalismo fiscal, Edulp (2003)

s/d sin información

El total de los gastos del sector público nacional en los Estados Unidos parte de un modesto 9,8% con relación al PBI en el quinquenio 1936-1940 (y no estamos hablando de un gobierno conservador sino del *New Deal* durante el segundo período presidencial de Roosevelt) para pegar el espectacular salto de la Segunda Guerra Mundial (33,3%) entre 1941 y 1945. El impacto de tal esfuerzo colectivo, generador de una movilización nunca vista en aquella sociedad, tuvo como contrapartida un déficit del 18,7% que fue financiado con un endeudamiento que llegó al 21%. Lo significativo a destacar aquí es que de inmediato, en el

quinquenio 1946-1950, el gobierno aplicó el freno reduciendo el déficit al 1,2%, y creó las condiciones para llegar, entre 1951 y 1955, a un superávit del 1,4%. El decenio que catapultó a los Estados Unidos a su condición de potencia planetaria constituye el punto de partida de un comportamiento sin mayores bandazos fiscales en el curso de algo más de medio siglo: los recursos tributarios se mueven en una franja que va del 17,1% al 19,9% del PBI con un total de gastos que se ubica entre el 16,4% y el 23%.

Es cierto que, durante estos itinerarios no menos arduos, el Gobierno Federal tuvo que financiar déficit de diversa magnitud (el más alto fue del 4,2% correspondiente al quinquenio 1981-1985, en que se desarrolló, con espectacular éxito en materia de política exterior, la política de reducción de impuestos y consiguiente déficit fiscal del presidente Ronald Reagan). No es menos cierto, sin embargo, que esos niveles de déficit que, con una leve caída, se prolongan luego durante dos quinquenios, hacen más la veces de excepción que de regla. En estas siete décadas hubo en los Estados Unidos tres quinquenios de superávit fiscal y cuatro quinquenios en los cuales el déficit basculó entre el 0,4% y el 2,2% (la excepción es el quinquenio 1936-1940 con un déficit del 3%). Con esto queremos subrayar una tendencia hacia el equilibrio que contrasta con la que advertimos en la Argentina. Si hablamos de brecha entre uno y otro país (por carácter transitivo se podría extender hacia otras naciones en América Latina) no parece ocioso recordar que esa cuestión tiene que ver con el viejo debate republicano en torno a los límites del poder. En materia fiscal esos límites son muy claros y no hay a la postre voluntarismo estatal, o arte manipulador, que pueda esquivar la exigencia de ajustar los gastos a los recursos tributarios. De aquí los interrogantes que se abren al advertir, en el último quinquenio de la serie, el crecimiento paralelo del déficit y del endeudamiento en los Estados Unidos.

Ni las grandes potencias están exentas de esas tentaciones. Al contrario: pueden transformarse en un resorte que, más adelante, podría disparar procesos históricos de declinación.⁵⁵

* * *

Se podría seguir especulando en torno a esa brecha entre ambos países, que ha ido ensanchándose al paso del tiempo, pero acaso convenga formular un interrogante en estos párrafos finales acerca de un dilema, de antigua raigambre en el argumento republicano, que contrapone el rol del habitante y el papel del ciudadano con relación al desarrollo de los

⁵⁵ Véase, al respecto, para una visión comparativa de larga duración acerca del auge y declinación de las grandes potencias, Paul Kennedy, *The Rise and Fall of the Great Powers: Economic Change and Military Conflict from 1500 to 2000*, Nueva York, Random House, 1987. Aunque al momento de la publicación de este libro el "relative decline" de los Estados Unidos, de que habla Kennedy, se difumó tras el estrepitoso derrumbe de la Unión Soviética, el punto merece, sin embargo, debida atención en una perspectiva de mediano y largo plazo.

derechos y de las atribuciones del Estado. Esta terminología, vale la pena insistir en ello, viene de lejos. Para el pensamiento de los fundadores, en una república en forma la esfera de las obligaciones públicas era reducida y celosamente limitada. Para gran parte del pensamiento contemporáneo, la república representa, en cambio, un orden político en el cual esa esfera pública se va expandiendo al ritmo de la incorporación, en la conciencia de los sujetos y en el alcance del Estado, de una gama más compleja de derechos. Esto es lo que hoy llamamos, en el lenguaje cotidiano, democracia. Tal circunstancia alude, por lo menos, a dos dimensiones básicas: primero, que no puede haber apertura sustentable del abanico de los derechos sin un consiguiente aumento del sentimiento de la obligación política; segundo, que el mediador indispensable entre derechos y obligaciones es un conjunto de instituciones públicas percibido positivamente por los sujetos en cuanto a su estabilidad y responsabilidad.

Si proyectamos estas nociones, cuya genealogía teórica e histórica hemos explorado en las secciones iniciales de este trabajo, al objeto circunscripto de la política fiscal, podríamos comprobar como ese vínculo entre habitantes, ciudadanos y gobiernos estalla en varios recodos de nuestro pasado. Señalemos que no necesariamente una república con un núcleo pequeño de derechos sufre de la atonía derivada de una endeble obligación política. Alberdi, por ejemplo, no imaginaba una situación de esta naturaleza. Imaginaba, sí, un contexto en el cual la reducción de la esfera de las obligaciones aseguraba la aplicación eficaz de las instituciones fiscales basadas en el predominio de impuestos indirectos. El problema se complica —y, por lo que hemos visto, la Argentina parece representar un caso paradigmático— cuando, tras fenómenos históricos de carácter universal, el desarrollo del repertorio de los derechos ocurre sin contar con el necesario respaldo de las instituciones fiscales. Esta fractura entre la creencia de que estamos dotados de una nutrida escala de derechos y la creencia de que no resulta urgente y necesario cumplir con las obligaciones implícitas en dichos derechos, suele engendrar situaciones donde chocan actitudes defensivas —propias de un habitante desligado de sus obligaciones— con actitudes ofensivas propias de un gobierno que suele colocarse por encima de la ley. De acuerdo con la perspectiva que nos ofrece el análisis de la ciudadanía fiscal en la Argentina, en lugar de instaurar el principio del gobernante sujeto a la ley, hemos establecido el criterio inverso de la ley sujeta al gobernante. Del *rex sub lege*, los tropiezos acumulados nos han colocado ante la incógnita de la *lex sub rege*.

La enredada trama de las actitudes ofensivas y defensivas se puede exponer mediante dos registros de comportamientos. Por un lado, el Estado actuó como un actor público —en uso del monopolio legítimo o ilegítimo de la fuerza pública— que se apropia de rentas de corta o

larga duración. Primero los gobiernos se apropiaron de los recursos depositados en las cajas de la seguridad o previsión social; después, agotados esos recursos, se recurrió a la emisión monetaria y, por fin, cuando se llegó con ese instrumento a tocar el fondo de la hiperinflación, se canalizó la búsqueda de recursos fiscales no genuinos a través del endeudamiento. Esta ofensiva para trazar una parte de un círculo no ciertamente virtuoso, se completó, por el lado de los contribuyentes, mediante la expresión de dos actitudes defensivas. En una fase, hacia comienzos de la década del ochenta, el aumento exponencial de la inflación provocó el rechazo de la moneda. En ese ambiente "weimariano" (por lo que aconteció al comienzo de aquella república en la Alemania de la posguerra de los años veinte), la inflación trepó en una década desde el 154% anual en 1979 hasta llegar al 3.139,3% en 1989 y al 1817,8% en 1990. Semejante disloque en las relaciones básicas de una comunidad trastocó el paisaje social incrustando en él legiones de marginados y excluidos, al paso que inducía, en aquellos con ingresos suficientes para pagar impuestos, otra actitud defensiva: la evasión fiscal.

Estas reacciones, consistentes lisa y llanamente en no pagar impuestos, o en eludirlos aprovechando resquicios legales, tienen un doble componente pues la evasión fiscal, en tanto repudio a la obligación política, siempre va acompañada de un justificativo que achaca al Estado la responsabilidad por el incumplimiento de sus deberes: porque el Estado no responde con servicios públicos eficientes y no respeta los contratos, entonces no pago, y, porque no pago, entonces la insuficiencia de esos bienes públicos se acrecienta. Esta mirada desde otro ángulo del círculo vicioso que erosiona la ciudadanía fiscal acarrea graves efectos. Si, por ejemplo, reparamos en el incumplimiento del Impuesto al Valor Agregado (el más destacado en el sector predominante de los impuestos indirectos) podemos advertir que los porcentajes en los últimos años no bajan de aproximadamente el 25% de la recaudación total: 26,7% en 1997, 27,9% en 2000, 29,6% en 2001, 34,8% en 2002, 32,3% en 2003, 24,8% en 2004.⁵⁶

Desde luego, estas cifras denotan que el incumplimiento de un impuesto ligado íntimamente al consumo obedece también al comportamiento de la economía (el porcentaje más alto del 34,8% en el 2002 refleja la espectacular caída —23,1%— de producto bruto ese mismo año). Las crisis de la economía tienen mucho que decir al respecto, en cuanto a que ellas no resultan, como cualquier fenómeno social complejo, de una única causa. La explosión a primera vista incontenible del verano 2001-2001, con el contorno fatídico de la ira colectiva invadiendo calles y plazas, se enancó sobre una pluralidad de causas, entre las cuales una de

⁵⁶ Esos porcentajes de incumplimiento, con relación al PBI oscilan entre el 2,1% (2004) y 2,7% (1997, 2002 y 2003). Las fuentes de estas cifras son AFIP, *Estadísticas tributarias*, 1998 y AFIP, *Estimación del incumplimiento en el IVA*, 2004.

las más evidentes, antes y durante el estallido, fue lo que Pablo Gerchunoff y Lucas Llach denominaron "populismo cambiario":⁵⁷ una rigidez en el manejo de la relación uno a uno del peso con el dólar —clarividente sin duda para salir del abismo de la hiperinflación— que, al paso de los años, no pudo conjurar el atraso de los precios relativo. Aun así, en el marco de esa pluralidad de causas, la cuestión fiscal se destaca con un perfil saliente. De otra manera es difícil entender el salto del servicio de la deuda, en dólares, durante el quinquenio 1996-2000 (3,71% del PBI contra 1,43% en el quinquenio anterior) sin vincularlo con las carencias fiscales del Estado en sus diversos niveles.

A medida pues del devenir de las crisis se van depositando sedimentos de memoria en la conciencia de una generación de ciudadanos, que refuerzan la desconfianza y apuntalan actitudes defensivas. Hay de algún modo, en este tipo de sociedades, una geología de la memoria, una yuxtaposición de yacimientos de temor acumulado por las repetidas ofensas de un Estado que, una y otra vez, rompe con sus propias reglas. No es equivalente la memoria de las grandes crisis del siglo pasado (un recuerdo que se va apagando mientras se suceden las generaciones) que las memorias anudadas en el curso de un ciclo vital. En los Estados Unidos o en Alemania ese tipo de memoria es intergeneracional; en la Argentina, intrageneracional.

De cara a estas perturbaciones varias políticas fiscales son por cierto posibles. Una de ellas, actualmente en curso, superpone impuestos, establece gravámenes distorsivos —vg. sobre el comercio exterior o las transacciones financieras— y concluye fabricando una presión tributaria de carácter nominal que, a la postre, no llega a hacerse globalmente efectiva.⁵⁸ Esas consecuencias amputan de la ciudadanía fiscal el sentido universal e igualitario que debería inspirar sus normas y comportamientos. Cuando el universo de los contribuyentes se estratifica entre quienes pagan y quienes no pagan, el campo de lo público también se escinde entre, por un lado, un agregado de habitantes que no se sienten políticamente obligados (pues hacen caso omiso de la amenaza de coacción⁵⁹ o no practican la aquiescencia voluntaria) y por otro, un conjunto de ciudadanos que, por los mismos motivos,

⁵⁷ Pablo Gerchunoff y Lucas Llach, *El ciclo de la ilusión y el desencanto. Un siglo de políticas económicas argentinas*, Buenos Aires, Ariel, 2005, p. 482.

⁵⁸ Como señalan Juna J. Llach y María M Harriague, "Si se recaudara la totalidad de los impuestos, la presión tributaria llegaría en la Argentina al 44,2% del PBI, poniendo así en evidencia que la presión tributaria nominal —que es la que soportan quienes están totalmente en blanco— alcanza niveles análogos de los países europeos" (*Un sistema impositivo para el desarrollo y la equidad*, p. 20)

⁵⁹ Según un reciente estudio de opinión solo un 8% de los encuestados en la Argentina reconoce que cumple la ley para evitar castigos, mientras un 88% se reconoce a sí mismo como desobediente y transgresor. Véase Antonio María Hernández, Daniel Zovatto y Manuel Mora y Araujo, *Argentina una sociedad anómica. Encuesta de cultura constitucional*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2005, pp. 81ss.

cumplen con el mandato fiscal. Esta imagen de plano inclinado, muy cercana a la realidad de las conductas, es la menos parecida a un orden de justicia o, por lo menos, de equidad.

Esta suma de contradicciones pone de relieve un hecho sin duda paradójico. Si emprendemos una rápida excursión, no ya sobre el caso norteamericano sino sobre países con una presión fiscal de impuestos directos y progresivos aún más fuerte, como Noruega, Suecia o Dinamarca, podemos constatar, de acuerdo con lo que muestran comparaciones internacionales, que esa fuerza aplicada al contribuyente no parece afectar el clima de negocios o la iniciativa para establecer nuevas empresas.⁶⁰ Quiere decir entonces que a mayor garantía del derecho de propiedad, mayor probabilidad de que no se evadan impuestos. Esto no significa que en esos países no haya serios problemas fiscales. El envejecimiento de la población, la saturación que produce en el contribuyente una presión fiscal excesiva que le quita incentivos para trabajar, el encarecimiento —también visible en los Estados Unidos— en los costos de la salud: estos retos plantean incógnitas de peso en los labores del siglo XXI. Empero acaso convenga señalar que la meseta de desarrollo por la cual transitamos en América Latina no es aquella en que sobresalen dificultades propias de sociedades maduras con estados de bienestar establecidos desde hace muchos años. Nuestro nivel es más bien el que caracteriza a unos países que no han logrado instaurar todavía un sistema fiscal en tanto pieza maestra del Estado de derecho (es decir, un orden político en el cual todos los poderes, incluidos los de los gobiernos, están subordinados al derecho).

Un sistema fiscal no puede descansar, por consiguiente, sobre los cimientos endeble de un complejo de normas y de decisiones que arroja incertidumbre sobre el derecho de propiedad, confiscando, por ejemplo, depósitos o imponiendo quitas sobre la deuda emitida por el propio Estado. De este modo se va gestando un contrasistema institucional poco apto para generar un efecto de equidad en la distribución del ingreso. Esa incertidumbre no es el resorte más eficaz para impulsar en la ciudadanía la conciencia de una ética reformista orientada a modificar relaciones de desigualdad y de privación de justicia.

Tampoco es positivo un sistema fiscal de "enjambre" y de "laberinto" que yuxtapone, en una especie de encerrona provocada por las penurias financieras de corto plazo, contribuciones sobre contribuciones, emergencia sobre emergencia. El número abultado de leyes, decretos y resoluciones suele provocar la imagen de un lugar formado artificiosamente

⁶⁰ Por ejemplo, un reciente estudio de la Corporación Financiera Internacional del Banco Mundial, *Haciendo negocios en 2006: creando empleo*. Esta situación no sólo tiene que ver con el clima de los negocios pues asimismo influyen sobre ella los fuertes impuestos corporativos aplicados a las empresas (típicos de los países pobres que no gravan tanto a los individuos como en los países ricos), que crean incentivos para alentar la evasión.

para confundir. De este modo, el ciudadano-contribuyente se convierte en un contribuyente que depende de expertos avezados en el conocimiento de esa maraña de reglas. Siguiendo la lección de los autores clásicos, la política fiscal moderna, preámbulo necesario a una constitución económica, debería caracterizarse por su generalidad, simplicidad, proximidad y transparencia. Cuando en lugar de estos atributos hay particularismo, confusión, distancia y opacidad, la ciudadanía fiscal se resiente porque carece de objeto hacia el cual orientarse. De este modo, las malformaciones en el Estado y en la dimensión subjetiva del ciudadano se realimentan mutuamente penetrando el sistema fiscal con intereses de toda índole, tan visibles en el sistema económico, a través de sus vínculos con el Estado, como en las relaciones que se establecen entre la Nación y las provincias.

. De este relato se desprende pues la necesidad de ir montando una democracia institucional. Mientras la democracia electoral⁶¹ es de por sí un concepto tributario de una realidad en movimiento (para eso, en definitiva, están los comicios, abundantes felizmente en América Latina, para cambiar y fijar alternativas), la democracia institucional delimita el campo de juego dentro del cual actuar. La democracia electoral es naturalmente cambiante — lo sabemos de sobra— la otra, al contrario, debería ser más estable. Las instituciones con arraigo legítimo, más allá de las condiciones personales de liderazgo, son las únicas que permiten al representante disponer de instrumentos fiables para gobernar. Se sabe que las instituciones deberían significar tres cosas: efectividad para cumplir su cometido, control constitucional para mantenerlas en caja y confianza para que los ciudadanos vean en ellas un respaldo honesto a su vida pública y privada. Mucho se ha dicho, en estos últimos años, acerca del crepúsculo del Estado en la era de la globalización; menos se ha dicho, en cambio, acerca del hecho irrefutable de que el esqueleto institucional del Estado, como realidad y aspiración, está tan vigente como antaño.

En esa estructura, las instituciones fiscales son la columna vertebral en lo que se refiere al respaldo material de los derechos; y sin derechos vigentes, no hay que olvidarlo, las libertades están seriamente comprometidas. Por eso un viejo economista, Jacques Rueff, llegó a decir, en los años de reconstrucción al término de la Segunda Guerra Mundial, que es "por el déficit que los hombres pierden la libertad".⁶² Rueff era una voz solitaria en aquella época y tal vez esa sentencia —algo así como la expresión de alguien que clamaba en el desierto— sufriese

⁶¹ Véase con respecto a esta noción Programa de la Naciones Unidas para el Desarrollo, *La democracia en América Latina. Hacia una democracia de ciudadanos y ciudadanas*, PNUD, 2004, Segunda Sección: "El desafío: de una democracia de electores a una democracia de ciudadanos," pp. 33 ss.

⁶² Jacques Rueff, *L'Ordre social*, París, Éditions M.T. Génin, 1948, pp. 631s.

de un exceso de énfasis. Pero para quienes, en repetidas ocasiones, se han asomado al abismo de una crisis fiscal, la admonición no deja de producir sensaciones encontradas. Felizmente no hemos caído en el tremendo error, tantas veces repetido a lo largo de nuestra historia, de quebrar el régimen democrático. Nos falta, sin embargo, remontar aún la pendiente que nos lleve a consolidar una democracia capaz de albergar instituciones legítimas. La ciudadanía fiscal es parte indisoluble de este propósito.

APÉNDICE ESTADÍSTICO

**Cuadro 1
Argentina**

Recursos tributarios Gobierno Nacional por base imponible

Presión tributaria: cociente entre la recaudación tributaria y el PBI en promedios quinquenales

PERIODO	IMPUESTOS				CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL	COMERCIO EXTERIOR	TOTAL NACIONALES
	SOBRE LA RENTA, LAS UTILIDADES Y LAS GANANCIAS DE CAPITAL	SOBRE LA PROPIEDAD	INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS	OTROS			
1932/1935	0,78%	0,15%	2,59%	0,97%	1,46%	3,77%	9,72%
1936/1940	1,09%	0,16%	3,16%	0,69%	1,32%	2,98%	9,40%
1941/1945	1,79%	0,18%	3,04%	0,61%	1,55%	1,03%	8,19%
1946/1950	3,66%	0,30%	3,55%	0,68%	4,87%	1,10%	14,15%
1951/1955	3,80%	0,62%	5,18%	0,50%	5,66%	0,47%	16,24%
1956/1960	3,16%	0,34%	3,81%	0,55%	4,25%	0,43%	12,54%
1961/1965	2,18%	0,31%	3,64%	0,35%	3,52%	1,36%	11,36%
1966/1970	2,26%	0,65%	4,26%	0,41%	3,85%	1,72%	13,15%
1971/1975	1,37%	0,44%	3,39%	0,30%	3,49%	1,40%	10,39%
1976/1980	1,14%	0,60%	4,70%	0,57%	3,29%	1,17%	11,47%
1981/1985	0,81%	0,71%	5,34%	0,31%	1,85%	1,44%	10,46%
1986/1990	0,96%	1,16%	4,76%	0,51%	2,37%	1,59%	11,34%
1991/1995	1,67%	0,61%	7,94%	0,56%	4,10%	0,92%	15,80%
1996/2000	3,26%	0,32%	8,98%	0,09%	3,50%	0,87%	17,02%
2001/2004	3,96%	1,53%	8,09%	0,11%	2,92%	1,93%	18,54%

Nota:

Directos: Sobre la renta, utilidades y ganancias de capital
Sobre la propiedad

Indirectos: Internos sobre bienes, servicios y transacciones
Resto de tributos sobre el comercio y las transacciones internacionales
Otros recursos tributarios

s/d: sin información

No se incluyen los ingresos no tributarios provenientes de tasas judiciales y de ingresos con destino a las ART y AFJP

Los reintegros y reembolsos no son deducidos de ninguna de las categorías enumeradas

Fuente: AFIP: Estadísticas Tributarias
Ministerio de Economía: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

**Cuadro 2
Argentina**

Recursos tributarios Gobierno Nacional

Estructura horizontal, porcentaje que representa cada rubro de la recaudación sobre el total recaudado en promedios quinquenales

PERIODO	IMPUESTOS NACIONALES					IMPUESTOS PROVINCIALES		PR
	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS	SEGURIDAD SOCIAL	RENTA DE LA TIERRA	TOTAL NACIONAL	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS	
1932/1935	9,7%	75,3%	15,0%	0,1%	100,0%	s/d	s/d	
1936/1940	13,3%	72,7%	14,0%	0,0%	100,0%	s/d	s/d	
1941/1945	23,8%	57,6%	18,6%	0,0%	100,0%	s/d	s/d	
1946/1950	27,7%	38,4%	33,9%	0,0%	100,0%	s/d	s/d	
1951/1955	27,3%	37,8%	34,9%	0,0%	100,0%	31,3%	68,7%	
1956/1960	28,0%	38,3%	33,6%	0,0%	100,0%	25,0%	75,0%	
1961/1965	21,8%	46,6%	31,0%	0,6%	100,0%	21,9%	78,1%	
1966/1970	22,2%	44,4%	29,2%	4,2%	100,0%	23,3%	76,7%	
1971/1975	17,1%	42,2%	33,8%	6,9%	100,0%	21,7%	78,3%	

1976/1980	15,1%	52,9%	28,8%	3,2%	100,0%	19,8%	80,2%
1981/1985	14,5%	61,0%	17,4%	7,1%	100,0%	32,3%	67,7%
1986/1990	18,7%	53,1%	20,9%	7,3%	100,0%	33,5%	66,5%
1991/1995	14,5%	59,2%	25,8%	0,5%	100,0%	29,2%	70,8%
1996/2000	20,9%	58,3%	20,7%	0,0%	100,0%	24,9%	75,1%
2001/2004	31,4%	45,6%	14,9%	8,1%	100,0%	22,7%	77,3%

Nota:

Directos: Sobre la renta, utilidades y ganancias de capital

Sobre la propiedad

Indirectos: Internos sobre bienes, servicios y transacciones

Resto de tributos sobre el comercio y las transacciones internacionales

Otros recursos tributarios

s/d: sin información

No se incluyen los ingresos no tributarios provenientes de tasas judiciales y de ingresos con destino a las ART y AFJP

Los reintegros y reembolsos no son deducidos de ninguna de las categorías enumeradas

Fuente: AFIP: Estadísticas Tributarias

Ministerio de Economía: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

**Cuadro 3
Estados Unidos**

Recursos tributarios Gobierno Nacional por base imponible

Presión tributaria: cociente entre la recaudación tributaria y el PBI en promedios por quinquenio

Período	GOBIERNO FEDERAL						T FEI
	SOBRE LA RENTA, LAS UTILIDADES Y LAS GANANCIAS DE CAPITAL	SEGURIDAD SOCIAL	INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS	SOBRE LA PROPIEDAD	COMERCIO EXTERIOR	OTROS	
1932/1935	0,70%	0,02%	1,07%	0,36%	0,34%	0,00%	
1936/1940	2,34%	1,22%	2,09%	0,44%	0,41%	0,00%	
1941/1945	9,98%	1,67%	2,40%	0,28%	0,22%	0,02%	
1946/1950	11,09%	1,48%	2,96%	0,31%	0,17%	0,07%	
1951/1955	12,82%	1,87%	2,57%	0,23%	0,16%	0,10%	
1956/1960	12,01%	2,41%	2,28%	0,29%	0,18%	0,15%	
1961/1965	11,41%	3,21%	2,18%	0,37%	0,20%	0,18%	
1966/1970	11,93%	3,96%	1,64%	0,37%	0,24%	0,29%	
1971/1975	10,68%	4,87%	1,27%	0,36%	0,25%	0,35%	
1976/1980	10,89%	5,51%	0,87%	0,27%	0,27%	0,39%	
1981/1985	10,14%	6,22%	1,07%	0,19%	0,28%	0,46%	
1986/1990	9,98%	6,65%	0,69%	0,17%	0,31%	0,44%	
1991/1995	9,83%	6,72%	0,76%	0,20%	0,28%	0,38%	
1996/2000	11,74%	6,75%	0,72%	0,27%	0,22%	0,37%	
2001/2004	9,56%	6,64%	0,63%	0,24%	0,18%	0,33%	

Fuentes: Congressional Budget Office
 OECD Revenue Statistics 1965-2005
 Department of Commerce (Bureau of Economic Analysis)
 Department of the Treasury
 Office of Management and Budget
 Economic Report of the President
 International Monetary Fund: Government Financial Statistics

s/d: sin información

Cuadro 4
Estados Unidos
Recursos tributarios Gobierno Nacional por base imponible

Estructura horizontal, porcentaje que representa cada rubro de la recaudación sobre el total recaudado en promedios por quinquenio

Período	GOBIERNO FEDERAL						TC FED
	SOBRE LA RENTA, LAS UTILIDADES Y LAS GANANCIAS DE CAPITAL	SEGURIDAD SOCIAL	INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS	SOBRE LA PROPIEDAD	COMERCIO EXTERIOR	OTROS	
1932/1935	14,02%	0,47%	21,54%	7,21%	6,76%	0,00%	
1936/1940	35,96%	17,55%	32,84%	7,02%	6,59%	0,04%	
1941/1945	63,16%	13,45%	18,90%	2,39%	1,95%	0,16%	
1946/1950	57,47%	7,61%	15,35%	1,59%	0,89%	0,33%	
1951/1955	53,68%	7,86%	10,79%	0,99%	0,67%	0,41%	
1956/1960	49,34%	9,91%	9,37%	1,20%	0,74%	0,63%	
1961/1965	44,68%	12,58%	8,55%	1,45%	0,77%	0,69%	
1966/1970	44,16%	14,66%	6,10%	1,39%	0,88%	1,07%	
1971/1975	38,87%	17,72%	4,62%	1,33%	0,90%	1,29%	
1976/1980	43,80%	22,15%	3,51%	1,13%	1,10%	1,55%	
1981/1985	38,01%	23,39%	4,02%	0,72%	1,05%	1,74%	
1986/1990	36,60%	24,38%	2,52%	0,62%	1,14%	1,63%	
1991/1995	35,31%	24,17%	2,74%	0,71%	1,01%	1,36%	
1996/2000	39,49%	22,69%	2,42%	0,92%	0,74%	1,26%	
2001/2004	35,08%	24,49%	2,33%	0,88%	0,68%	1,20%	

Fuentes: Congressional Budget Office
 OECD Revenue Statistics 1965-2005
 Department of Commerce (Bureau of Economic Analysis)
 Department of the Treasury
 Office of Management and Budget
 Economic Report of the President
 International Monetary Fund: Government Financial Statistics

s/d: sin información

Cuadro 5
Brasil

Recursos tributarios Gobierno Nacional

Presión tributaria: cociente entre la recaudación tributaria y el PBI en promedios quinquenales

PERIODO	IMPUESTOS NACIONALES *					IMPUESTOS SUBNACIONALES		
	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS	SEGURIDAD SOCIAL	COMERCIO EXTERIOR	TOTAL NACIONAL	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS	SI
1932/1935	0,6%	2,1%	s/d	3,4%	9,96%	s/d	s/d	
1936/1940	0,7%	1,9%	s/d	2,4%	8,93%	s/d	s/d	
1941/1945	1,9%	2,3%	s/d	1,2%	9,03%	s/d	s/d	
1946/1950	2,0%	2,5%	s/d	0,8%	7,65%	s/d	s/d	
1951/1955	2,5%	2,3%	s/d	0,5%	7,74%	s/d	s/d	
1956/1960	2,3%	2,6%	s/d	0,6%	7,59%	s/d	s/d	
1961/1965	1,9%	3,0%	s/d	0,6%	6,79%	s/d	s/d	
1966/1970	2,2%	4,0%	s/d	0,6%	8,57%	s/d	s/d	
1971/1975	2,6%	4,3%	s/d	0,8%	10,12%	s/d	s/d	
1976/1980	2,6%	3,6%	s/d	0,7%	9,85%	s/d	s/d	
1981/1985	4,0%	3,2%	s/d	0,5%	23,38%	s/d	s/d	
1986/1990	5,3%	2,7%	9,2%	0,5%	24,48%	0,7%	9,3%	
1991/1995	7,0%	2,3%	8,8%	0,5%	18,63%	0,9%	7,7%	
1996/2000	7,9%	1,8%	10,5%	0,7%	20,97%	1,5%	8,1%	
2001/2004	8,5%	1,7%	12,6%	0,8%	23,6%	1,7%	9,0%	

Nota:

Directos:	Nacion	Impuesto a la Renta Impuesto sobre Operaciones Financieras Impuesto Territorial Rural Impuesto Prov. Movimientos Financieros FGTS Contribuciones económicas Salario Educación
	Estados y Municipios	Impuesto a la Propiedad de Vehículos y Automóviles – IPVA Impuesto a la transmisión de bienes inmuebles y a las herencias y donaciones- ITCD
		Impuesto Predial y Territorial Urbano– IPTU Impuesto a la transferencia Inter vivos – ITBI
Indirectos:	Nacion	Impuesto sobre productos industriales Tasas federales
	Estados y Municipios	Impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios– ICMS Tasas varias Otros (AIR, ICM, ETC.) Impuesto sobre los servicios – ISS Tasas varias Otros tributos
Seguridad social	Nacion	Contribuciones para la previsión social Financiamiento de la seguridad social – COFINS Sobre las transacciones financieras – CPMF Contribuciones sobre lucro líquido – CSLL Sobre los ingresos operativos de las empresas – PIS/PASEP Contribuciones sobre servicio público Otras contribuciones sociales
Comercio exterior		Impuestos a las importaciones – II Impuestos a las Exportaciones – IE

* Hasta 1989 el total general es mayor a la suma de los parciales por carecerse de datos

Fuente: Secretaria da Receita Federal
Banco Central do Brasil

A. Teixeira Lemgruber: Challenges of Federal Government Systems, Secretariat of Federal Revenues (1999)
CEPAL: Anuario estadístico para América Latina y el Caribe, varias ediciones
FMI: Government Financial Statistics, varias ediciones
Oxford University Latin American Database

**Cuadro 6
Brasil**

Recursos tributarios Gobierno Nacional por base imponible

Presión tributaria: cociente entre la recaudación tributaria y el PBI en promedios quinquenales

PERIODO	IMPUESTOS				CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL	COMERCIO EXTERIOR	TOTAL NACIONAL ES (*)	TOTAL ESTADOS Y MUNICIPIOS	TOTAL GENERAL
	SOBRE LA RENTA, LAS UTILIDADES Y LAS GANANCIAS DE CAPITAL	SOBRE LA PROPIEDAD	INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS	OTROS					
1932/1935	0,6%	s/d	2,1%	s/d	s/d	3,4%	10,0%		10,0%
1936/1940	0,7%	s/d	1,9%	s/d	s/d	2,4%	8,9%		8,9%
1941/1945	1,9%	s/d	2,3%	s/d	s/d	1,2%	9,0%		9,0%
1946/1950	2,0%	s/d	2,5%	s/d	s/d	0,8%	7,6%		7,6%
1951/1955	2,5%	s/d	2,3%	s/d	s/d	0,5%	7,7%		7,7%
1956/1960	2,3%	s/d	2,6%	s/d	s/d	0,6%	7,6%		7,6%
1961/1965	1,9%	s/d	3,0%	s/d	s/d	0,6%	6,8%		6,8%
1966/1970	2,2%	s/d	4,0%	s/d	s/d	0,6%	8,6%		8,6%
1971/1975	2,6%	s/d	4,3%	s/d	s/d	0,8%	10,1%		10,1%
1976/1980	2,6%	s/d	3,6%	s/d	s/d	0,7%	9,9%		9,9%
1981/1985	4,0%	s/d	3,2%	s/d	s/d	0,5%	23,4%		23,4%
1986/1990	4,6%	1,4%	2,7%	2,1%	9,2%	0,5%	24,5%	10,0%	26,5%
1991/1995	4,1%	0,9%	2,3%	2,0%	8,8%	0,5%	18,6%	8,6%	27,2%
1996/2000	5,1%	0,4%	1,8%	2,4%	10,5%	0,7%	21,0%	9,6%	30,6%
2001/2004	5,8%	0,3%	1,7%	2,4%	12,6%	0,8%	23,6%	10,8%	34,4%

Nota:

Directos:	Nación	Impuesto a la Renta Impuesto sobre Operaciones Financieras Impuesto Territorial Rural Impuesto Prov. Movimientos Financieros FGTS Contribuciones económicas Salario Educación
	Estados y Municipios	Impuesto a la Propiedad de Vehículos y Automóviles – IPVA Impuesto a la transmisión de bienes inmuebles y a las herencias y donaciones- ITCD
Indirectos:	Nación	Impuesto Predial y Territorial Urbano– IPTU Impuesto a la transferencia Inter vivos – ITBI
	Estados y Municipios	Impuesto sobre productos industriales Tasas federales Impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios– ICMS Tasas varias Otros (AIR, ICM, ETC.) Impuesto sobre los servicios – ISS Tasas varias Otros tributos
Seguridad social	Nación	Contribuciones para la previsión social Financiamiento de la seguridad social – COFINS

Sobre las transacciones financieras – CPMF
Contribuciones sobre lucro líquido – CSLL
Sobre los ingresos operativos de las empresas – PIS/PASEP
Contribuciones sobre servicio público
Otras contribuciones sociales

Comercio exterior

Impuestos a las importaciones – II
Impuestos a las Exportaciones – IE

* Hasta 1989 el total general es mayor a la suma de los parciales por carecerse de datos

Fuente: Secretaria da Receita Federal
Banco Central do Brasil
A. Teixeira Lemgruber: Challenges of Federal Government Systems, Secretariat of Federal Revenues (1999)
CEPAL: Anuario estadístico para América Latina y el Caribe, varias ediciones
FMI: Government Financial Statistics, varias ediciones
Oxford University Latin American Database

**Cuadro 7
Brasil**

Recursos tributarios Gobierno Nacional

Estructura horizontal, porcentaje que representa cada rubro de la recaudación sobre el total recaudado en promedios quinquenales

PERIODO	IMPUESTOS NACIONALES *					IMPUESTOS SUBNACIONALES			TOTAL GENERAL
	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS	SEGURIDAD SOCIAL	COMERCIO EXTERIOR	TOTAL NACIONAL	IMPUESTOS DIRECTOS	IMPUESTOS INDIRECTOS	TOTAL SUBNACIONAL	
1932/1935	5,87%	21,11%	0,00%	33,89%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1936/1940	7,35%	21,40%	0,00%	27,62%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1941/1945	20,88%	25,61%	0,00%	13,39%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1946/1950	26,84%	32,47%	0,00%	10,89%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1951/1955	32,07%	30,06%	0,00%	6,24%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1956/1960	29,21%	39,12%	0,00%	7,92%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1961/1965	27,69%	43,92%	0,00%	9,49%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1966/1970	25,47%	47,12%	0,00%	7,46%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1971/1975	25,88%	42,08%	0,00%	7,95%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1976/1980	26,97%	36,45%	0,00%	7,45%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1981/1985	18,67%	15,12%	0,00%	2,57%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%	100
1986/1990	20,63%	10,48%	6,02%	1,82%	93,46%	0,45%	6,09%	6,54%	100
1991/1995	25,57%	8,54%	32,52%	1,87%	68,50%	3,10%	28,40%	31,50%	100
1996/2000	25,90%	6,08%	34,24%	2,23%	68,45%	5,01%	26,54%	31,55%	100
2001/2004	24,86%	4,83%	36,78%	2,24%	68,72%	5,00%	26,29%	31,28%	100

Nota:

Directos:	Nacion	Impuesto a la Renta Impuesto sobre Operaciones Financieras Impuesto Territorial Rural Impuesto Prov. Movimientos Financieros FGTS Contribuciones económicas Salario Educación
		Estados y Municipios
		Impuesto a la Propiedad de Vehículos y Automóviles – IPVA Impuesto a la transmisión de bienes inmuebles y a las herencias y donaciones- ITCD Impuesto Predial y Territorial Urbano– IPTU Impuesto a la transferencia Inter vivos – ITBI
Indirectos:	Nacion	Impuesto sobre productos industriales Tasas federales
	Estados y Municipios	Impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios– ICMS Tasas varias Otros (AIR, ICM, ETC.) Impuesto sobre los servicios – ISS Tasas varias Otros tributos
Seguridad social	Nacion	Contribuciones para la previsión social Financiamiento de la seguridad social – COFINS Sobre las transacciones financieras – CPMF Contribuciones sobre lucro líquido – CSLL Sobre los ingresos operativos de las empresas – PIS/PASEP Contribuciones sobre servicio público Otras contribuciones sociales
Comercio exterior		Impuestos a las importaciones – II Impuestos a las Exportaciones – IE

* Hasta 1989 el total general es mayor a la suma de los parciales por carecerse de datos

Fuente: Secretaria da Receita Federal
Banco Central do Brasil

A. Teixeira Lemgruber: Challenges of Federal Government Systems, Secretariat of Federal Revenues (1999)
CEPAL: Anuario estadístico para América Latina y el Caribe, varias ediciones
FMI: Government Financial Statistics, varias ediciones
Oxford University Latin American Database

Cuadro 8
Brasil

Recursos tributarios Gobierno Nacional por base imponible

Estructura horizontal, porcentaje que representa cada rubro de la recaudación sobre el total recaudado en promedios quinquenales

PERIODO	IMPUESTOS				CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL	COMERCIO EXTERIOR	TOTAL NACIONALES
	SOBRE LA RENTA, LAS UTILIDADES Y LAS GANANCIAS DE CAPITAL	SOBRE LA PROPIEDAD	INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS	OTROS			
1932/1935	5,87%	s/d	21,11%	s/d	s/d	33,89%	100,0
1936/1940	7,35%	s/d	21,40%	s/d	s/d	27,62%	100,0
1941/1945	20,88%	s/d	25,61%	s/d	s/d	13,39%	100,0
1946/1950	26,84%	s/d	32,47%	s/d	s/d	10,89%	100,0
1951/1955	32,07%	s/d	30,06%	s/d	s/d	6,24%	100,0
1956/1960	30,24%	s/d	34,79%	s/d	s/d	7,92%	100,0
1961/1965	27,69%	s/d	43,92%	s/d	s/d	9,49%	100,0
1966/1970	25,47%	s/d	47,12%	s/d	s/d	7,46%	100,0
1971/1975	25,88%	s/d	42,08%	s/d	s/d	7,95%	100,0
1976/1980	26,97%	s/d	36,45%	s/d	s/d	7,45%	100,0
1981/1985	18,67%	s/d	15,12%	s/d	s/d	2,57%	100,0
1986/1990	18,31%	4,65%	10,48%	6,91%	30,08%	1,82%	93,4
1991/1995	15,04%	3,24%	8,54%	7,30%	32,52%	1,87%	68,5
1996/2000	16,66%	1,37%	6,08%	7,86%	34,24%	2,23%	68,4
2001/2004	16,91%	0,92%	4,83%	7,03%	36,78%	2,24%	68,7

Nota:

Directos:	Nacion	Impuesto a la Renta Impuesto sobre Operaciones Financieras Impuesto Territorial Rural Impuesto Prov. Movimientos Financieros FGTS Contribuciones económicas Salario Educación
	Estados y Municipios	Impuesto a la Propiedad de Vehículos y Automóviles – IPVA Impuesto a la transmisión de bienes inmuebles y a las herencias y donaciones- ITCD
Indirectos:	Nacion	Impuesto Predial y Territorial Urbano– IPTU Impuesto a la transferencia Inter vivos – ITBI
	Estados y Municipios	Impuesto sobre productos industriales Tasas federales Impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios– ICMS Tasas varias Otros (AIR, ICM, ETC.) Impuesto sobre los servicios – ISS Tasas varias Otros tributos
Seguridad social	Nacion	Contribuciones para la previsión social Financiamiento de la seguridad social – COFINS Sobre las transacciones financieras – CPMF Contribuciones sobre lucro líquido – CSLL Sobre los ingresos operativos de las empresas – PIS/PASEP Contribuciones sobre servicio público Otras contribuciones sociales
Comercio exterior		Impuestos a las importaciones – II Impuestos a las Exportaciones – IE

* Hasta 1989 el total general es mayor a la suma de los parciales por carecerse de datos

Fuente: Secretaria da Receita Federal
Banco Central do Brasil
A. Teixeira Lemgruber: Challenges of Federal Government Systems, Secretariat of Federal Revenues (1999)
CEPAL: Anuario estadístico para América Latina y el Caribe, varias ediciones
FMI: Government Financial Statistics, varias ediciones
Oxford University Latin American Database