



SUPLEMENTO

120

RePro
REALIDAD PROFESIONAL

INFORME ECONÓMICO DE COYUNTURA

Bicentenario:
Los impuestos en
la historia económica



Ciencias Económicas

CONSEJO | BUENOS AIRES



Los impuestos en la historia económica

Revisaremos la evolución del sistema impositivo a través de 200 años de la historia económica argentina en periodos y subperiodos que consideramos de relativa homogeneidad, para luego intentar extraer algunas enseñanzas de ese largo recorrido.

Periodo 1810-1852: de Mayo a la Constitución Nacional

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

A partir de Mayo de 1810, la Aduana invertía su función y fue el instrumento de la apertura comercial. De hecho, los recursos aduaneros se convirtieron por más de un siglo en la principal fuente de ingresos públicos. Aportaron el 55 % de los recursos entre 1811 y 1819 y hacia 1820 ya constituían el 70 %.

Pero no sólo el instrumento Aduana era preexistente. El resto de recursos provenía de los esquemas tributarios dominantes en la Colonia: alcabala, media anata, sisas, diezmo, etc.

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

Pero este esquema, heredado de la administración colonial, echaba raíces en el medioevo europeo y no era acorde a las transformaciones institucionales y económicas. A inicios de los '20 (S. XIX), en línea con la declaración de la independencia en 1816, la provincia de Buenos Aires crea su banco y su bolsa de comercio.

En materia tributaria sólo hubo tímidos intentos de modernización del sistema tributario colonial. La iniciativa más avanzada fue la de una "contribución directa": un impuesto al capital en giro con alcuotas diferenciales según la actividad. La resistencia social y su reflejo en altísimos niveles de evasión, hizo que en la práctica quedara reducido a un tributo sobre la propiedad inmueble, posible de controlar a través del catastro.

Es que las propuestas de avanzada provenían de países europeos que ya detenían formas capitalistas plenas. En Argentina, la principal limitación radicaba en la ausencia de un mercado nacional y la débil relación con el mercado internacional. Eran mercados regionales casi autosuficientes, que incluso emitían su propia moneda.

Justamente la política impositiva ensayada en el resto de provincias, profundizó este esquema al establecer aduanas interiores y cobrar derechos de tránsito al comercio interprovincial con objetivos de recaudación y proteccionismo. Además mantuvieron el esquema tributario colonial, le introdujeron algunos ajustes (derechos de patentes) y complementaban recursos con la venta de tierras fiscales.

Periodo 1853-1890: la formación del estado en Argentina

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

A partir de allí la institucionalización efectiva demoró diez años. El obstáculo: la financiación mediante recursos genuinos y permanentes tanto de la Nación como de las Provincias.

El nudo central radicaba en el manejo de la Aduana, la principal fuente de recursos. Entre 1852 y 1862 siguió a cargo de la provincia de Buenos Aires. La falta de recursos en la Confederación hizo que gravara de manera diferencial las mercancías que llegaban por el puerto de Buenos Aires respecto de otros puertos.

Luego de las batallas de Pavón y Cepeda, la provincia de Buenos Aires se incorpora a la Confederación y se reforma la Constitución. Se mantiene como fuente principal de recursos de la jurisdicción nacional a los recursos de aduana, se federaliza la ciudad de Buenos Aires y se designa La Plata como sede administrativa de la Provincia de Buenos Aires.

Ya teníamos, por lo menos en los papeles, el diseño político de un país. ¿Pero como diseñar una economía con alcance nacional? Aunque aún no estaban dadas las condiciones fácticas, esa generación tuvo muy en claro los objetivos. Y para ello, la Constitución debía incluir mecanismos aptos para facilitar ese proceso cuando las condiciones existiesen.

A partir de provincias "independientes" entre sí, pergeñaron lo que hoy se conoce como la formación de un mercado común. Esta fórmula, que hoy se aplica a países soberanos requiere libre circulación de mercancías, personas y capitales.

La libre circulación de mercancías se incluyó en los artículos 9 a 12 del texto de 1853 (supresión de aduanas interiores y libre navegación de los ríos interiores). La libre circulación de personas se previó en el artículo 14. En el caso de la libre circulación de capitales debe tenerse en cuenta que en esa época, podía ser una pequeña bolsa de cuero conteniendo monedas de metal precioso. Como no existía su control ni antecedentes, mencionar su libre circulación no tenía sentido.

También se establecieron los principios de la imposición (límites al poder tributario), y se realizó un esbozo de distribución de potestad fiscal entre Nación y provincias. Las limitaciones conceptuales, a pesar de los avances que ya existían en el mundo, trajeron a posteriori trastornos que debieron ser resueltos por la justicia.

Un detalle significativo: el caso de la asignación exclusiva de la recaudación de aduanas a la jurisdicción nacional, fue observada en el debate de 1853 por el representante de la Provincia de Santa Fe, Manuel Leiva, utilizando los mismos argumentos que aún hoy, esa y otras provincias esgrimen para reclamar participación de los derechos de exportación.

Los cambios producidos modificaban radicalmente los recursos de algunas provincias y se previó una compensación del Tesoro Nacional (art. 64, inc. 8 —atribuciones del Congreso). En particular, el caso de la provincia de Buenos Aires. No sólo pierde los recursos de aduana sino también la "contribución directa" sobre los inmuebles de la ciudad de Buenos Aires que pasó a ser "distrito federal".

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



déficit fue financiado con emisión monetaria y crédito público.

El predominio de los recursos aduaneros en este periodo tiene como principal protagonista a los aranceles de importación. Durante la presidencia de Mitre (1862-68) se sancionó la Ley de Aduanas (1863) y esos recursos se duplicaron por la combinación entre mayores importaciones y una reducción de la tasa general al 15 % para importaciones.

Luego, bajo la presidencia de Avellaneda (1874-80) se concreta una reforma de la Ley de Aduanas con un aumento de la alícuota general al 20 % y alícuotas diferenciales (30 y 40%) para proteger la incipiente industria nacional: azúcar, vino, yerba mate y tabaco.

Hacia el final del periodo, la administración desordenada y los desequilibrios se acentuaron. Esto, conjuntamente con la crisis financiera internacional que impidió seguir tomando crédito y refinanciando la deuda acumulada, generó un estado de cesación de pagos que duró alrededor de 15 años y obligó a reestructurar la deuda pública a inicios del siglo XX.

Periodo 1890 -1929: la economía agro-exportadora

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

En este sentido hay dos procesos paralelos y complementarios. Por un lado se toma conciencia de la experiencia histórica que mostraba una profunda limitación de la imposición sobre aduanas como fuente principal de recursos. En 1889 representaban el 89,8 % del total de recursos. Los elementos que la hacen visible son:

- La reducción coyuntural de recursos de aduana por la crisis internacional.
- Necesidades fiscales adicionales derivadas de la cesación de pagos de la deuda pública a fin de hacer posible su reestructuración.
- El cambio de papel de los impuestos aduaneros. De un rol recaudador pasaba a un rol proteccionista que debilitaba el otro objetivo.

Por otra parte, comienzan a madurar las condiciones institucionales y económicas impulsadas en el periodo anterior:

- Consolidación del proceso de formación del estado nacional.
- Control del territorio nacional a partir de finalizar la resistencia de los caudillos y el corrimiento de la frontera con el indio (Pej. hasta 1865 el actual Partido de Lincoln -Pcia. de Buenos Aires- formaba parte del "desierto").
- Incorporación masiva de tierras a la explotación agropecuaria
- Unificación de la moneda nacional
- Masivas corrientes migratorias europeas
- Inversiones en infraestructura orientada hacia la exportación (puertos y FC).

Estos elementos produjeron una transformación crucial de Argentina: unificar su mercado interno e incorporarlo al mercado mundial. Su reflejo en materia tributaria llevó a la creación de los denominados impuestos "internos" por oposición a los de Aduana ("externos").

Hacia adelante crecen todos los recursos, tanto de aduana por el espectacular crecimiento del comercio exterior, como el nuevo recurso por el nivel de actividad interna. Permitted renegociar la deuda y normalizar el presupuesto. De manera complementaria se fijaron todos los impuestos aduaneros en oro, la divisa fuerte de aquella época.

Los impuestos internos fueron creados en 1891 por emergencia y como transitorios por ser "directos" (una confusión conceptual). El impuesto alcanzaba a cerveza, fósforos y alcohol (productos de consumo masivo), y contenía detalles de avanzada tales como su reintegro en caso de exportación.

La confusión doctrinaria queda ratificada cuando en el mismo proyecto se incluye gravar las utilidades de bancos y empresas extranjeras (excepto frigoríficos y ferrocarriles). Este aspecto se mantuvo un corto periodo. Luego queda sólo

la imposición sobre consumos específicos, a su vez ampliada en gran escala a productos suntuarios y nocivos para la salud. El producto de mayor recaudación fue el tabaco.

Años después la C.S.J. aceptaría que son impuestos indirectos y la potestad concurrente de Nación y provincias. De manera colateral estaba aceptando la doble imposición ya que en las provincias comenzó a establecerse la imposición sobre los consumos, con efecto discriminatorio, según las mercancías fuesen de origen local, nacional o extranjera. Justamente, tendiente a solucionar el problema de la doble imposición, en la década de los años '20, se presentan en el Congreso proyectos de coparticipación sin sanción legislativa.

Un antecedente destacable fue la sanción en 1905 de un impuesto "a las sucesiones". En este caso no sólo el criterio progresivo en la recaudación sino también en el gasto ya que se asignaba al rubro educación. Fue una iniciativa del Dr. Alfredo Palacios.

Su rendimiento fracasó. Los controles no eran aptos y además las diferencias entre el valor real y fiscal y su elusión vía patrimonios de sociedades, socavaron su recaudación.

El impacto de una gran actividad exportadora que generaba divisas en gran escala para importar de todo en un país sin chimeneas, junto a recursos nuevos, hicieron posible normalizar el presupuesto y la deuda pública a partir de 1905. Estas condiciones tuvieron algunas interrupciones por razones externas como la guerra 1914 -1918.

Una investigación de García Vázquez, indica que el periodo 1910-1931 la recaudación de Aduana representó alrededor de 2/3, la imposición sobre consumos específicos alrededor de ¼ y el resto son impuestos de sellos y otros menores.

Periodo 1930-1975: el modelo de sustitución de importaciones

Subperiodo 1930-1945

La crisis internacional de 1929 produjo un impacto en gran escala y el comercio mundial se redujo en 2/3. Los recursos de Aduana, que en 1929 representaba el 59,2 % de la recaudación, se redujeron en 1931 al 38,6 %. Como al mismo tiempo se producía una fuerte recesión, los impuestos internos no podía cubrir la brecha.

No quedaba otra alternativa que un cambio radical en el sistema impositivo que a su vez fue clave en el conjunto de transformaciones de las instituciones económicas. Implementar un impuesto generalizado sobre los consumos, un impuesto sobre las rentas y la coparticipación, fueron tan importante como la creación de entes reguladores de la producción y comercialización, el control de cambios y la creación de un banco central. Todos estos cambios delinearón la economía de las siguientes décadas.

Aunque aparecen como una audacia intelectual, la realidad es más matizada: a) Se producía en condiciones donde ya no existía alternativa, b) Los países más avanzados, ya habían realizado reformas en base a esquemas flexibles y con objetivos económicos y sociales extrafiscales, c) analistas como Alejandro Bunge, habían advertido las limitaciones del modelo agro-exportador que en caso de crisis del patrón oro, afectaría el comercio y la recaudación d) anteriormente surgieron similares iniciativas del P.E. Arrancan en 1911 (R.S.Peña) con un impuesto al mayor valor de las propiedades. Sigue en 1917 (H. Yrigoyen) con un impuesto cédular sobre la renta y las ganancias de capital (con media sanción en Diputados). También iniciativas en 1922/23/24 (M.T. de Alvear).

Estos últimos fueron proyectos de impuestos a la renta neta con criterios mixtos - cedulares y globales-, pero todos chocaron con la tendencia conservadora del Senado. Algunos de esos proyectos se basaron en estudios de Gastón Jéze. La potencia de sus planteos, llegan hasta poner en tela de juicio el actual esquema impositivo.

A quienes implementaron la reforma de los '30, sí debe reconocerse la



valentía para dejar de lado creencias, firmemente arraigadas en el liberalismo económico, frente a la inevitabilidad de la crisis. Ejemplo que lamentablemente no fue seguido con posterioridad.

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

Los elementos básicos de esa reforma tributaria fueron:

a) El Impuesto a los Réditos (enero de 1932). Un impuesto a la renta neta de personas físicas tomado del “income tax” inglés, de tipo cédular y sin compensar entre categorías. De manera complementaria un impuesto sobre la renta global desde determinado nivel de ingresos. Fue modificado en diciembre de ese año adoptando el criterio de impuesto global y cédular para el tratamiento diferencial de rentas. Este esquema básico, aunque con numerosos cambios tuvo vigencia hasta 1973 bajo la forma de “emergencia” y “transitorio” según criterios constitucionales. Además crean la Dirección General del Impuesto a los Réditos, antecedente de la DGI y la actual AFIP

b) El Impuesto a las Transacciones (octubre de 1931). Fue un gravamen general a los consumos sobre la venta de mercancías y de algunos servicios (tomado de Francia). Al resultar un gravamen sobre múltiples etapas produjo un grave efecto cascada sobre los precios. En Diciembre de 1934 es sustituido por el Impuesto a las Ventas que grava sólo en la etapa manufacturera. En 1975 se convertiría en el actual IVA.

c) Unificación de los impuestos internos por dos leyes a fines de 1934 e inicios de 1935.

d) Ley de coparticipación 12.147 de 1935 que distribuye la recaudación del impuesto a los réditos y a las ventas entre Nación, provincias y municipio de Buenos Aires.

e) Desarrollo de la imposición a consumos específicos y con asignación específica. En 1932 se sancionó la Ley de Vialidad y un fondo vial de las provincias en base a la imposición sobre naftas y aceites. En 1939, eleva la imposición y la amplía a todo tipo de combustibles. Permite desarrollar, nada menos que la más extensa red vial de América Latina.

El impacto de estas medidas sobre la composición de los recursos fue notable. En 1938, (sin cómputo de seguridad social), los recursos de aduanas ya se habían reducido al 39% del total. El 61% restante era generado por los impuestos “internos” creados en 1890 (54% de ese “resto”) y los nuevos impuestos creados a partir de la crisis de 1929 (30% de ese “resto”). Estos nuevos recursos lograron equilibrar los presupuestos.

Sin embargo, ya en los ‘40 las condiciones se habían modificado. El Estado se desarrollaba en gran escala, incluso con excesos, generando un nivel muy superior de gastos. Por otra parte, el conflicto bélico (1939-1945) produce un deterioro de los recursos de Aduana que en 1944 cae un -91% en términos del PBI respecto a 1935. Esta combinación provocó importantes déficit fiscales.

Pero, las mismas condiciones que reducen recursos aduaneros, hacen posible rentas extraordinarias en algunos sectores, derivada de la protección de hecho a la producción nacional, y altos precios para la exportación de de alimentos e insumos estratégicos.

Con esa base, en 1943 se incrementan las alícuotas en Réditos y se crea el impuesto a los beneficios extraordinarios. La empresa era alcanzada cuando los beneficios excedieran el 12% del capital y reservas libres, con excepciones. La recaudación del conjunto de impuestos sobre la renta entre 1941 y 1944 se duplica en términos del PBI y logran compensar la fuerte caída de la recaudación aduanera.

Subperiodo 1946-1955

A partir de 1946, el modelo de industrialización sustitutiva de importaciones ya no deriva del cierre de la economía mundial (crisis, y luego el conflicto bélico).

Ahora es una definición del propio gobierno, que utiliza para ese objetivo todos los instrumentos disponibles. Y el instrumento impositivo fue apto. Sólo se necesitaba profundizar y modernizar.

En 1946 se amplía la base del Impuesto a los Réditos y se crea el Impuesto a las Ganancias Eventuales. Este último tenía como objetivo captar las rentas de capital derivadas de operaciones no habituales e ingresos de flujos no corrientes (premios, juegos y similares).

En 1949 se introduce en Réditos el criterio de gravar ganancias de empresas mediante una alícuota proporcional y única y se sanciona el anonimato de acciones. La intención fue un “blanqueo” encubierto para el desarrollo empresarial. Sin embargo, facilitó la elusión: la compra de acciones fue temporaria y su destino definitivo no fue capitalizar empresas.

El gobierno intentó paliar el problema creando en 1951 el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes con el objetivo de evitar la elusión que se registraba vía la transmisión de capital accionario, protegido por el anonimato.

El proceso de modernización se complementa con la creación en 1949 de la Dirección General Impositiva. Abarcaba la administración de todos los impuestos nacionales, excepto los de aduana y con asignación específica.

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

Los cambios tributarios también fueron impactados por el desarrollo previsional. Son recursos tributarios que provienen de la imposición sobre salarios con asignación específica al sistema de seguridad social. Sus recursos reales en términos del PBI del periodo 1946/55 se multiplicaron cuatro veces respecto al periodo 1935/44.

Los grandes excedentes previsionales, típicos del inicio del régimen, sufrieron un gravísimo deterioro por su utilización para financiar el sector público. Los títulos contra fondos previsionales, colocados por ése y gobiernos posteriores, detentaban una tasa de interés inferior a la inflación. Alrededor de 1960, lo que fue creado como un sistema de capitalización global se había convertido, de hecho, en un sistema “de reparto”.

Otro carácter del periodo fue un amplio desarrollo de impuestos con afectación específica: la parafiscalidad. El antecedente más importante fue el impuesto sobre los combustibles. Ahora se destacaban fondos que llegan hasta nuestros días: azúcar, cine, forestal, INTA, etc.

El efecto global fue notable. En 1954/55 la recaudación (incluido previsional) en términos del PBI duplicó el promedio de 1939/45.

A nivel provincial fue implementado el Impuesto a las Actividades Lucrativas con similar esquema al actual Ingresos Brutos. Junto al aumento de alícuotas del Impuesto a las Ventas (nacional) limitó las características progresivas de la tributación y fue el preludio de la futura preeminencia de los impuestos a los consumos. En 1953 se firma el convenio multilateral entre Municipalidad y provincia de Buenos Aires a fin de evitar la doble imposición derivada de la tributación provincial. Luego se adhiere el resto de las provincias.

El financiamiento provincial fue complementado por la ley 12.956 de 1946 que reforzó la coparticipación para el conjunto de provincias sobre la base de ampliar la cobertura de impuestos que se coparticipa e incrementa la proporción de distribución primaria. Además produjo una transferencia entre las provincias aplicando en la distribución secundaria, por primera vez, criterios distributivos (inversa de la población) a una porción de la distribución secundaria. También se coparticipa el sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes en proporción a



la radicación de los bienes gravados.

El impacto fue muy importante. Las provincias que en 1947 recibían el 24 % de los impuestos coparticipados pasaron a recibir el 39 % en 1958. Debe advertirse que en dicho periodo desaparecen los “territorios nacionales”, a cargo de la Nación, y el número de provincias pasan de 14 a 22, algunas de ellas, de baja densidad demográfica.

Subperiodo 1956-75

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

El gobierno de facto anuló en 1956, las reformas de 1949. Los dividendos accionarios fueron incluidos en la declaración de personas físicas, anulando el anonimato de las acciones. Además aparece por primera vez las retenciones, que hoy ha devenido en el eje del debate tributario. En 1956 se reforma el régimen cambiario y se establecen retenciones sobre las exportaciones para captar las superrentas provenientes de las sucesivas devaluaciones. Se repite luego en varias oportunidades pero, por efecto por el alza de costos internos, disminúan las alícuotas hasta desaparecer.

En 1959, se reimplanta el anonimato de las acciones. Pero esta vez optativo, en tanto las diferencias patrimoniales no justificadas puedan efectivizarse en términos de valores mobiliarios y permanezcan en ese estado.

Los nuevos instrumentos tributarios que se crean se orientan a fortalecer el modelo ISI:

- Promoción de la inversión de capitales extranjeros.
- Promoción regional: crean el régimen de la zona franca de Tierra del Fuego (1972). Junto a efectos positivos tuvo un costo fiscal absurdo y generó corrupción
- Profundización de la protección arancelaria.
- Reembolsos a exportaciones industriales.

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

- Unificación de réditos y ganancias eventuales en el impuesto a las ganancias.
- Ganancias de capital se equiparó al resto y se alcanzó las utilidades no distribuidas
- Identificación de los accionistas y el dividendo en cabeza de los accionistas
- Fijó el criterio de variación entre patrimonios para determinar la base imponible.

b) Impuesto a la renta potencial de la tierra a cuenta de ganancias, no concretado.

c) A partir de Enero de 1975 se generalizó la imposición sobre los consumos en base a un impuesto al valor agregado que evita el efecto cascada y reemplaza a Ventas y al impuesto provincial a las actividades lucrativas. Su bajo rendimiento inicial hizo que luego, las provincias repusieran el impuesto anulado bajo el nombre de Ingresos Brutos.

d) Unificación legislativa de dos gravámenes al capital: de empresas y personas físicas.

e) En coparticipación queda vigente el sistema adoptado por el régimen de facto (Marzo de 1973) que iguala la participación Nación/provincias y acentúa los criterios redistributivos.

En 1975, un golpe inflacionario provocado por el propio gobierno pone en jaque el modelo vigente. Ya en 1976 un sangriento golpe de Estado elimina de raíz el modelo ISI.

Periodo 1976-2001: La apertura de la economía

Subperiodo 1976/83

El proceso militar de 1976 aniquiló a “sangre y fuego” el modelo ISI y algunos de sus efectos sociales tales como el desarrollo de las clases medias y el fortalecimiento sindical.

Su principal instrumento: la apertura de la economía. Quienes habían venido sosteniendo la necesidad de estas políticas, recomendaban iniciar la apertura por vía de la cuenta corriente del balance de pagos (comercial, financiero y de servicios), y luego de consolidarla, hacerlo con la cuenta de capital (flujo de capitales), y de manera paulatina. En Argentina se hizo a la inversa: por vía de la cuenta de capital y en términos de shock.

El país quedó a merced del flujo de capitales que produce la volatilidad del mercado financiero internacional. Las prioridades empresarias pasaron desde la faz productiva a la financiera, produciendo un gigantesco reacomodamiento en empresas y bancos que pasaron a depender del crédito externo. Esto, junto a la imposibilidad de controlar la megainflación colocó a la economía en un estado de hibernación que limitó la recaudación impositiva, creando situaciones fiscales deficitarias. El menú estaba servido para que al producirse el reflujo de capitales (1982), se tradujera en una fuerte caída de la economía.

La tributación se orientó a anular criterios progresivos y reforzar los regresivos:

- Retorno al criterio de no gravar dividendos y hacerlo sobre utilidades de empresas con alícuota proporcional y única.
- Retorno al criterio de “rédito-producto” (periodicidad y permanencia de la fuente) y abandono de la variación patrimonial para determinar base imponible.
- Reimplanta la imposición sobre beneficios eventuales por separado de ganancias.
- Vuelve a la imposición al capital considerando por separado el impuesto al capital de las empresas y el impuesto al patrimonio sobre personas físicas
- Eliminación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes.
- Reducción de aportes patronales compensado con la generalización, eliminación de exenciones y aumento de la alícuota del IVA (1980).

También se adoptaron medidas promocionales:

- Franquicias tributarias en 4 provincias (San Juan-San Luis-Catamarca-La Rioja).
- Ley de promoción minera.

Pero el esquema básico de imposición se mantuvo y fue una flagrante contradicción. Un cambio tan radical en el modelo económico exigía una adaptación integral del sistema impositivo. Y las consecuencias de no hacerlo comenzaron a aparecer bajo la forma de un deterioro progresivo de la recaudación a partir de 1977. El caso más notable: la reducción de aportes patronales que pagaba los costos del modelo en base a regresividad.

El objetivo fue el de mejorar la competitividad de las exportaciones, pero el resultado recaudatorio, un fiasco. El aumento de recaudación del IVA para compensar la baja de aportes cubrió sólo una cuarta parte de la disminución de aportes. El impacto recayó de lleno sobre las finanzas provinciales pues estaba previsto que el IVA cubriría primero el déficit previsional y sólo el excedente se coparticiparía a las provincias.

Hacia el final del subperiodo (1982/83), se produce una abrupta caída en la recaudación, pero ya a causa de la crisis de la deuda generada por la reversión del flujo de capitales.

Subperiodo 1984/88

Las prioridades del gobierno constitucional se orientan a las urgencias coyunturales derivadas de la crisis de la deuda, agravada por la privación de financiamiento internacional.



La estabilidad transitoria lograda por el plan Austral, algunas medidas en materia de imposición sobre comercio exterior y la reposición de los aportes patronales, logra mejorar la recaudación real de 1985 respecto a 1984 en un 35,6 %.

También se introducen modificaciones normativas a fin de paliar la fuerte regresividad del sistema. En 1985 se reinstaura la tributación sobre los dividendos y se implementa un régimen de ahorro obligatorio. En 1986 se reduce la alícuota general del IVA y se establecen algunos tratamientos especiales.

Sin embargo, serios problemas en la implementación de los cambios tributarios y la vuelta a las perturbaciones macroeconómicas, impidieron los efectos positivos esperados y la recaudación comenzó a deteriorarse nuevamente.

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

En el caso de Ganancias, a las limitaciones originales de su diseño se sumó el cambio de las condiciones económicas. En un contexto donde primaban los aspectos financieros por sobre los productivos, no podía captar las rentas financieras y las ganancias de capital y lo hacía de manera parcial con las muy altas rentas. Los efectos fueron contundentes. Recordemos que en 1952 los impuestos a la renta neta recaudaban 3,34 % del PBI. En 1984, llegaba sólo al 0,37 % del PBI. Había perdido casi el 90 % de su capacidad recaudatoria en términos reales.

En el caso del IVA, el deterioro quedaba parcialmente cubierto por la generalización y el aumento de las alícuotas que compensaba el deterioro producido por niveles reducidos de actividad interna. Es que las empresas, sobre todo PyME, no podían competir con las importaciones y soportaban altos costos financieros.

El sistema impositivo se iba recostando cada vez más en la imposición sobre los consumos, y generaba fuertes déficit fiscales que ya no era posible financiar con crédito por la ausencia de financiamiento externo, no sólo para Argentina, sino para toda América Latina.

Entre 1984 y 1987 no rigió ninguna ley de coparticipación. A inicios de 1988 se sanciona la ley de coparticipación vigente en la actualidad, bajo similares cánones de la distribución "negociada" que se venía realizando.

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

Subperiodo 1989-2001

Históricamente, el periodo anterior significó sólo un paréntesis en el proceso de apertura. La nueva administración, que debió asumir de manera anticipada, intenta alternativas (plan "Bunge y Born" y sucesivos planes del ministro Erman González) que fracasan y llevan a nuevos episodios hiperinflacionarios. En esas condiciones asume el Dr. Cavallo el Ministerio (Febrero '91) e implementa la "Convertibilidad". Fue una reedición de la Caja de Conversión vigente con interrupciones entre 1890 y 1930, pero esta vez, el "patrón oro" se convertirá en el "patrón dólar". Su implementación significará llevar las condiciones de apertura al límite.

¿Pero y el sistema impositivo? El esquema, congruente con las condiciones vigentes entre 1930 y 1975 seguía siendo básicamente el mismo y planteaba una incompatibilidad latente con la profundización del esquema aperturista.

El grueso de los recursos tenía un rápido efecto precio y por ende un "techo" a la posibilidad de expandir los recursos por temor a un efecto inflacionario. Su inflexibilidad agravó las condiciones habida cuenta que el instrumento fiscal era el único disponible para la política económica. Estas contradicciones coadyuvaron a la destrucción del modelo.

Las limitaciones de recaudación sometieron a la convertibilidad a un déficit

fiscal alto y permanente que por razones teóricas no podría soportar. Si al déficit fiscal sumamos las necesidades de crédito derivadas del déficit externo, estamos ante un caso de "déficit gemelos" permanentes financiado con deuda externa. El sistema era inviable ya que una acumulación de deuda llevaría, de manera inevitable, a un cierre del mercado financiero y al quiebre del modelo. Y la realidad terminó respondiendo a esa teoría.

Las huellas de las limitaciones de la recaudación son claramente visibles. En 1992/3, cuando recién la convertibilidad comenzaba a funcionar a pleno, la recaudación total (incluye seguridad social) alcanzó niveles del 17,9 % del PBI. En el resto del periodo estuvo, de manera leve, pero sistemática, por debajo de ese nivel.

El caso específico de la recaudación previsional se agravó por dos factores: reforma del sistema (las AFJP restaron la contribución del trabajador) y se vuelve a intentar la reducción de aportes patronales para mejorar la competitividad empresarial. Paralelamente se refuerza la recaudación previsional mediante la pre-coparticipación de la masa coparticipable y de algunos impuestos específicos, a través de los pactos fiscales afectando el futuro de los recursos provinciales.

La desesperación por recaudar al final del subperiodo se puso en evidencia en el impuesto a los intereses con efectos absurdos (luego derogado) y sobre la ganancia mínima presunta. Éste pudo mantenerse por cambios que evitaron los efectos aberrantes de su versión original.

Los intentos finales por mejorar la recaudación se expresan en el impuesto de emergencia sobre rentas altas de personas físicas, una "tablita" de reducción porcentual de las deducciones que creó luego graves problemas sociales y en el año 2001, y el impuesto a los movimientos bancarios de gran importancia actual por su nivel de recaudación, los debates acerca de su "distorsividad" y su coparticipación restringida.

Veamos una sistematización de los cambios más importantes de la legislación tributaria:

- Derogación de gran parte de la imposición parafiscal.
- En Ganancias, luego de un breve interregno en 1991, en 1992 implementa nuevamente la separación total entre rentas de los accionistas y rentas de la sociedad.
- Beneficios eventuales se reemplaza por un impuesto a la transferencia de inmuebles.
- El impuesto al capital de las empresas fue reemplazado por el impuesto a los activos (vigente hasta 1995) y el impuesto al patrimonio por el impuesto a los bienes personales. Implica continuar con el criterio de separación entre ambas formas.
- En 1996 varios impuestos internos son reemplazados y/o derogados (sobre energéticos, emergencia sobre cigarrillos, pasajes al exterior, etc.).
- Generalización del IVA para venta de cosa mueble y extensión a servicios (1991). Luego se eleva la alícuota hasta 21 % y se convierte en eje de la recaudación.
- Régimen simplificado (monotributo) para facilitar incorporarse a la economía formal.
- Impuestos sobre los intereses (derogado) y sobre la ganancia mínima presunta.
- Impuesto de emergencia sobre rentas altas de personas físicas, una "tablita" de reducción porcentual de las deducciones, y un impuesto a los movimientos bancarios.
- Promoción sectorial orientados hacia la estabilidad fiscal: forestal, bosques cultivados, minera, energía eólica y solar. En promoción regional, un régimen de zonas francas.

También cambios institucionales muy importantes en este periodo:

- En 1992 se introduce el criterio de renta mundial admitiendo el "tax credit". La debilidad relativa frente al mundo, hace que su significado resulte escaso.
- En 1994, la reforma constitucional lleva a ese nivel jerárquico lo que hasta ese



mo-momento, debido a las falencias de la versión original, sólo se manejaba en base a criterios de la doctrina judicial: potestades concurrentes de la Nación y las provincias en impuestos indirectos, potestad tributaria municipal y coparticipación por ley convenio. También la prohibición absoluta de D.N.U. en materia tributaria, que refuerza el principio de legalidad.

c) En 1997 nace AFIP. Fiscaliza contribuciones tributarias, aduaneras y previsionales.

Periodo 2002-2009: Desde la crisis a nuestros días

A partir del 2002, el esquema productivo generado al calor del modelo ISI ya no estaba protegido por prohibiciones, cupos y aranceles. Ahora ese efecto se debía a un tipo de cambio antítesis del vigente en los '90. Y el impacto sobre los niveles de crecimiento fue notable. La recaudación impositiva reaccionó de manera más que proporcional, incluso con el plus de las retenciones posibilitadas por la devaluación y precios de commodities en alza.

En el año 2002 la recaudación de la jurisdicción nacional sólo había retrocedido levemente (16,51 % del PBI) respecto al promedio 1991-2001 (17,11 % del PBI), pues ya regían las retenciones y el impuesto a los movimientos bancarios. Desde allí creció 10 puntos del PBI hasta el año 2008 (para 2009 aún no existe estimación del PBI a valores corrientes).

Y ese aumento cubre todo el espectro: sobre la renta, 2,27 puntos; IVA, 2,91 puntos; derechos de exportación, 1,89 puntos; y seguridad social; 2,28 puntos.

Aunque la recaudación detentó el mayor crecimiento histórico, las exigencias del modelo se habían modificado. Ya no reclama como en convertibilidad "déficit cero" (resultado neutro). Ahora el modelo se sostiene mediante un resultado fiscal superavitario, para que junto al superávit externo conforme los "superávit gemelos". Y superávit fiscal, aún cuando también exige de un fenomenal esfuerzo en materia de gasto público en subsidios.

El superávit fiscal se logró hasta el 2008. En el 2009, los efectos de la crisis financiera produjeron una reducción en términos relativos de la recaudación y un incremento del gasto real. El resultado: pérdida del superávit fiscal y debilitamiento del modelo.

Es por eso que el gobierno implementa un cambio en la estrategia financiera internacional (oferta para bonistas fuera del canje, renegociación con el Club de París, acercamiento al FMI y utilización de las reservas -Decreto 2010/09-), a fin de financiar los servicios de la deuda (intereses y amortización) y dar un respiro a la ejecución presupuestaria. Bajo otra forma ha vuelto a reaparecer la misma debilidad estructural del sistema impositivo argentino.

Las medidas adoptadas apuntaron a racionalizar algunos aspectos: ajustes en materia técnica, de promoción de actividades, para lograr efectos sociales y de impacto recaudatorio.

Ajuste técnico:

- Reducción de alícuota (50 %) e imponerla a productos exentos en cadenas específicas (productos primarios, insumos agrícolas, energéticos y alimentos).
- Eliminación de la figura del responsable no inscripto en IVA.

Promoción de actividades:

- Promoción de inversiones en bienes de capital e infraestructura (devolución anticipada del IVA y/o amortización acelerada en Ganancias (2004 y 2008).
- Regímenes sectoriales (software, combustibles y energía renovable).
- Acreditación del IVA excedente en construcción de vivienda única.
- Lleva a alícuota general del IVA a productos tecnológicos con reducida,
- En internos gravar eléctricos y electrónicos y reducir a los de Tierra del Fuego.
- Incentivos fiscales por mayor producción de trigo y maíz

Con impacto social.

- Reducción alícuota del IVA al 19 %. Sólo se mantuvo 2 meses (Nov 02/ En 03).
- Adecuación (no automática) de las deducciones personales y de su límite

("tablita"), a los aumentos nominales de salarios.

- Bienes Personales: elevación del mínimo exento y alícuotas progresivas
- Derogación del sistema privado de capitalización provisional.
- Régimen de regularización tributaria (empleo no registrado).
- Monotributo: redefinición del monotributista, modificación de sus cargas sociales y creación de la figura del pequeño contribuyente eventual.

Con impacto recaudatorio:

- Reaparición de las retenciones (derechos de exportación) Suspensión a la exención de reintegros a la exportación.
- Modificación de la estimación de precios de transferencia en commodities.
- Régimen de regularización tributaria (obligaciones vencidas, exteriorización de capitales en el exterior).

Conclusiones preliminares

No escapará al lector el criterio que subyace tras esta descripción histórica: el sistema tributario es un instrumento clave de la política fiscal que junto a la monetaria, cambiaria y de ingresos resume la globalidad de los instrumentos de política económica, y por ende el instrumento tributario debería ser funcional al modelo global.

El instrumento tributario produce efectos simultáneos sobre todos los objetivos (estabilidad, asignación de recursos y redistribución del ingreso) y sobre todos los horizontes de tiempo (corto, mediano y largo plazo). Aunque el modelo económico fije prioridades a los objetivos e incluso descarte algunos, los instrumentos seguirán produciendo, de manera inevitable, efectos en todas las direcciones posibles. Y sin compatibilizar, es posible que resulten contradictorios con el modelo global, y como ha sucedido en Argentina, lleguen a constituir la causa, o por lo menos, el disparador del quiebre de los modelos implementados.

La doctrina tributaria conoce esto como el diseño de un "sistema tributario racional". Sin embargo, en el mundo real, cualquiera sea el nivel de desarrollo, aparecen urgencias recaudatorias, emergencias económicas, presiones sociales, etc. Es ínfima la cantidad de casos de la historia económica mundial que registran experiencias integrales. Lo que sí encontramos son aproximaciones a través de cambios impositivos donde el largo plazo actúa como un filtro que va decantando los instrumentos sobre la base de cambios lentos y sopesando la experiencia pasada. Son los "sistemas tributarios históricos".

Pero el "hilo conductor" que surge de la descripción histórica de los impuestos en Argentina es el versus de esto. En lugar de aprovechar las experiencias históricas, se produce una mera yuxtaposición de tributos, un conjunto inarticulado que pertenecen a raíces doctrinarias, a objetivos y coyuntura diferentes. Y lo que es más grave: su incesante modificación que no permite su corrección en el largo plazo. Estamos en presencia, no de un sistema, sino de un mero "régimen tributario" de alta heterogeneidad. Lo que vulgarmente conocemos como "parches" que incorporan tributos con objetivos sólo recaudatorios y horizontes de corto plazo. Y la mayoría de las veces contradictorios con los ya existentes y que a su vez no modifica.

En el caso de Argentina se agregan graves problemas en el plano de la administración y de la justicia tributaria. La inestabilidad temporal que este conjunto provoca no es el marco más adecuado para la toma de decisiones empresarias en materia de proyectos a largo plazo.

Son las urgencias recaudatorias las que provocan esta forma asistemática con efectos cruzados, provocando vacíos y contradicciones. Y esto no es gratuito. El objetivo de recaudación (sólo objetivo estabilidad y en el corto plazo) termina chocando contra el resto de objetivos sobre los que el tributo tiene efectos de manera inevitable.

Y esto se produce porque priorizar sólo la estabilidad de corto plazo requiere criterios de fácil implementación y rápido efecto recaudatorio que van llevando al esquema tributario en una sola dirección: la priorización de la imposición sobre



el consumo que provoca las fragilidades más acentuadas: el rápido efecto precio, debilidad, inflexibilidad y regresividad, incompatibles con cualquier modelo económico. En un informe anterior tuvimos la oportunidad de explicar como, estos mecanismos, llevaron al quiebre los modelos ensayados en las últimas décadas, y entre ellos nada menos la Convertibilidad, el mas "duro" de los ensayados.

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

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

Dicho sea de paso, el carácter básico de todos los impuestos es el de modificar el sistema de precios. Bajo este argumento, todos los impuestos serían "distorsivos", y llevado al límite se convierte en un absurdo: debería eliminarse todo el sistema impositivo. En todo caso deberíamos hablar de impuestos bien o mal implementados, o si cumplen o no con los objetivos racionalmente fijados.

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

Bibliografía

- AFIP. Anuario de Estadísticas Tributarias 2008. Ver en: www.afip.gov.ar/institucional/estudios/
- Benegas Lynch, A. (h); Dania, R. Sistemas Tributarios. Ver en: www.hayek.org.ar/Libertas_33_Sistemas_tributarios.pdf
- Gaggero, J; Grasso, F. La cuestión tributaria en Argentina. Ver en: www.cefid-ar.org.ar/documentos/DTN5LaquestiontributariaenArgentina.pdf
- Jeze, Gastón. Las finanzas públicas de la República Argentina — Buenos Aires 1923
- Locane, Guillermo. 200 años de impuestos en Argentina. Revista Noticias. 06/11/09.
- Secretaría de Hacienda de la Nación—Recaudación Tributaria. Ver en: www.mecon.gov.ar/sip/basehome/retrib.htm
- Treber, Salvador. "Proposiciones básicas para la reforma integral del sistema tributario argentino". JFP 1968. — "Treinta años después. Los requerimientos básicos para la reforma integral del sistema tributario argentino". JFP 1998. Ambos en "Temas sobre Economía del Sector Público". Tomo I. Edit. Asoc. Coop. FCE-UNC.

Consulte Informes de Coyuntura anteriores
en la sección Biblioteca Virtual

WWW.CPBA.COM.AR