

# **Teoría del posicionamiento del Estado en materia presupuestaria<sup>1</sup>**

## **Estudio de caso con base en el Gasto Tributario**

*State positioning theory in budgetary matter  
Case study based on tax expenditure*

*Théorie du positionnement de l'État en matière budgétaire  
Étude de cas basée sur la dépense fiscale*

*Luciano Carlos Rezzoagli<sup>2</sup>*

### Resumen

La concepción de la teoría del posicionamiento de Estado en materia presupuestaria y, por consiguiente, en materia financiera que presentamos en este escrito, tiende a introducir un nuevo elemento al análisis integrador del desarrollo económico del Estado, actualizando y perfeccionando la clásica teoría hacendaria.

No pretendemos realizar ninguna denuncia sobre corrupción pública ni aseverar la existencia de vicios en el procedimiento presupuestario, abstrayéndonos, necesariamente, de toda

---

1 Este artículo se desarrolla en el marco de una beca postdoctoral del Conicet y de un proyecto de investigación de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional del Litoral, Argentina.

2 Doctor por la Universidad de Salamanca, España, Programa "Derechos y Garantías de los Contribuyentes". Investigador del IIETE (Instituto de Investigación de Estado, Territorio y Economía) y de la FCJS (Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales) de la UNL (Universidad Nacional del Litoral), Santa Fe, Argentina. Becario Postdoctoral del Conicet.

Este artículo fue recibido el día xx de agosto de 2011 y aprobado por el Consejo Editorial en el Acta de Reunión Ordinaria N°. 13 del 25 de agosto de 2011.

subjetividad y juicios de valor. La “posición” que adopta el Estado, por su exposición a la influencia de variables externas, es expuesta al conocimiento científico para su análisis y debe incorporarse como un elemento significativo al estudio de las finanzas públicas.

**Palabras clave:** finanzas públicas, cabildeo, incentivos fiscales, Estado.

## Abstract

The concept of the State positioning theory in budgetary matters, and consequently in financial matters presented in this paper, tends to introduce a new element to the comprehensive analysis of the State's economic development, updating and refining the classic inland revenue theory. We do not intend to make any complaint about public corruption or to assert the existence of flaws in the budgetary process, separating ourselves, necessarily, from all subjectivity and value judgments. Due to its exposure to the influence of external variables, the “position” adopted by the State is exposed to scientific knowledge for analysis, and it should be incorporated as a significant element of the study of public finances.

**Keywords:** public finance, lobbying, tax expenditures, State.

## Résumé

Le concept de la théorie du positionnement de l'Etat en matière budgétaire, et par conséquent en matière financière présenté dans cet article, tend à introduire un nouvel élément à l'analyse exhaustive de l'évolution économique de l'État, à actualiser et à raffiner la théorie fiscale classique.

Nous n'avons pas l'intention de porter plainte sur le sujet de la corruption publique ou d'affirmer l'existence de failles dans le processus budgétaire, nous abstrayant, forcément, de tout jugement de subjectivité et de valeur. La «position» prise par l'État, de par son exposition à l'influence des variables externes, est exposée à des connaissances scientifiques pour son analyse et devrait être incorporée comme un élément important pour l'étude des finances publiques.

**Mots-clés:** finances publiques, lobbying, avantages fiscaux, Etat.

## *Sumario*

*Introducción. 2- Desarrollo de la Problemática. 3- Conclusiones.*

## **Introducción**

Para entender con claridad esta teoría elegimos una herramienta fiscal ejemplificativa de este suceso y de sus implicancias económicas, jurídicas y político–institucionales, así, analizaremos los incentivos fiscales desde el ámbito de su cálculo presupuestario, lo que la doctrina especializada denomina Gasto Tributario o Gasto Fiscal, dependiendo de la terminología adoptada en cada país. Sin embargo, esta teoría no se limita exclusivamente a este elemento por tratar, sino que es extensible a otros instrumentos que reúnan similares características.

Debemos partir del significado y análisis de este elemento minorativo formalmente tributario pero materialmente extrafiscal y su implicancia en el desarrollo del Estado. El primero en emplear esta expresión fue Stanley Surrey (1973), utilizando las palabras inglesas “Tax Expenditures” (p. 2) que traducidas literalmente significan “gasto de impuesto”.

El problema inicial de los Gastos Tributarios o Fiscales surge en 1967, en Estados Unidos, cuando la combinación del gasto doméstico o interno y el producido por la Guerra de Vietnam, provocó un déficit presupuestario creciente que amenazaba con crear condiciones inflacionarias. Entre las sugerencias vertidas para afrontar este problema se recomendó primeramente un aumento de impuestos, posteriormente se consideró que reduciendo los gastos gubernamentales se alcanzaría igual solución, o por lo menos, dicho aumento del impuesto debía ser emparejado con una disminución en los gastos.

El Comité de Medios de la Casa de Representantes (Means Committee of the House of Representatives) fue el encargado de reducir dichos gastos. Du-

rante varios días analizó categoría por categoría<sup>3</sup>, pero nunca en su examen de los Gastos consideró los dólares involucrados en los incentivos y subsidios del impuesto contenido en el Código de Rédito Interior (Internal Revenue Code). No era, desde luego, por falta de conocimiento, los miembros del Comité eran totalmente conscientes que a través de beneficios impositivos se proporcionó ayuda financiera a este o ese negocio, como las concesiones especiales para el aceite, las industrias minerales y las industrias madereras.

Ellos estaban familiarizados con las provisiones especiales que financieramente ayudaron al Estado y a los gobiernos locales a través de la exención del impuesto, pero el Presupuesto listó sólo los Gastos Directos tradicionales de gobierno.

Stanley Surrey (1973), como asistente de la Secretaría Auxiliar de la Tesorería para la Política del Impuesto (Assistant Secretary of the Treasury for Tax Policy), el 15 de noviembre de 1967, desarrolló un concepto de Gasto Tributario y estableció un Informe de estos, argumentando que “las salidas deliberadas de los conceptos aceptados de ingresos del precio neto a través de las varias exenciones especiales, deducciones y créditos, en nuestro sistema del impuesto, opera para afectar la economía privada como si fuera cumplido normalmente a través de gastos, en efecto, así se produce un sistema de Gasto descripto en idioma del Impuesto”(p. 4).

De esta forma manifiesta la necesidad de considerar de lleno estos efectos del “sistema del impuesto” y la posibilidad de describir en el Presupuesto Federal el equivalente de gastos de provisiones de beneficios impositivos. Siguiendo estas indicaciones, la Tesorería, sección impuesto personal, con la ayuda de varios consultores, en el año 1968, creó el Presupuesto de Gastos de Impuesto para ese año. Con esa presentación y publicación se puso de

---

3 Algunos miembros deseaban un corte de gasto llano por tabla, mientras que otros buscaban establecer prioridades para la reducción. Ciertos integrantes pretendían reducir los programas recientes, mientras que otros pretendían reducir los gastos de investigación y otros de manifiesto carácter “impopular”.

manifiesto por primera vez una enumeración sistemática de estos gastos, colocados por categorías del Presupuesto, y su relación con los Gastos Directos en las categorías respectivas.

## **Desarrollo de la problemática**

El análisis de Surrey, que ordenó el tratamiento de los incentivos fiscales en el proceso presupuestario, fue de vital importancia para incorporar información y transparentar el movimiento de caudales públicos bajo el camino de la no recaudación intencional por parte del Estado amparada en cuestiones extrafiscales, pero lamentablemente queda más que claro que este elemento no fue creado en esas fechas sino solamente transparentado, por lo que ya se utilizaba de manera discrecional y con total conciencia política.

Ahora bien, el gasto tributario o fiscal no puede considerarse como Gasto Público en el sentido **estricto** de la palabra. La realización del gasto público presupone una erogación de caudales previamente ingresados al Tesoro, lo cual no sucede en el caso del gasto tributario. En efecto, la dualidad ingreso - gasto, que normalmente tiene lugar en la actividad financiera, carece de operatividad en estos “gastos”, ya que se presentan bajo la fórmula de un “no ingreso”, por eso se considera de naturaleza híbrida (González Sánchez, 1980).

Creemos adecuado referirnos al mismo como el gasto generado como consecuencia de un no ingreso de riquezas al Tesoro, provocado por la consecución de una política económica o social llevada a cabo por distintas técnicas impositivas de desgravación. De esta manera el término Gasto Tributario o Fiscal se vería reducido en la legislación impositiva a la expresión Beneficios Tributarios o Incentivos Fiscales (que representan las minoraciones de carácter extrafiscal), lo que consideramos el criterio correcto a seguir<sup>4</sup>.

---

4 Existen otras instituciones que, al igual que los beneficios tributarios, pueden originar un “gasto”

Los fines sociales, económicos o políticos, son también objetivos para cubrir con los tributos, aunque estos sean, a veces, un medio complementario y no principal de llevarlos a cabo. El concepto de gasto tributario, entonces, hace referencia a la existencia, dentro de la ordenación tributaria, de exenciones, bonificaciones y reducciones extrafiscales, que suponen desviaciones de la estructura propia de cada tributo, constituyendo tratamientos diferentes en beneficio de determinadas rentas o actividades de manera que favorecen la consecución de objetivos de naturaleza económica y social amparados por la Constitución y perseguidos por el legislador de turno (pleno empleo, vivienda digna, cuidado ambiental, atracción de capitales, etc.).

En la mayoría de los países americanos no existe mención constitucional alguna sobre los beneficios fiscales o el Gasto Tributario, lo cual resulta interesante, pues la utilización de esta figura por el legislador constituye práctica habitual. Si repasamos las legislaciones fiscales de los países del

---

por la vía de la ausencia de ingresos, pueden nombrarse la condonación, la amnistía, la prescripción y la insolvencia probada del deudor. De estas figuras mencionadas, la condonación y la amnistía podrían formar parte de un concepto amplio de beneficios fiscales, ya que vulgarmente se dice que a quien se le condona una deuda tributaria se le otorga un beneficio, sin embargo, estas figuras responden a formas de **extinción de las obligaciones**, y su utilización produce resultados muy diferentes a los obtenidos por exenciones, deducciones, reducciones o bonificaciones de naturaleza extrafiscal. Por otra parte, en las normas de no sujeción no hay “realización” del hecho imponible, y es la propia norma definidora de éste la que, al tipificar ciertos hechos como relevantes deja en la ajuricidad a los demás. Lozano Serrano (1988) establece que “mientras las normas de exención encierran un contenido positivo de justicia, o en general, de un interés público que se quiere tutelar, y en virtud del cual se sacrifica el interés recaudatorio propio de la norma tributaria, nada de esto ocurre en los supuestos de no sujeción, en los que no puede destacarse interés alguno que haya sido tomado en consideración por el legislador” (p. 42), de esta manera, dichas exclusiones no se traducen en pérdida de recaudación para el Estado. Asimismo, los créditos fiscales se desarrollan una vez que concluye el ejercicio fiscal y se perfecciona la deuda tributaria, cosa muy distinta a lo que sucede con los Incentivos, que operan desde el propio hecho imponible o desde la base hasta la deuda en el momento del propio nacimiento y perfeccionamiento de la obligación tributaria, de esta manera, en el ámbito presupuestario quedan formalmente excluidos de la consideración del gasto tributario.

continente americano, las mismas se encuentran plagadas de estímulos o beneficios fiscales a determinadas actividades o condiciones que realicen o cumplan empresas y particulares, sin embargo, y pese a lo loable que puede resultar la intención del legislador, la pregunta puede plantearse de la siguiente manera: ¿Cómo saber que los beneficios o estímulos fiscales responden a necesidades de Gasto Público que el Estado debe cubrir?, y en caso de que lo sean, ¿Cómo saber que se trata de necesidades de urgente o no urgente satisfacción?

Estos planteamientos resultan de fundamental trascendencia a la hora de crear y desarrollar estímulos fiscales, puesto que materialmente son verdadero Gasto Público, aunque formalmente se incluyan en el Presupuesto de Ingresos bajo signo negativo, puesto que son necesidades sociales y económicas que el Estado debe afrontar, ya sea a través de la entrega de fondos públicos anteriormente ingresados al Erario o, como en este caso, calculando la suma de dinero del Gasto por cubrir y, en vez de recaudar para gastar, contemplarla como un no ingreso y así potenciar el principio de solidaridad, haciendo que los ciudadanos, a través de sus capacidades económicas de manera directa, cumplan la tarea que, de otra forma, el Estado tendría que realizar de todas maneras.

Para esto se requiere de una verdadera planeación y programación presupuestaria, de lo contrario no sabríamos si lo que estamos dejando de recaudar como consecuencia de la creación y utilización de beneficios tributarios se dirige a finalidades de primer orden o no, porque puede ocurrir que si no realizamos este proceso adecuado de planeación, estemos utilizando verdadero Gasto Público en el desarrollo de necesidades que no son prioritarias o importantes, en principio, y hasta podemos llegar a concluir que ni siquiera pueden llegar a ser verdaderas necesidades públicas.

Actualmente muchos países desarrollan un **Informe de Gasto Tributario**, dentro de su proceso de planeación presupuestaria. El problema

central es que los incentivos contenidos en dicho informe son trasladados a los ingresos bajo signo negativo, es decir, restando o disminuyendo los mismos, pero no tienen la misma correlación en los egresos o gastos, esto es así porque su cálculo se inicia una vez tratado el listado de los gastos directos o tradicionales de Gobierno, por lo tanto, existe una disminución de los ingresos sin que exista también, de manera correlativa, una relación hacia aquellos gastos que efectivamente se están afrontando bajo la vía del “no ingreso”<sup>5</sup>; además no tienen publicidad ni existe control alguno respecto a su tratamiento y aprobación, lo cual creemos que manifiesta claramente los motivos de su creación, y más allá del control, también se quiebra la posibilidad de evaluación política ya que la sociedad desconoce su trascendencia e implicancias en la economía.

Aquí ponemos de manifiesto la total discrecionalidad en el manejo de estos elementos (con o sin buenas intenciones, este dato es subjetivo y por lo tanto irrelevante), la consecuente aprobación de un presupuesto inexacto y, en definitiva, la falta de conocimiento cierto entre los recursos públicos y las necesidades sociales.

Ahora bien, podemos mencionar que existen dificultades para determinar la verdadera magnitud de los beneficios tributarios, éstas proceden principalmente de la diversidad (estructura, formas de actuación) de dichos elementos minorativos; algunos autores como Soler Roch (1983), Pont Mes- tres (1989), Tejerizo López, (1976), entre otros, estiman que los beneficios

---

5 Pensemos por un momento que los gastos ascienden a 100 unidades, pero puedo recaudar 60 unidades, tendré que ajustar las necesidades a lo que puedo afrontar. Pero si de esas 60 unidades, quito 10 porque no las recaudo intencionalmente por motivos político – sociales, entonces me quedan 50 unidades.

El problema es que no puedo considerar que tengo 50 para cubrir 100, porque al disminuir los ingresos me aumenta el déficit, y, sin embargo, esos 10 que resté están o deberían estar cubriendo también las necesidades preestablecidas, por lo tanto, NO TENGO 50 PARA CUBRIR 100, TENGO 50 UNIDADES PARA CUBRIR 90, porque esos 10 de gasto tributario deben tener la misma correlación en los ingresos y en los gastos directos.



suponen en gran número de supuestos una clara violación de los principios de Justicia que deben informar el sistema tributario, sobre todo, suponen el desconocimiento del principio de Capacidad Contributiva y de Generalidad.

La existencia de causas políticas en la concesión o mantenimiento de beneficios no puede negarse, y ha sido puesto en evidencia en numerosas ocasiones. De esta manera, ya en 1963 Sainz De Bujanda escribía, “no puede desconocerse que vivimos en nuestra época un robustecimiento notable de los poderes políticos personales y de ciertas minorías rectoras. El desarrollo de complejos planes políticos, sociales y económicos ha determinado que las supremas facultades decisorias en el gobierno de la cosa pública sean ejercidas por grupos restringidos de personas que, en ocasiones, aún amparando su actuación en nobles propósitos de bien común, son, sin embargo, proclives a favorecer, con particular intensidad, los intereses económicos e ideológicos de los grupos a que pertenecen. Bajo solemnes invocaciones al bien común se ocultan no pocas medidas de privilegio, a la que pertenecen buena parte de las exenciones tributarias amparadas con fines de política económica” (p. 420).

A modo de ejemplo, podemos apreciar que el Presupuesto Español del año 1982, en cumplimiento del mandato constitucional, incorporó un importe total de gastos fiscales de 19,6 % de los ingresos presupuestarios (Datos extraídos del Presupuesto del año 1982, recogido por Corella Aznárez, 1984, págs 29, 30 y 31), es decir, una reducción para el Estado de casi un 20% de los ingresos posibles calculados, lo que pone en evidencia su magnitud e importancia.

Ahora bien, analizando particularmente un impuesto, vemos que en México la estructura del Impuesto sobre la Renta (ISR) empresarial prevé una serie de tratamientos preferenciales para sectores completos de contribuyentes, sin atender necesariamente a la capacidad contributiva (Equidad y Proporcionalidad según el artículo 31 fracción IV de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos) de los agentes económicos. Para el sector de empresas dedicadas al autotransporte, la legislación prevé estímulos fiscales para la deducción inmediata de inversiones, así como facilidades administrativas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en especial para lo que se refiere a la deducción de gastos, adicionalmente, el sector recibe estímulos fiscales por concepto de acreditamiento del Impuesto Especial de Producción y Servicios (IEPS), así como de peajes pagados en la red carretera.

Similares incentivos fiscales son extendidos hacia aquellas empresas dedicadas a la agricultura y otras actividades primarias. Además de la deducción inmediata de inversiones, gozan de una reducción de casi la mitad del ISR a cargo, deducción anticipada de terrenos agrícolas y deducción de ingresos propios sin requisitos fiscales. Este sector de contribuyentes tiene además la facilidad de obtener devolución por el IEPS causado por concepto de la adquisición de diesel para su consumo final.

En Argentina, podemos mencionar, como ejemplo, los incentivos fiscales a la exploración y explotación minera, exteriorizados a través de:

- Doble Deducción de Gastos de Exploración (Ley N° 24196).
- Devolución del IVA a la Exploración (Ley N° 25429) y Devolución de créditos fiscales de IVA (a los 12 meses).
- Exención de Ganancias (Ley Inv. Mineras).
- Estabilidad Fiscal y Cambiaria (Ley N° 24.196).
- Amortización Acelerada (Ley N° 24.196).
- Regalías (Ley de Inv. Mineras- Ley 25.161- artículo 22 bis).
- Exención de Retenciones a las Exportaciones.
- Deducción del 100% del Impuesto a los Combustibles Líquidos.
- Transferencia al exterior de capital y Ganancias en cualquier momento y sin pagar cargas o impuestos sobre dichas transferencias.
- Exención de Contribución sobre la Propiedad Minera, etc.

En Colombia, desde principios de 1990, la política fiscal ha otorgado beneficios tributarios para la gestión e inversiones ambientales, lo cual, más allá de los positivos efectos que esto tenga en el cuidado y protección ambiental, en palabras de Diana Ruiz Benavides, Gerardo Viña Vizcaíno, Juan David Barbosa Mariño y Alvaro Prada Lemus (2005), “[r]esulta en alguna forma paradójico y contradictorio, que bajo escenarios de déficit fiscal como los que el país ha venido teniendo desde 1995, las sucesivas reformas tributarias que para los efectos se han desarrollado, orientadas en la mayoría de los casos a obtener mayores recaudos para el fisco, hayan mantenido o ampliado en diferentes ocasiones, la gama de inversiones ambientales susceptibles de obtener deducciones en la renta y de actividades que pueden acceder a exclusiones en el impuesto al valor agregado –IVA. Ello es así, porque estos beneficios no han hecho parte del paquete de modificaciones de iniciativa del ejecutivo y seguidamente presentadas al legislativo para su discusión. Ha sido el llamado “legislador nocturno”, aquel lobby que los diferentes actores interesados, entre ellos los gremios de la producción, realizan en comunicación directa con los ponentes de los proyectos de las referidas reformas tributarias, quienes han incidido para que en los trámites correspondientes se incluyan artículos que les representan beneficios, en compensación a las nuevas cargas tributarias” (pp. 7 y 8).

Externando esta situación a otros ejemplos concretos que pueden encontrarse fácilmente en el sistema tributario local o cualquier sistema tributario del mundo, consideramos como una hipótesis comprobada que la aplicación de una política explícita de estímulos fiscales provoca el cabildeo de diversos agentes económicos – político – sociales que, con verdadero poder de acción colectiva, obtienen tratamientos preferenciales desproporcionados a su capacidad contributiva real.

En este orden de ideas, los sistemas tributarios pueden estar fuertemente influidos por grupos de presión, los equilibrios políticos que implican soluciones de compromiso dejan relativamente conforme a los jugadores

con poder de amenaza en el acuerdo social, sesgando los diseños a pautas que pueden estar lejos de la equidad recomendada por la teoría normativa (Piffano, 1999; Porto, 2004).

Clemens Fuest y Nadine Riedel (2009) establecen que los gastos tributarios son ampliamente criticados como instrumentos de política económica por la falta de transparencia y porque son difíciles de controlar. Se cree que son vulnerables a la presión ejercida por grupos que poseen “intereses especiales” y prácticas incluso corruptas. Por lo tanto, las estrategias para el control de los gastos tributarios o fiscales pueden ser un elemento importante en una estrategia más amplia de mejorar la movilización de los ingresos en los países en desarrollo.

Autores como O'Connor (1994) manifiestan justamente que las decisiones políticas, las cuales tienen perfecta aplicabilidad en nuestro estudio de caso, se producen dentro de un marco definido de relaciones sociales, y como consecuencia de conflictos sociales, económicos y políticos. La élite del poder no sólo apoya un cierto tipo de sistema económico y de dominación económica sino que también interviene en la esfera institucional de dicha dominación. Por medio de la política tributaria y el presupuesto, la élite del poder redistribuye el ingreso nacional. De este modo interviene en la distribución de los valores deseados (Włodzimiers, 1965).

Volviendo al ejemplo de los beneficios tributarios ambientales en Colombia, es interesante destacar la conclusión de Diana Ruiz Benavides, Gerardo Viña Vizcaíno, Juan David Barbosa Mariño y Alvaro Prada Lemus (2005) cuando establecen que “es así como, para el trámite de los procesos legislativos que impulsan las leyes y reformas tributarias, el debate al interior del Congreso de la República se ha surtido tan sólo a la cuantía y efectos fiscales de las exenciones y beneficios que se impulsan, mas no por el carácter ambiental de algunos de ellos, al considerar, al decir de varios Congresistas, que en muchos casos se impulsa la creación de nuevos subsidios en la

forma de rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, cual es el caso de la deducción a la renta ante las inversiones que se hagan en materia de conservación ambiental, de forma tal que el interés ambiental ni siquiera existe como consideración última de los objetos trazados. En virtud de lo anterior, claro es el hecho de que nunca han sido ambientales, las razones por las cuales se consideró importante incluir los beneficios tributarios reseñados” (p.65).

Siguiendo a Hamilton (1961), podemos destacar que actualmente existen asociaciones de fabricantes, de distribuidores y de comerciantes minoristas; hay organizaciones que consideran todo el comercio como si les perteneciera; y existen federaciones de clubes locales o empresarios, con tentáculos que alcanzan los pequeños centros urbanos y las ciudades de mercado. Todas esas organizaciones son instrumentos activos en la creación de actitudes, en la difusión de opiniones razonables y en la promoción de prácticas que pueden llegar a generalizarse.

Un ejemplo es el Comité Nacional de la Cámara de Comercio de los Estados Unidos, al cual se le ha encargado la revisión del presupuesto federal. Estas asociaciones privadas autónomas están constituidas normalmente por ramas industriales y no según bases regionales debido al carácter nacional de la mayoría de los mercados. Suelen utilizar al Estado para mediar entre sus miembros como así también para obtener créditos, subvenciones y estímulos fiscales. Los grupos de interés se han apropiado de muchas parcelas del poder estatal mediante múltiples relaciones estrechas con el Gobierno.

Claus Offe, en su libro *Contradicciones en el Estado de Bienestar* (1990), analiza a las sociedades capitalistas tardías como sistemas estructurados conformados por tres subsistemas interdependientes pero de forma organizada. El primer subsistema se encuentra conformado por las estructuras de socialización, que se guían por el uso de reglas normativas, el segundo subsistema se encuentra conformado por la producción de bienes y las relaciones de

intercambio de la economía, y el tercer subsistema se encuentra organizado por los mecanismos de poder y coacción política administrativa del Estado.

La planeación, ejecución y control de la economía se encuentra subordinada a la acumulación de capital privado por ser este el principal promotor de la fuerza de trabajo, esto quiere decir que su actuación se subordina a la economía capitalista y las leyes del mercado. Los sistemas normativos y político-coercitivos se subordinan al principio organizativo dominante del intercambio, una Teoría de la Crisis de tal sociedad se puede identificar con los procesos que desafían el dominio de este principio central.

Offe (1990), en resumen, establece una Teoría de la Crisis a partir del concepto de subordinación sistémica. La racionalidad administrativa que se irá perdiendo y la lealtad de las masas al sistema serán los puntos vulnerables ya que se va conformando una temible irracionalidad interna en la estructura organizativa. Más, sobre todo, en una Sociedad de Masas la incapacidad del sistema político-administrativo para conseguir una estabilización de sus disfunciones internas significa la pérdida de la aceptación social de las estructuras, procesos y resultados políticos efectivos de los que dependen las normas culturales y símbolos con los que se legitima el poder.

En este sentido, el Estado entra en una contradicción operativa debido a que en busca de la legitimación se ve obligado a operar presupuestariamente en función de las exigencias sociales y esto implica un incremento paulatino e irreversible del gasto, y por otro lado esto tropieza con la rentabilidad del sector capitalista, el déficit crece y los gastos públicos tienden a desbordar los ingresos públicos. Sus consecuencias son un Estado de bienestar con **problemas fiscales crónicos** por los intentos que el Gobierno hace para la socialización de los gastos públicos.

Sin embargo, en materia presupuestaria, se ha dado un suceso de particular interés, las exigencias económicas sumamente receptoras de los grupos de

interés ante el legislativo y muchos organismos ejecutivos, se permeabilizaron a través de los beneficios tributarios, debido a que los grandes capitales se dotaron de capacidad financiera, aprendieron técnicas de organización y desarrollaron las ideas necesarias para su autorregulación como clase. El gasto Tributario no tiene publicidad, escapa al control presupuestario y no tiene vinculación formal con el gasto público, quedando su creación y desarrollo fuera del conocimiento y control de la sociedad.

En otros términos, se puede resumir que el Estado ha transformado, a través de este mecanismo, los problemas y conflictos político – económicos en problemas administrativos. Ahora bien, esta tendencia es inspirada y diagramada a través de los órganos de dominación del capital internacional. El discurso del Banco Mundial en relación con el Estado inspiró políticas públicas que dieron lugar a dos inconsistencias que impactaron directamente las estructuras de los estados involucrados (Fernández, Güemes y Vigil, 2006):

- la primera, se vincula con la demanda de reducción del tamaño y la implicación del Estado muy presente en las reformas estructurales recomendadas a inicios de los noventa y el paradójico crecimiento del Estado, asociado al aumento de la desigualdad y de la exclusión social que acompañó a dichas reformas.
- La segunda se relaciona con el requerimiento presentado por el Banco Mundial hacia fines de los noventa de contar con capacidades institucionales previas para el desarrollo de políticas productivo industriales, en un escenario donde las capacidades aparecen debilitadas por las reformas estructurales de inicio de la mencionada década.

La directa intervención del Estado se presentaba como un problema para alcanzar el desarrollo, por lo que la consideración de la política industrial y, en general, todo aquello ligado al apoyo del sector productivo fue erradicada del discurso del Banco Mundial y sus políticas públicas recomendadas para los países en desarrollo durante la década de los noventa. Así, el Estado se

veía reducido al papel del proveedor del marco regulatorio favorable a la competencia y a la apertura de mercado.

Siguiendo con estas ideas, desde una visión macroeconómica, este posicionamiento del Estado, en lo que respecta a los incentivos fiscales, es en parte una consecuencia lógica derivada del desarrollo del capitalismo (Fernández, 2006) y del modelo neoliberal que presenta dos características que nos interesa destacar:

- a) respecto al plano económico, el elemento central es la concentración en empresas y holdings multinacionales que llevan sus negocios a todas las latitudes. Estos grupos poseen un fuerte poder de negociación respecto del Estado que se apresta a recibir la inversión, forzado por las altas tasas de desempleo y por las constantes desavenencias económicas<sup>6</sup>.
- b) respecto al plano político – institucional<sup>7</sup>, los gobiernos celebran Tratados por los cuales crean nuevas entidades supranacionales en las cuales los Estados delegan competencias y potestades que hasta ahora ejercían en forma exclusiva e indelegable, por lo tanto se obtiene un nuevo modus operandi de presión mediante el ordenamiento internacional. El nuevo Ente Supranacional cuenta, entonces, con una estructura propia para dirimir controversias y obligar a los países a cumplir con las obligaciones pactadas dentro del ámbito que atañe al derecho internacional público.

---

6 Así, la satisfacción de estos grupos de interés constituyen acción primaria en el diagrama de una política económica estatal y por lo tanto en la creación y desarrollo de un presupuesto público en un determinado ejercicio fiscal.

7 El neoliberalismo destruyó las viejas institucionalidades keynesianas, fordistas, populistas o social-estadistas que predominaban en el mundo de la Segunda Postguerra... El neoliberalismo impuso un conjunto muy amplio de mecanismos socio-institucionales que implicaron la destrucción masiva de grandes capacidades productivas, sociales y cognitivas. Este ha sido el caso, por ejemplo, de fenómenos como la subsidiarización y el debilitamiento del Estado o la privatización de empresas, espacios e instituciones públicas incluyendo a los sistemas previsionales de pensiones.



En este sentido se destaca la importancia que tuvo el desarrollo de los tratados bilaterales de promoción y protección de inversiones extranjeras (TBI), la República Argentina, por ejemplo, ha celebrado más de cincuenta (50) tratados<sup>8</sup> donde destaca el Convenio de Washington inspirado por el Banco Mundial y ratificado por algunos países latinoamericanos, que somete la soberanía y la voluntad política de estos países al mantenimiento del modelo internacional de protección de grandes capitales e intereses de potencias económicas; es así como a través de este Convenio se crea el Centro Internacional de Arreglo de Diferendos e Inversiones (CIADI), que en principio “supuso” una importante aportación en el marco internacional para resolver controversias económicas de Estados con inversores extranjeros u otros Estados patrocinantes, pero que, en definitiva, esta combinación TBI – CIADI produjo resultados atentatorios, bajo distintas perspectivas, de la soberanía y la voluntad político – social de los países receptores de las inversiones.

Para ejemplificar el párrafo anterior pueden nombrarse algunos aspectos problemáticos:

---

8 República Federal de Alemania (ley 24.098), Confederación Suiza (ley 24.099), República Francesa (ley 24.100), República de Polonia (ley 24.101), Reino de Suecia (ley 24.117), España (ley 24.118), Italia (ley 24.122), Unión Económica Belgo – Luxemburguesa (ley 24.123), Estado Unidos de América (ley 24.124), Canadá (ley 24.125), Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte (ley 24.184), República Árabe de Egipto (ley 24.248), China (ley 24.325), Austria (ley 24.328), República de Hungría (ley 24.335), Turquía (ley 24.340), Chile (ley 24.342), Reino de los Países Bajos (ley 24.352), República Tunecina (ley 24.394), República de Armenia (ley 24.395), República de Senegal (ley 24.396), Dinamarca (ley 24.397), Bulgaria (ley 24.401), Rumania (ley 24.456), Venezuela (ley 24.457), Bolivia (ley 24.458), Ecuador (ley 24.459), Jamaica (ley 24.549), Croacia (ley 25.563), Portugal (ley 24.593), Malasia (ley 24.613), Finlandia (ley 24.614), Perú (ley 24.680), Ucrania (ley 24.681), Corea (ley 24.682), Austria (ley 24.728), Cuba (ley 24.770), Israel (ley 24.771), Vietnam (ley 24.778), Indonesia (ley 24.814), Marruecos (ley 24.896), Panamá (ley 24.971), EE.UU. Mexicanos (24.972), República Checa (ley 24.983), Lituania (ley 24.984), El Salvador (ley 25.023), Costa Rica (ley 25.139), Guatemala (ley 25.350), Nicaragua (ley 25.351), Sudáfrica (ley 25.352) y Rusia (ley 25.353).

- Sentencias foráneas no consideradas extranjeras.
- Conflicto entre el Derecho Internacional Público y el Derecho Internacional Privado.
- Conflicto con los principios constitucionales internos, por ejemplo, al evitar cambios legislativos.
- Mecanismo hermético y auto referencial.

En virtud de lo anterior, afirmamos que bajo el gran impulso de las teorías neoliberales de mostrar al Estado como un problema del desarrollo y motivar su actuación a la de proveedor del marco normativo favorable del mercado, los recursos e instrumentos de actuación financiera fueron adquiriendo un creciente nivel de versatilidad e intercambiabilidad tanto institucional (un mismo instrumento o instituto jurídico presta o se presta a cumplir diferentes funciones) como funcional u operativa (una misma función o finalidad puede ser atendida por institutos o mecanismos financieros distintos). Así, los incentivos fiscales encontraron un fácil acomodo desde la perspectiva jurídico – política, debido a que se presentan desde el marco regulatorio y no representan formalmente una acción financiera directa del Estado.

## Conclusiones

El gasto tributario, entendido como la disminución de ingresos públicos derivados de una política expresa de incentivos fiscales en el campo presupuestario, más allá de los loables objetivos sociales y económicos que produzca o pueda producir atendiendo a la medida concreta (cuidado y protección ambiental, pleno empleo, infraestructura vial y edilicia, reinversiones de capital, protección de grupos vulnerables, entre otros que pudiéramos mencionar) no puede negarse que desde su creación como figura jurídica y en su evolución hasta nuestros días ha sido caracterizado por la inobjetable vinculación e influencia en su tratamiento de grupos de presión o factores de poder que marcan el nacimiento y destino de los mismos.

La particularidad de observar que esta figura tiene iguales características en todos los países del mundo y similar tratamiento presupuestario, desligados de cualquier control respecto a su efectividad y pertinencia, como de su evaluación pública por parte de la sociedad en la que se instrumenta, nos lleva a establecer que constituyen, a priori, un instrumento pensado para la dominación o el favorecimiento de ciertos grupos económico o político – sociales, por lo que su tratamiento disminuyendo los ingresos sin la correlativa traslación al presupuesto de egresos, con todo lo que esto conlleva, no constituye, a nivel macro, simplemente un vicio que puede reconvertirse con propuestas de transparencia y efectividad presupuestaria. De allí la elección del término posicionamiento del Estado en materia presupuestaria, ya que el punto de partida lo constituye la satisfacción de las pretensiones de los factores de poder de los que depende el desarrollo del Gobierno o ante el cual se muestra particularmente receptivo.

## Referencias

- Alberto Porto (2004). *Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal*, Universidad Nacional de La Plata.
- Alejandro Dabat (04 de diciembre de 2009). *Estado, Desarrollo y Neoliberalismo*, conferencia Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, Argentina.
- Bruno Rezzoagli y Aldo Alurralde (2008). *Manual de Finanzas Públicas*, Fondo Editorial Morevallado, México.
- Claus Offe (1990). *Contradicciones en el Estado de Bienestar*, Alianza Universitaria.
- Clemens Fuest y Nadine Riedel (19 de Junio de 2009). *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature*, Oxford University Centre for Business Taxation.
- Darío González (2009). *La Política Tributaria Heterodoxa en los países de América Latina*, Cepal.
- Darío A. Rossignolo (2002). *El Federalismo Fiscal y la Distribución Personal del Ingreso en las Provincias*, Cepal.
- Diana Ruiz Benavides, Gerardo Viña Vizcaíno, Juan David Barbosa Mariño y Alvaro Prada Lemus (2005). *Evaluación de la aplicación de los beneficios tributarios para la gestión e inversión ambiental en Colombia*, CEPAL.
- Fernando Sainz De Bujanda (1963). *Teoría jurídica de la exención tributaria*, en *Hacienda y Derecho vol. III*, ed. Estudios Políticos, Madrid.
- Horacio L. P. Piffano (2003). *Descentralización Fiscal II: "La Propuesta Sobre El Nuevo Sistema Tributario Provincial"*, Universidad Nacional de La Plata.
- Ignacio Corella Aznárez (1982). *El Presupuesto de Gastos Fiscales*", en *PGP* n° 22.
- Israel Lotersztain (2004). *El Default Argentino 1890-1906 y su salida en la Vision De Henry Shepherd*.
- James O´Connor (1994). *La Crisis Fiscal del Estado*, segunda edición, Peninsula, Barcelona.
- Jorge C. Ávila (diciembre de 2002). *Nuevo Federalismo Fiscal*, Política Pública n° 19.
- Jorge Gaggero y Federico Grasso (Julio 2005). *La Cuestión Tributaria en Argentina*, Cefidar n° 15.
- José Antonio Sánchez Galiana, et. al. (2008). *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Barcelona – Madrid –Buenos Aires.
- José Manuel Tejerizo López (1976). *Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión*, en *Cívitas "REDF"* n° 11.
- Juan Pablo Jiménez (2010). *Juan Carlos Gómez Sabaini, Andrea Podestá, Evasión y Equidad en América Latina*, Cepal.
- Fernando R. Martín (2009). *La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias*, Cepal.

- Fernando Sainz de Bujanda (1963). Teoría Jurídica de la exención tributaria, en *Hacienda y Derecho vol. III*, ed. Estudios Políticos.
- Magín Pont Mestres (1989). Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en *RDFHP* n° 203.
- Manuel González Sánchez (1982). El control de los gastos fiscales por el Tribunal de Cuentas en España, ed. Institutos de Estudios Fiscales, Madrid.
- Margaret Wilkinson (1996). Tax Expenditure and Public Expenditure in the UK, *Journal of Social Policy*, Cambridge, vol. 15.
- María Teresa Soler Roch (1983). Incentivos a la inversión y justicia tributaria, ed. Civitas.
- Mario Damill, Roberto Frenkel, Martín Rapetti (2005). La Deuda Argentina: Historia, Default y Reestructuración, Cedes.
- Stanley Surrey (1973). Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditure, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.
- Víctor Ramiro Fernández (2006). Capacidades Estatales y Desarrollo Regional: Realidades y Desafíos para América Latina, UNL.
- Víctor Ramiro Fernández (1999). Descentralización Estatal y Decisionismo Fiscal, UNL.
- Víctor Ramiro Fernández, Cecilia Güemes, y José Ignacio Vigil (2006). Estado y desarrollo en los discursos del Banco Mundial, *Revista Latinoamericana de Economía*, vol. 37, n° 144.

Copyright of Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas is the property of Revista Facultad de Derecho y Ciencias Politicas and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.