

IMPUESTO A LA RENTA. ORÍGENES E INSTITUCIONALIZACIÓN EN LAS ESTRUCTURAS TRIBUTARIAS OCCIDENTALES

ISABEL MANASSERO

Investigadora del Instituto Técnico de Investigaciones Tributarias-UNLaR.
Profesora Titular Universidad Nacional de La Rioja.
Profesora Adjunta Universidad Nacional de Córdoba.

Palabras Clave:

Impuestos a la renta;
coyuntura crítica, clases
dominantes, hegemonía.

Key Words:

Income tax, critic situation,
dominant social classes,
hegemony.

Resumen

Prestando atención a la dimensión temporal de los procesos sociales y tomando como punto de partida conceptos sobre los que se apoyan los estudios realizados desde el institucionalismo histórico el presente trabajo tratará de explicitar, utilizando datos secundarios, los factores que en los países occidentales influyeron en la creación e institucionalización del impuesto a la renta

¹ Una primera versión de este trabajo se presentó en las Jornadas Científicas 2011 de la UNLaR

La tesis principal del trabajo es que el impuesto a la renta se instaure en Occidente en el marco de una coyuntura crítica (1910 – 1950), que empujaron a las clases dominantes a aceptar el aumento de la presión fiscal sobre sus ingresos a efectos de mantener una situación de hegemonía.

Abstract

Paying attention to the historical dimension of social processes and taking concepts from research made about the historical institutionalism the present job will try to develop, using secondary information, the factors that influenced the creation and institutionalization of the income tax. The job's thesis is that the income tax was established in Occident in a critic situation (1910-1950), that pushed the dominant social classes to accept the increase in the tax burden above their incomes in order to maintain a position of hegemony.

Introducción

En el marco de relaciones sociales fluidas consideramos que el campo tributario es un espacio de la vida social sobre el que se estructuran dinámicamente, a partir de la defensa de los intereses vinculados al lugar que se ocupa, escenarios de desigualdad, lucha, tensión, negociación, concurrencia. Nadie paga impuestos por que quiere sino por que lo obligan. De las propias palabras surge *"la facultad de compeler al pago de la prestación... que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria)"* (Villegas, 1999:67): se habla de "impuestos", no de contribuciones voluntarias. Ahora bien, en el marco de una relación dialéctica entre los constreñimientos estructurales y el margen de autonomía que esos constreñimientos dejan abierto en términos de recursos, facilidades, restricciones, los individuos definen a partir de la defensa de los intereses vinculados al lugar que ocupan distintos comportamientos tributarios.

Prestando atención a la dimensión temporal de los procesos sociales y tomando como punto de partida conceptos sobre los que se apoyan los

estudios realizados desde el institucionalismo histórico, el propósito de este trabajo es efectuar una reconstrucción histórica sobre los orígenes, e institucionalización del impuesto a la renta en las estructuras tributarias occidentales. Partimos del supuesto que el gravamen se instaure en el marco de una *coyuntura crítica* que empujó a las clases dominantes a aceptar el aumento de la presión fiscal sobre sus ingresos a efectos de reducir el riesgo de rotundas crisis político – sociales y mantener de este modo y en términos gramscianos una situación de hegemonía.

Desde entonces y aún en ausencia del proceso original los resultados de esta situación histórica crucial desataron sobre la formación institucional impositiva mecanismos de retroalimentación que reforzaron la recurrencia del patrón establecido; lo que el institucionalismo histórico llama *path dependence* y que Pierson y Skocpol explicitan del siguiente modo:

"Una vez que los actores se han aventurado en un camino particular, sin embargo, es probable que les sea difícil revertir ese curso. Las alternativas políticas que una vez fueron plausibles pueden ser irre recuperables. ...Existen fuertes bases teóricas para creer que procesos que se retroalimentan son prevalentes en la vida política. Una vez que se establecen, las "reglas del juego" institucionales, e incluso las formas ciudadanas básicas de pensar acerca del mundo político a menudo generarán dinámicas de retroalimentación" (2008:13).

Sin embargo en América Latina el impuesto a la renta tuvo en sus orígenes un diseño distinto. Elegido el camino, los intereses existentes y los beneficios crecientes que implicaba mantener la opción escogida llevaron a que en la región la trayectoria no se modificara, cumpliendo por lo tanto el impuesto un rol diferente al que desempeña en los llamados "países con economías avanzadas".

Imposición directa en el siglo XIX: marchas y contramarchas.

La República francesa instituyó la idea de progresividad tributaria fundamento conceptual de la imposición directa. En la sesión del 24 de Abril de 1793 de la Convención Nacional el líder jacobino Maximiliano Robespierre defendió su propuesta de reforma tributaria alegando que los ciudadanos deben contribuir a los gastos públicos "...en forma progresiva, según la magnitud de su fortuna, es decir, conforme a las ventajas que obtienen de

la sociedad?”. Propuso seguidamente consignarlo en un artículo que declaraba:

“Los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario de subsistencia deben ser dispensados de contribuir a los gastos públicos. Los otros deben soportarlos progresivamente según la magnitud de su fortuna.” (Robespierre, 1793)

En Francia la propuesta de un sistema fiscal progresivo se derrumbó con la caída y ajusticiamiento de Robespierre y sus partidarios. Será el ministro inglés William Pitt quien, paradójicamente con el objetivo de financiar las llamadas guerras napoleónicas, recoja estos principios creando en 1799 el Income Tax y el Property Tax (rentas originadas en pensiones o empleos, en capital mueble o inmueble)². Suprimidos en 1816 luego de la batalla de Waterloo fueron reinstalados provisoriamente, en medio de una tensa situación social, por la reforma fiscal puesta en marcha a partir de 1842 por el entonces liberal Sir Robert Peel.

A partir del modelo inglés el gravamen se difundió en otros países como una *fente de ingreso extraordinaria* que tenía como fin cubrir los costos de necesidades excepcionales (generalmente guerras) e incrementar los recursos a efectos de sufragar el gasto social que permitiera contrarrestar el peligro social que implicaban los reclamos del movimiento obrero. Desde el último tercio del siglo XIX y en el marco de esta situación en más de quince países (Francia – 1871, Inglaterra – 1874, Alemania -1891, Holanda-1892, Italia-1894, Austria-1896, Suecia -1897, Dinamarca-1903, Noruega-1905), entran en vigor transitoriamente, con carácter cédular y tasas bajas³, contribuciones que gravaban la riqueza y los ingresos.

Fuera de Europa aparece en Australia (1849), en Japón (1887), Nueva Zelanda (1891), Canadá (1892). En Estados Unidos el Impuesto a la Renta, que ya existía en algunos Estados, fue instaurado con carácter federal en 1861 para compensar los costos de la guerra civil. Abolido al finalizar la misma se intento restablecerlo con una Ley de 1894, que fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia en 1895 por que no

² A una tasa de 10% el tributo implicó para el erario inglés una recaudación de un 28% extra.

³ En este momento el impuesto grababa diferentes categorías de rentas. Fuera de Italia (donde la tasa marginal superior era en 1894 del 20%) el tipo más alto nunca sobrepasó el 10 por 100.

respetaba la regla constitucional⁴ relativa al reparto proporcional de las cargas tributarias entre los Estados.

En esta fase inicial, si bien con tasas bajas, el impuesto a la renta era altamente equitativo "*porque solo recaía sobre el 5 por 100 más rico de la población...pero no redistribuidor -por su escasa recaudación-...*" (Barreix, 2010:9), por lo que a que a fines de siglo XIX los recursos fiscales de las economías más desarrolladas se basaban en cerca del 70% en los gravámenes indirectos.

Entre los países latinoamericanos, el tránsito de la sociedad colonial a la sociedad liberal, llevo a la paulatina abolición de los impuestos directos del antiguo régimen (diezmo, tributos de indios y de castas) y, de acuerdo con los principios de igualdad y generalidad, a "universalizar" la aplicación de contribuciones directas como un impuesto de guerra y/o ante la creciente necesidad de fondos que posibilitaran ordenar la caótica situación financiera por la que atravesaban los nacientes Estados.

La ausencia de una administración contable capaz de gestionar con eficiencia los ingresos y la inexistencia de censos laborales y catastros de propiedades que permitieran dejar de depender de la declaración voluntaria de los contribuyentes y suministraran una información adecuada y objetiva sobre la que basar las contribuciones fiscales, hicieron que las tentativas de los Estados nacionales y/o provinciales de ampliar las bases de las finanzas a través de la contribución directa no tuvieran éxito. En la provincia de Buenos Aires, durante el período de la autonomías provinciales, la proporción de las rentas provenientes de esa fuente fue del 1% del total de los ingresos en 1822 y no excedió el 3% del total en 1829; por lo que en este contexto el recaudador de Buenos Aires, que no fue escuchado, aconsejaba al Ministro de Hacienda que no se intentara cobrar a domicilio a los muchos morosos sino que se los ejecutase directamente.

⁴ La Constitución de 1787, en su Art. 1, 2ª Sección, Cláusula 3 establecía que los impuestos directos debían ser prorrateados entre los distintos estados de la Unión de acuerdo con su población respectiva, lo cual se determinaría sumando el número total de personas libres (incluyendo las obligadas a prestar servicios durante cierto término de años y excluyendo a los indios no sujetos al pago de contribuciones) y las tres quintas partes de todas las restantes.

Por la cláusula 9ª se subrayó que el Congreso no podría imponer ningún impuesto directo ni de capitación, a menos que lo hiciera de forma proporcional al censo o recuento indicado en el Art. 1º, sección 2ª, cláusula 3ª.

Pero además, la vida efímera o el carácter poco satisfactorio que como fuente de ingresos tuvieron las experiencias por aplicar contribuciones directas "moderadas" a la propiedad y el capital, encuentra como factor explicativo la fuerte resistencia de los sectores dominantes (terratenientes, comerciantes, mineros, iglesia) a cumplir con sus obligaciones fiscales y a que se gravara su riqueza.

La elevada morosidad, la evasión mediante declaraciones falsas y el eco poco favorable que tuvieron legislativamente las propuestas de aumentar las tasas y de disponer de un registro detallado de las rentas con el propósito que los contribuyentes no fueran los únicos jueces de su riqueza imponible, aparece como un patrón común en los territorios latinoamericanos.

Ilustrativos del poco eco que la contribución directa tenía entre los estancieros de la provincia de Buenos Aires son las posiciones tomadas en la Junta de Representantes en 1839 con motivo de la aprobación de una nueva ley. En relación a la misma, por un lado se propuso mantener las tasas establecidas a principios de la década de 1820⁵ en virtud que tasas más altas "*...desalentarían la actividad económica de la provincia. ... El hecho de que no se hubiesen provocado objeciones serias durante los últimos años probaba que las tasas eran consideradas justas por los contribuyentes*". (Burgin, 1975: 250). Por otro el diputado Garrigós, en nombre de la Comisión de Hacienda, explicó que no creía necesario encomendar a un grupo de expertos la creación de un registro con las rentas de los ciudadanos porque: "*Esta ley no pide tasadores expertos; es suficiente que los tasadores sean residentes del distrito, capaces de juzgar y valorar la propiedad equitativamente; porque los análisis minuciosos que harían los expertos serían embarazosos y provocarían desagradables querellas*" (Burgin, 1975: 251); para los estancieros de Buenos Aires era de esperar que los jueces de paz tuvieran consideraciones especiales con sus intereses de clase.

La posición adoptada por los sectores dominantes contribuyó al mantenimiento de las relaciones de poder y a que los privilegios y desigualdades sociales no sólo no se redujeran, sino que se vigorizaran. De

⁵ El arancel variaba con la naturaleza de la propiedad y el ingreso. El comercio pagaba el 0,08%, la industria el 0,06%, la ganadería 0,02% y la agricultura el 0,01%.

este modo se creó una notable distancia entre la dinámica de la realidad y el principio de proporcionalidad fiscal, consagrado desde los primeros años de vida independiente en los textos constitucionales en declaraciones formales como: *"las contribuciones se repartirán bajo la regla de igualdad y proporción, sin ninguna excepción ni privilegio"* o que los habitantes deben *"contribuir a los gastos públicos en proporción a sus bienes"* (Pérez Herrero: 2010)

Las contribuciones personales se establecieron en algunos casos (Bolivia, México, Perú, Centroamérica) como un impuesto fijo que gravaba a la totalidad de los hombres mayores (capitación⁶) y las contribuciones a la propiedad fueron dejando de lado exenciones a pequeños propietarios⁷. No constituyó un hecho fortuito que en las regiones donde existía un importante volumen de población indígena, acabara recayendo en ella las contribuciones directas. En el caso de Perú los grupos sociales no indios rechazaron la nueva propuesta por entender que suponía

"un agravio al equipararse las obligaciones tributarias de 'todos los ciudadanos'. Lo más sorprendente para la teoría liberal, fue que para sostener sus argumentos defendieron que la sociedad no estaba compuesta por 'ciudadanos iguales ante la ley', sino por estamentos con obligaciones y derechos diferentes" (Pérez Herrero, 2010: 178).

En México y Bolivia donde terratenientes, comerciantes y mineros se opusieron a pagar el impuesto, las comunidades indígenas aceptaron en su gran mayoría pagar la capitación, en parte por existir la costumbre del pago del tributo heredado de siglos de colonización y por representar en la práctica un mecanismo que posibilitaba como contrapartida el reconocimiento de su articulación comunitaria y de los derechos de propiedad comunal.

Esta situación determinó que en Latinoamérica a medida que avanzaba el siglo XIX y mientras se iban aboliendo los instrumentos fiscales heredados del pasado (estancos, aduanas interiores, alcabala, diezmo, etc.) y se consolidaban las economías monoexportadoras, los derechos de

⁶ La capitación consistía en el pago de un canon igual a todos los hombres mayores de 14, 16 o 18 años y menores de 60 años.

⁷ En 1839 la Junta de Representantes de la provincia de Buenos Aires universalizó el impuesto al suprimir la eximición de la que gozaban los pequeños propietarios (\$2000 si eran casados y \$1000 si eran solteros) y el capital invertido en títulos de Fondos Públicos o en bonos de Tesorería.

aduana se convirtieran en la principal fuente de recursos tributarios del Estado, seguida por las tasas aplicadas al comercio interno.

A fines del XIX y comienzos del XX las tasas aplicadas al comercio exterior representaron en promedio el 70% de los ingresos tributarios de Argentina (Ardanaz y Dvoskin, 2008), entre el 45 y 70% de Perú y México (Contreras 1997; Sánchez Santiro, 2008), el 80% de Colombia, etc. Si a los datos sobre el comercio exterior añadimos las contribuciones sobre el comercio interno, los impuestos indirectos aumentan su participación alrededor de 20 puntos más.

Será recién en el siglo XX cuando la contribución directa, en nuestro caso el impuesto a la renta, se instaure definitivamente pasando de ser una prestación destinada a cubrir necesidades eventuales a una fuente financiera permanente.

Momento formativo del impuesto a la renta: la era de las catástrofes.

Los decenios transcurridos desde 1910 hasta 1950 constituyeron para la sociedad capitalista, burguesa y liberal una Era de Catástrofes (Hobsbawn, 1998). Sus cimientos fueron socavados por las guerras mundiales, la depresión económica, el fascismo, el socialismo y las oleadas de rebelión y revolución generalizada. Sucesos que al poner en cuestionamiento el modelo político y económico vigente, influyeron sobre la formación institucional de occidente y, por ello, condicionaron las políticas públicas, entre otras, las impositivas.

El impuesto a la renta, establecido y abolido en el siglo XIX, se instituye definitivamente adquiriendo mayor importancia relativa en las estructuras tributarias, especialmente en la de los países desarrollados.

Durante la Primera Guerra Mundial se introduce nuevamente el impuesto a la renta en Europa, Estados Unidos (1914⁸), y otras regiones (Filipinas 1919), como una respuesta eventual aplicada a los ingresos de las clases

⁸ La Decimosexta Enmienda (3 de febrero de 1913) facultó al Congreso para establecer y recaudar impuestos fuere cual fuere su origen sin tener que prorratarlos entre los distintos estados y sin atender a ningún censo o recuento de la población (a fin de legitimar el cobro de los impuestos sobre la renta de las personas físicas).

altas con el objetivo de financiar primordialmente el gasto público durante la contienda bélica.

En EEUU durante la conflagración el gravamen a la renta reportó casi dos tercios de los ingresos federales (Barreix, 2010) y, si bien se lo pensó como un tributo extraordinario, técnicamente se lo implanta con un carácter progresivo en tanto gravaba fuertemente las rentas de los sectores dominantes.

"La Ley Federal de Rentas de 1914 impuso una tasa de un 1% sobre todos los individuos por encima de US\$300 y un sobre impuesto de 1% a 6%. En un año esa tasa marginal superior pasó a 15 por 100, el siguiente a 67 por 100 y para 1918 alcanzaba el 77 por 100. Igualmente, el número de contribuyentes se multiplicó por 13, pasando de menos de 400,000 en 1914 a 5.5 millones en 1918 -aunque eso representaba menos del 15 por 100 de los trabajadores y el 80 por 100 del impuesto lo pagaba el 1 por 100 más pudiente-.

A su vez, igual suerte corrió el impuesto empresarial (corporate tax). En 1918, éste ya tenía un tipo base de 12 por 100, al que se añadían dos tipos progresivos sobre el retorno: los retornos superiores al 20 por 100 eran gravados al tipo de 30 por 100, y los superiores al 30 por 100 al tipo de 65 por 100. Con estas altísimas sobretasas se intentaba captar las rentas económicas de oligopolistas y monopolistas." (Barreix, 2010:10)

Finalizada la guerra en la dinámica del proceso histórico los efectos de interacción producidos por la secuencia de otra serie eventos que le sucedieron reforzaron los mecanismos que llevaron a la institucionalización de un principio de progresividad fiscal en las políticas públicas de los países occidentales. La amenaza del progreso socialista en la convulsiva situación social que dejó como herencia la guerra, la disminución de los recursos fiscales ante la crisis de 1930 y, por último, la segunda guerra mundial ejercieron una fuerte coerción en el incremento de las fuentes de financiamiento estatal y, por lo tanto, actuaron como factores que produjeron el afianzamiento del impuesto a la renta en las estructuras tributarias de los países occidentales.

La evolución de las tasas impositivas y el rendimiento en términos recaudatorios del impuesto a la renta personal en Estados Unidos permite vislumbrar en parte este proceso. Como ya se dijo la Ley de 1914 impuso un impuesto personal neto del 1% al 6%, para financiar los esfuerzos de la Primera Guerra la tasa marginal superior subió al 77%, luego comenzó a bajar alcanzado un punto del 25% en 1931; la tarifa fue aumentada al 63%

en 1932, 79% en 1936 y 88% en 1941. La tasa marginal superior llegó al 90% y la tasa efectiva a los ricos friso el 60% en 1945, en tanto que el tipo de ganancias a las corporaciones alcanzó el 94%.

La elevación de las tasas, el establecimiento de impuestos a las ganancias extraordinarias y la reducción de exenciones significó para la hacienda pública norteamericana que los ingresos procedentes del impuesto a la renta personal casi se multiplicaran por tres, pasando de US\$ 2.9 billones en 1929 a US\$ 7.5 billones en 1941 año de entrada de Estados Unidos en la Segunda Guerra (Barreix, 2010).

A partir de la finalización de la segunda guerra los mayores niveles de gastos generados por la alianza de clases entre capital y trabajo que promovió el nuevo aparato estatal que emergió en occidente con el propósito de mitigar las tensiones sociales y asegurar en un mundo bipolar la estabilidad del sistema capitalista determinó la permanencia del impuesto. Partiendo de una mirada keynesiana de la política económica el economista estadounidense John Kenneth Galbraith recomendada mantener elevada la presión tributaria sobre los ricos para mantener la cohesión social; entre 1951 – 1963 la imposición marginal superior del impuesto a la renta en EEUU era del 91%, con una presión fiscal cercana al 50% del producto bruto interno.

El impuesto a la renta no sólo subsistió en las estructuras tributarias de los EEUU y de los países europeos, sino que además experimenta algunos cambios que dominaran el panorama tributario de las economías desarrolladas occidentales y que ya no se revertirán.

En primer lugar como contrapartida al espiral de incremento de tasas adoptó una proliferación de exenciones y tratamientos especiales que, buscando evitar posibles efectos negativos sobre el ahorro, la oferta de trabajo y la inversión de riesgo, *"desnaturalizaron su estructura"* al tergiversar *"la equidad (horizontal y vertical) y, sobre todo, la simplicidad del tributo"* (Barreix, 2010:5,13).

En segundo término se puede decir que este impuesto, que surge como un instrumento estipulado a los ingresos de las clases altas, consolidará su estructura "moderna" al transformarse en un tributo asignado sobre "la masa de los ingresos" (Gaggero, 2006). Siguiendo la "teoría de tributación con representación", en Estados Unidos la retención impositiva sobre los salarios determinó que el número de contribuyentes aumentara del 4% de

los trabajadores en 1929 al 60% en 1945, con un total de 43 millones de contribuyentes.

La inercia que se desata en la reproducción del desarrollo político llevó a que incluso y notablemente bajo la llamada "revolución conservadora" de la década de los '80 que, aún cuestionando los principios políticos aplicados por el Estado de Bienestar y operando una fuerte reducción de tasas (especialmente en Inglaterra con la administración Thatcher y en EEUU en 1986 con Reagan ⁹) y ampliación de bases, no alcanzó a afectar significativamente el rendimiento fiscal ni producir "*...cambios estructurales de gran relevancia en los sistemas tributarios de los países centrales*" (Gaggero, 2006: 18).

En América Latina, la historia de la institucionalización de la imposición sobre la renta tiene paralelos con los de los países con economías desarrolladas y también marcadas diferencias. Con apenas algunos años de retraso y bajo los mismos condicionantes históricos entre 1920 y 1950 se asiste a la difusión e incorporación de este impuesto en las estructuras tributarias de los países de la región.

La dramática situación financiera derivada de la baja de recursos resultante de la disminución y paralización del comercio internacional como consecuencia respectivamente de la Primera Guerra y de la Crisis del '30 llevó a los gobiernos latinoamericanos a iniciar con un carácter temporario y de emergencia la transformación impositiva.

Los primeros en ponerla en marcha serán durante la década del '20 Colombia (1918), México (1921), Brasil (1923), Chile (1924) y Ecuador (1925). Acuciados por las restricciones fiscales provocadas por la guerra y una preocupante deuda flotante, en Argentina en la misma época los cuatro intentos realizados (1918, 1920, 1922, 1924) por los gobiernos radicales de introducir el impuesto a la renta fueron bloqueados por los sectores conservadores en el Congreso. Si bien las dificultades para controlar las Cámaras y la propia división interna del partido radical conspiraron contra el éxito de la reforma, Sánchez Román (2005) pone de relieve que el menor apuro fiscal de Argentina con respecto a otros países -por ejemplo Brasil-, permite también explicar el fracaso de la propuesta.

⁹ En Estados Unidos encontramos que en la mayor parte de los años 70 la imposición marginal superior fue del 70%, en 1988 bajó al 28% y en 1993 se elevó al 39,6%. Las tarifas del impuesto a la renta federal en el 2007 iban entre el 10 y el 35%.

"... la economía argentina se mostró más resistente que la brasileña a las tensiones del comercio internacional durante la década. Aunque las exportaciones tuvieron un comportamiento inestable y aunque los términos de intercambio se deterioraron desde 1917, los ingresos por comercio exterior no dejaron de aumentar. Los buenos resultados de las exportaciones eran fundamentales para obtener recursos para las importaciones que, en última instancia, eran el origen de los ingresos estatales. Además, y a diferencia del Brasil, el éxito de la economía exportadora argentina le mantuvo abiertas con relativa facilidad las líneas de crédito internacionales." (Sánchez Román, 2005: 5).

En la década del '30 los gobiernos de Costa Rica (1931), Argentina (1932), Perú (1932), Guatemala (1938), a fin de incrementar los recursos de las dañadas haciendas públicas como consecuencia de la drástica disminución de los términos del intercambios en el marco de la Gran Crisis, crean como instancia provisoria e imperiosa el impuesto a la renta, llamado en Argentina en ese entonces impuesto a lo réditos.

En los años 40 el impuesto se extiende al resto de América Latina (Venezuela - 1942; Honduras - 1949; República Dominicana 1949) y pervive en tanto el Estado se apropia de una parte de la renta del capital y del trabajo que le permite contribuir al financiamiento de las gestiones estatales que demandaba el naciente modelo industrialización sustitutiva de importaciones y la política económica distribucionista instaurada en el marco de procesos locales de sindicalización masiva. Cabe destacar que en esta marcha de generalización del impuesto en las estructuras tributarias de la región, algunos países (Paraguay, Uruguay) adoptan y mantienen aún en la actualidad un esquema que grava sólo las rentas de las empresas, quedando exentos los ingresos de las personas físicas.

En ese entonces en América Latina como en el resto del mundo occidental el debate sobre la implementación del impuesto a la renta giró en torno a dos argumentos, que históricamente se siguieron colando en las discusiones en torno a su rol económico-social. La recurrencia a este impuesto como una herramienta presupuestaria o un instrumento de equidad y justicia impositiva que amortiguaría la tensión social y pondría un límite al avance socialista y al conflicto de clases.

En Argentina la defensa de los proyectos de Ley expuestos en el Parlamento durante los años 20 y 30 se hizo considerando la situación de

déficits presupuestario y la idea de que el impuesto a la renta que como lo demuestran algunas declaraciones en las cámaras:

"... lesionaba intereses creados y situaciones privilegiadas... (a las cuales) trataba de hacer desaparecer", "... es universalmente considerado como un impuesto de justicia social, por lo que se explica que su aplicación atenúe las asperezas de las llamadas luchas de clases y prestigie la acción social de los gobiernos....haciendo más equitativas las cargas públicas y procurando recursos para la realización de obras y servicios que influyan en el abaratamiento de la vida y en el bienestar general"
(Rabinovich, 1957: 7, 8, 10).

Más allá de la correspondencia del momento fundacional o contexto histórico en que se institucionaliza, en América Latina el impuesto a la renta surge como un gravamen moderado, en tanto la tasa promedio era relativamente suave en relación a los parámetros internacionales¹⁰. La decisión de los legisladores, sustentada en la premisa que tasas más altas ahuyentarían las inversiones (Sánchez Román, 2005), no afectó demasiado a las rentas altas y generó en relación a las economías desarrolladas menores índices de recaudación por lo que los gobiernos latinoamericanos se vieran obligados a depender de los recursos externos y de los impuestos indirectos (Pérez Herrero, 2006).

En Argentina en promedio, durante la primera década de puesta en marcha del impuesto, este aportó un 11% de los ingresos tributarios del país (Cuadro 1), mostrándose en términos recaudatorios un poco más eficaz que Brasil donde, tras diez años de utilización, alcanzó en 1933 su máximo histórico, aportando al erario nacional apenas el 6% del total ingresado (Sánchez Román, 2005).

Por otra parte en nuestro país en el período 1953 – 1961, en el que el impuesto a la renta alcanzó su máxima recaudación (Cuadro 1) en parte vinculado a las reformas puestas en marcha por el peronismo (luego derogadas por los gobiernos militares), el ingreso familiar del decil más alto, donde se concentraba alrededor del 40% del ingreso total, fue

¹⁰ Como ejemplos podemos citar:

- ❖ En Argentina el impuesto, creado por el gobierno surgido del golpe militar de 1930 y ratificado con un predominio de los sectores conservadores por el Congreso Nacional el 30 de diciembre de 1932 (Ley 11682), se aplicó sobre cuatro categorías de actividades con tasas que iban desde 4% al 7%.
- ❖ En Colombia la ley 56/1918 estableció tasas de 3% para las rentas proveniente exclusivamente del capital, 2% renta de capital combinado con industria y 1% para las originadas en el trabajo.
- ❖ En Brasil la legislación de 1923 incluía tasas que oscilaban entre el 0,5% y 8%.

reducido en menos del 2% como consecuencia de los impuestos directos, en tanto la tributación indirecta que recae sobre la producción de bienes gravitó sobre el 60% de familias con ingresos más bajos que en el resto. El efecto regresivo de la tributación indirecta *"...contrarresta el 40% al 80% el efecto progresivo de la imposición directa, por lo que la redistribución que implica la totalidad de la tributación no alcanzaba al 1% del ingreso total"* (Ferrer, 1981:216). Noyola Vázquez (2009) subraya que en el período 1929 - 1953 en Chile los impuestos directos crecieron en términos reales 2.3 veces mientras los indirectos aumentaron 6,3 veces, por lo que la carga fiscal se trasladó de los grupos de altos ingresos hacia los asalariados.

La continuidad del camino establecido, por la oposición de los grupos de poder internos a cualquier modificación radical de la estructura fiscal, se advierte en el largo plazo. Para el año 2005 el 22,5% de los recursos tributarios de América Latina proceden del impuesto a la renta y cerca del 56% de la imposición sobre bienes y servicios. Información que se invierte en el caso de los países de la OCDE, Estados Unidos y la Unión Europea en los que el peso de la imposición a la renta oscila entre el 34,2% y 46,7% de los ingresos tributarios y la indirecta entre el 17% y el 31,7% (Cuadro 2).

La ampliación de los impuestos indirectos supuso una vigorización de las desigualdades al fomentar un régimen fiscal regresivo que, en un contexto de marcada concentración del ingreso, afecta negativamente la distribución de la renta y reproduce luego del pago de los impuestos las relaciones de desigualdad social. El coeficiente Gini, que mide el grado de desigualdad en la distribución del ingreso (siendo 0 igualdad absoluta y 1 total desigualdad), según la CEPAL en América Latina tuvo un promedio regional de 0,532 en 1990 y de 0,546 en 2003 (Velasco, 2006). Para el mismo organismo los cálculos de incidencia arrojan en los países latinoamericanos estudiados que, en términos porcentuales, el coeficiente de Gini después del pago de los impuestos (Gpost) es, con excepción de Costa Rica, mayor en todos los casos que antes del pago de los mismos (Gpre) (Cuadro N 3). En los países económicamente desarrollados si bien se observan altos coeficientes de concentración de ingresos antes del pago de los impuestos, con posterioridad se advierte que la desigual distribución del ingreso disminuye (Cuadro 4).

En esta imagen diferente que en América Latina el impuesto aporta en relación a países con economía desarrolladas, como dato no menos

importante hay que agregar que en la región los mayores ingresos provenientes del impuesto a la renta no están relacionados con la capacidad contributiva de las personas físicas sino con los beneficios de empresas y sociedades, pudiendo uno preguntarse si la carga del impuesto a la renta empresarial no puede trasladarse a los precios, dejando de incidir de esta manera sobre la renta de los dueños o accionistas de las empresas. Para el 2002 en América Latina el impuesto a la renta personal representaba el 0,9% del PBI y el de las sociedades el 2,0%, resultados que contrastan históricamente con los encontrados en Estados Unidos¹¹ y Canadá, la Unión Europea y la OCDE, donde el mayor peso recae en las contribuciones de las personas físicas (entre un 9,8% y un 11% del PBI frente a 2,6 y 3,4 del impuesto a la renta a las sociedades. Ver cuadro 5).

Referencias

- Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina (2010), *Estadísticas Tributarias. Anuario 2009*, Buenos Aires, Dirección de Estudios AFIP. Disponible en línea: <http://www.afip.gov.ar>
- Ardanaz, Martín y Dvoskin, Ariel "La evolución histórica del Estado de Bienestar en la Argentina: una mirada desde el gasto social y los impuestos", en: Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (2008), *Las políticas fiscales en la Argentina: un complejo camino hacia la equidad y la eficiencia*, Buenos Aires, La Stampa, pp. 29 – 62.
- Barreix Alberto, Beis Martín y Roca Jerónimo (2010), "Breve Historia del Impuesto sobre la renta", en: *Documentos*, Doc. N 9/10, Instituto de Estudios Fiscales, Buenos Aires. Disponible en línea: www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2010_09.pdf.
- Burgin, Miron (1975). *Aspectos económicos del Federalismo Argentino*, Solar/Hachette, Buenos Aires
- Cetrángolo Oscar, "Situación y tendencias de la tributación en América Latina", presentado en *Encuentro de "Policy Makers", Equidad fiscal y tendencias tributarias*, La Antigua, 22 y 23 de julio 2008. www.eurosocialfiscal.org/.../20080723_010729_Situacion_y_tendencias_de_la_tributacion_en_America_Latina.ppt
- Cetrángolo Oscar y Gómez - Sabaini Juan Carlos (2007). La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta, en: *Serie Macroeconomía del desarrollo*, 60, Santiago de Chile, CEPAL

¹¹ En 1918, en EEUU el impuesto a la renta empresarial (grandes empresas, *corporation*) rendía 4 veces más que el personal –reducido a los muy pudientes, en 1950 ambos recaudaban lo mismo, y ya en 1980 las personas físicas pagaban 4 veces lo que las corporaciones, ratio que sigue estable hasta hoy. Esto reflejaba la idea de limitar la tributación sobre factores de bases móviles (capital) al tiempo que aumentaba la carga sobre el factor de menor movilidad (trabajo).

- Contreras Carlos, "Los ingresos fiscales en el Perú desde el fin de la guerra con Chile hasta el presente", en: *Economía*, Volumen XX, N 39 – 40, 1997, pp. 249 – 292.
- Ferrer, Aldo (1981). *La economía argentina*, Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica.
- Gaggero, Jorge, "La cuestión tributaria en Argentina: El caso de un retroceso histórico", ponencia presentada ante el *XIV Congreso Internacional de Historia Económica*, Helsinki -Finlandia, 21 al 25 de Agosto del 2006. Disponible en línea: www.cefidar.org.ar/documentos/LACUESTIONTRIBUTARIAENARGENTINAELcasodeunretrocesohistoricoJG.pdf.
- Gómez Sabaini, Juan, "Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión", en CEPAL, *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*, Libros de la CEPAL 93, Santiago de Chile, diciembre 2006. Disponible en línea: www.cepal.org/publicaciones
- Hobsbawm, Eric (1998). *Historia del Siglo XX. 1914-1991*, Barcelona, Crítica.
- Noyola Vázquez, Juan, "El desarrollo económico en México y otros países latinoamericanos", en: *Clásicos*, N 3, Mayo – Agosto 2009, pp. 161 – 177. Disponible en línea: www.revistas.unam.mx/index.php/ROF/article/download/23049/21860
- Pérez Herrero, Pedro. "Nacionalismo, fiscalidad y Estado en América Latina (1930- 1980)", en *Circunstancia*, N 9, Enero 2006, Instituto Universitario de Investigación Ortega y Gasset. Disponible en línea: http://dialnet.unirioja.es/servlet/listaarticulos?tipo_busqueda=ANUALIDAD&revista_busqueda=6679&clave_busqueda=2006
- Pérez Herrero, Pedro "El tratamiento de la fiscalidad en las constituciones del mundo atlántico (1787-1830)", en: Pérez Herrero Pedro y Simón Ruiz Inmaculada (Coords) 2010, *El liberalismo, la creación de la ciudadanía y los Estados nacionales occidentales en el espacio atlántico (1787-1880)*, Universidad Industrial de Santander – Universidad de Alcalá, Bucaramanga-Alcalá, pp. 163 – 259. Disponible en línea: <http://www.cultural.uis.edu.co/files/nuevoBICENTENARIO5.pdf>
- Pierson Paul y Skocpol Theda (2008), "El institucionalismo histórico en la ciencia política contemporánea", *Revista Uruguaya de Ciencia Política*, Vol. 17, N 1 – ICP, Montevideo, pp. 7 – 38. Disponible en línea: http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0797-97892008000100001&Ing=es&nrm=iso.
- Rabinovich Marcos (1957). *Impuesto a los Réditos. Exposición y comentarios*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires.
- Robespierre Maximiliano (1793). *Sobre la propiedad. Seguido del proyecto completo de la declaración de derechos del hombre y el ciudadano*. Convención Nacional, 24 de abril de 1793, año primero de la República Francesa. Disponible en línea: www.g80.cl/documentos/docs/Sobre_la_propiedad.pdf.
- Sánchez Román José Antonio, "El poliedro de la igualdad. Nociones de justicia impositiva en el Brasil y la Argentina en las décadas de 1920 y 1930", en *Boletín del Instituto de Historia Argentina y Americana, Dr. Emilio Ravignani*, N° 28, Buenos Aires, Julio-Diciembre 2005- Disponible en línea: www.scielo.org.ar/php/bihar/n28/n28a04.pdf.
- Sánchez Santiró Ernest, "Ingresos fiscales y economía en México, 1790 – 1910", Ponencia presentada en el *IX Congreso Internacional de la*



Asociación Española de Historia Económica, Murcia 9 – 12 de Septiembre de 2008. Disponible en línea: www.um.es/ixcongresoaehe/pdfB1/Crecimiento%20economico.pdf.

- Velasco, José Luis, "Democratización y conflictos distributivos en América Latina" en Ansaldi, Waldo (director), *La democracia en América Latina, un barco a la deriva*, Buenos Aires, Fondo de Cultura Económica, 2006, pp. 131-175.
- Villegas Héctor (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Depalma

ANEXO

Cuadro 1
ARGENTINA 1932- 2000: INGRESOS TRIBUTARIOS POR TIPOS DE IMPUESTOS
(en porcentajes de recaudación)

Impuesto	1932-40	1941-50	1951-60	1961-70	1971-80	1980-90	1991-00
C. Exterior	34,8	10,8	3,6	11,8	12,7	14,5	5,5
Bienes y Servicios	30,5	31,2	31,0	32,2	36,4	46,2	51,5
Rentas	11,6	23,6	24,3	18,1	11,3	7,9	14,6
Patrimonios	1,6	2,1	3,3	3,8	4,6	8,5	3,1
Seguridad Social	14,5	26,2	34,1	30,1	31,1	19,1	23,2
Otros	8,5	6,2	3,7	3,8	3,9	3,7	2,1

Elaboración propia en base a datos tomados de AFIP (2009)

Cuadro 2
COMPARACION INTERNACIONAL DE LA COMPOSICIÓN DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS
AÑO 2005

Región	Total	Rentas y Ganancias de Capital	Propiedad	Otros Directos	Subtotal Directos	Bienes y Servicios y Transf. Int.	Otros	Seg. Social
A.Lat.	100	22,5	4,5	1,1	28,1	55,6	2,6	13,7
OCDE	100	35,6	5,4	0,9	41,9	31,7	0,7	25,6
EU 15	100	34,2	5,2	1,1	40,8	30,2	0,8	28,1

EE.UU	100	46,7	11,3	0,5	58,0	17,2	0,0	24,7
-------	-----	------	------	-----	------	------	-----	------

Fuente: Cetrángolo Oscar y Gómez - Sabaini Juan Carlos (2007). *La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta*, en: Serie Macroeconomía del desarrollo, 60, Santiago de Chile, CEPAL

Cuadro 3

EFFECTOS DISTRIBUTIVOS DE LA POLÍTICA FISCAL EN PAÍSES
LATINOAMERICANOS
GINI ANTES Y DESPUÉS DE APLICAR IMPUESTOS

País	Año	GPRE	GPOST
Argentina	1997	0,548	0,567
Brasil	2000/01	0,581	0,579
Chile	1996	0,488	0,496
Costa Rica	2000	0,482	0,483
Ecuador	1998/99	0,663	0,670
El Salvador	2000	0,502	0,517
Honduras	2000	0,543	0,571
México	1989	0,506	0,550
Nicaragua	2000	0,510	0,692
Panamá	2003	0,564	0,583
Bolivia	2000	0,559	---
Colombia	2000	0,558	---
Uruguay	2000	0,425	---
Perú	2002	0,498	---
Venezuela	---	---	---
Guatemala	---	---	---

Fuente: Cetrángolo Oscar, "Situación y tendencias de la tributación en América Latina", presentado en *Encuentro de "Policy Makers", Equidad fiscal y tendencias tributarias*, La Antigua, 22 y 23 de julio 2008. Disponible en línea:

www.eurosocialfiscal.org/.../20080723_010729_Situacion_y_tendencias_de_la_tributacion_en_America_Latina.ppt

Cuadro 4

EFFECTOS DISTRIBUTIVOS DE LA POLÍTICA FISCAL EN PAÍSES DE LA OCDE
GINI ANTES Y DESPUÉS DE APLICAR IMPUESTOS

País	Año	GPRE	GPOST
Dinamarca	***	0,420	0,217
Suecia	***	0,487	0,230
Finlandia	***	0,392	0,231
Holanda	***	0,421	0,253
Japón	***	0,340	0,265
Bélgica	***	0,527	0,272
Alemania	***	0,436	0,282
Estados Unidos	***	0,455	0,344
Australia	***	0,463	0,306
Italia	***	0,510	0,345

Fuente: Cetrángolo Oscar, "Situación y tendencias de la tributación en América Latina", presentado en *Encuentro de "Policy Makers", Equidad fiscal y tendencias tributarias*, La Antigua, 22 y 23 de julio 2008. Disponible en línea

*** El cálculo el autor lo hace en base a datos de un trabajo del año 2004 de David de Ferranti y otros, *Desigualdad en América Latina y el Caribe: ¿Ruptura con la historia?*, Washington, D.C., Banco Mundial.

Cuadro 5

COMPARACION INTERNACIONAL DE LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO A LA RENTA
(% del PBI – Año 2002)

Región y países	Impuesto a la renta a las personas físicas	Impuesto a la renta A las sociedades
América Latina	0,9	2,0
Unión Europea	10,8	3,4
OCDE	9,8	3,4
Estados Unidos y Canadá	11,0	2,6

Fuente: Gómez Sabaini, Juan, "Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión", en CEPAL, *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*, Libros de la CEPAL 93, Santiago de Chile, diciembre 2006. Disponible en línea: www.cepal.org/publicaciones

Cita de este artículo:

MANASSERO, I. (2012) "Impuesto a la renta. Orígenes e institucionalización en las estructuras tributarias occidentales". *Revista OIKONOMOS [en línea] 12 de Septiembre de 2012, Año 2, Vol. 2. pp.203-221. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>*

