



# DEBATES JURÍDICOS Y SOCIALES

Tema central:  
Los riesgos ante el Derecho

Universidad de Concepción  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

AÑO 4 | N° 4 | 2011-2012

## Teoría del posicionamiento del Estado en materia presupuestaria. Un estudio en base al gasto tributario.

Luciano Carlos Rezzoagli\*.\*\*

**Resumen:** La concepción de la teoría del posicionamiento de Estado en materia presupuestaria tiende a introducir un nuevo elemento al análisis integrador del desarrollo económico del Estado, actualizando y perfeccionando la clásica teoría hacendaria. 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. Para entender 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 a tratar, sino que es extensible a otros instrumentos que reúnan similares características.

**Palabras clave:** Finanzas Públicas, Cabildeo, Incentivos fiscales, Estado.

### 1.- Introducción

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 la expresión “Gasto Fiscal” 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.

---

\* Doctor en Derecho, Universidad de Salamanca, España. Investigador del IIETE (*Instituto de Investigación de Estado, Territorio y Economía*) y de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional del Litoral (UNL), Santa Fe, Argentina. Becario Postdoctoral del Conicet. Correo electrónico [lrezzoagli@hotmail.com](mailto:lrezzoagli@hotmail.com).

\*\* N. del E.: El presente trabajo fue publicado, con leves modificaciones, en la Revista *Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, de Medellín – Colombia, Vol. 41, No. 115, Julio-Diciembre de 2011 (ISSN 0120-388), pp. 309-329.

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. Durante varios días analizó categoría por categoría<sup>1</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 no relacionó los dólares de ayuda financiera proporcionados por las provisiones de impuestos especiales. Listó sólo los Gastos Directos tradicionales de gobierno.

Stanley Surrey, 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 descrito en idioma del Impuesto” (1973, 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 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.

## 2.- 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

---

<sup>1</sup> 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”.

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, facilitando la corrupción (otorgamiento de verdaderos privilegios) y la aprobación de presupuestos inexactos.

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 lo 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.

Existen otras instituciones que, al igual que los beneficios tributarios, pueden originar un “gasto” por la vía de la ausencia de ingresos, así pueden nombrarse la condonación, la amnistía, la prescripción y la insolvencia probada del deudor. De estas figuras mencionadas, la condonación y la amnistía podrían encajar en un concepto amplio de beneficios fiscales (González Sánchez, 1982) ya que habitualmente 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. Por lo expuesto, creemos que ninguna de estas figuras mencionadas integra el concepto de Beneficios, por lo que su amplitud se reduce pura y exclusivamente a aquellas minoraciones tributarias con fines extrafiscales y de marcado carácter estimulativo.

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 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 a 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”, porque de no existir esta relación, este recurso intencionalmente no recaudado no tendría razón de ser, sería un verdadero desfaldo<sup>2</sup>; además no tienen publicidad y la sociedad desconoce su trascendencia e implicancias en la economía. Aquí ponemos de manifiesto la **total discrecionalidad** en el manejo de estos elementos, la consecuente aprobación de un presupuesto inexacto y, en definitiva, la inadecuada relación que existe 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, forma de actuación) de dichos elementos minorativos; algunos autores (Soler Roch, 1983; Pont Mestres, 1989, Tejerizo López, 1976) estiman que los beneficios 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.

---

<sup>2</sup> 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.

Lo que proponemos es la existencia de una correlación directa entre Gastos – Gasto Tributario – Ingresos.

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 adquisición de diesel para su consumo final.

En palabras de Álvarez Estrada (2010), *además de complicar la estructura de ISR, el tratamiento explícito de estímulo fiscal abre posibilidades para la elusión y evasión fiscal de difícil control para la administración tributaria, y promueve inequidad entre contribuyentes con similar nivel de capacidad contributiva. Al final, la carga fiscal queda inequitativamente repartida entre sectores, promoviendo ineficiente asignación de recursos* (p.299).

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° 24.196).
- Devolución del IVA a la Exploración (Ley N° 25.429) 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.

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).

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, citado en O'Connor, 1994, p. 93).

Así, en palabras de Hamilton (1961), *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* (citado en O'Connor, 1994, p. 94).

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.

En otros términos, se puede resumir que la interpenetración de la economía privada y el Estado han transformado los problemas y conflictos político – económicos en problemas administrativos. También debemos destacar que los grupos de interés permanentes carecen de sentido de responsabilidad o de conciencia de clase, debido a que muchas veces favorecerse económicamente mediante decisiones gubernamentales puede implicar consecuencias negativas para la sociedad (por ejemplo, el intento por parte de los departamentos reguladores de mantener la rentabilidad en una determinada industria tiende a mantener invariable el modo en que los recursos son repartidos y a condiciones monopolistas, lo que, a su vez, dificulta la acumulación del capital y la expansión de toda la economía).

Desde los primeros años del siglo XX el dominio del capital nacional e internacional y de los grupos de interés regional comenzaron a alejar al poder legislativo y al ejecutivo de la influencia directa y legítima de los intereses sociales o particulares, finalmente ésta se convirtió en el representante del capital nacional e internacional (O'Connor, 1994).

A partir de la década del '60 y escapando, como excepción a los controles presupuestarios, las exigencias económicas sumamente receptivas 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.

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 y del modelo neoliberal<sup>3</sup> 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

---

<sup>3</sup> 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:

- 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, y 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 (Fernández, Güemes y Vigil, 2006).

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>4</sup>.

b) Respecto al plano político – institucional<sup>5</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.

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>6</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.

---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> El neoliberalismo destruyó las viejas institucionalidades keynesianas, fordistas, populistas o social-estatas 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 (V. DABAT, Alejandro, “Estado, Desarrollo y Neoliberalismo”, conferencia Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, Argentina, 04 de diciembre de 2009).

<sup>6</sup> Tratados de la República Federal Argentina con los siguientes Estados: *República Federal de Alemania* (ley 24.098), *Confederación Suíza* (ley 24.099), *Francia* (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), *República de 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).

Para ejemplificar el párrafo anterior pueden nombrarse algunos aspectos problemáticos:

- Sentencias foráneas no consideradas extranjeras.
- Conflicto entre el Derecho Internacional Público y el Derecho Internacional Privado.
- Conflicto con 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.

### 3.- Conclusiones

Tenemos suficientes datos para afirmar que el Estado no inicia tratamiento o discusión presupuestaria para satisfacer, en principio, las necesidades sociales (consenso popular de demandas comunes de la población y demandas particulares de cada clase social de las cuales el gobierno busca legitimidad), ni planifica en virtud de las mismas, sino que el punto de partida está dado por dejar conforme a los grupos de presión, aquellos actores con poder e influencia social, política y/o económica referenciados en el estudio de caso: el gasto tributario.

Por lo tanto, si el punto de partida no es la satisfacción de las necesidades del Estado (entendida como requerimiento social o la demanda conjunta del pueblo como auténtico protagonista de la soberanía y principio básico de la democracia) y la de los individuos, en particular, que lo componen, entonces *nunca se logrará plenamente ese propósito al finalizar cada ejercicio fiscal* (ni siquiera contando con todas las posibilidades idóneas para ello), debido a que la instrumentalización de la política financiera se inicia y se desarrolla persiguiendo un objetivo distinto (de allí la elección del término Posicionamiento del Estado). Este, dependiendo de sus características y forma de consecución, se acercará, se alejará o podrá ser diametralmente opuesto a la satisfacción de las necesidades generales.

### Bibliografía

- ÁVILA, Jorge C., “Nuevo Federalismo Fiscal”, Política Pública n° 19, diciembre de 2002, paper disponible en página del Centro de Investigación “Libertad y Progreso” (Argentina), en <http://www.libertadyprogresonline.org/wp-content/uploads/2011/09/Avila-Nuevo-federalismo-fiscal.pdf>.

- ALURRALDE, Aldo - REZZOAGLI, Bruno, *Manual de Finanzas Públicas*, Fondo Editorial Morevallado, México, 2008.
- CORELLA AZNÁREZ, Ignacio, “El Presupuesto de Gastos Fiscales”, en *PGP - Presupuesto y gasto público* (España)- n° 22, 1984, págs. 17-34.
- DABAT, Alejandro, “Estado, Desarrollo y Neoliberalismo”, (conferencia Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, Argentina, 04 de diciembre de 2009), en DABAT, Alejandro (Coord.), *Estado y Desarrollo*, Publicación especial, *Revista Latinoamericana de Economía*, UNAM (México), 2010, 286 p.
- DAMILL, Mario - FRENKEL, Roberto - RAPETTI, Martín, *La Deuda Argentina: Historia, Default y Reestructuración*, Centro de Estudios de Estado y Sociedad CEDES, Argentina, 2005., 54 p.
- FERNÁNDEZ, Víctor Ramiro, *Descentralización Estatal y Decisionismo Fiscal*, Centro de Publicaciones, Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, Argentina UNL, 2000.
- FERNÁNDEZ, Víctor R. - GÜEMES, Cecilia - VIGIL, José Ignacio, “Estado y desarrollo en los discursos del Banco Mundial”, en *Revista Latinoamericana de Economía*, vol. 37, n° 144, 2006.
- FERNÁNDEZ, Víctor R. – GÜEMES, Cecilia– MAGNIN, Juan P. - VIGIL, José Ignacio, *Capacidades Estatales y Desarrollo Regional: Realidades y Desafíos para América Latina*, Ediciones UNL, Santa Fe, 2006.
- GAGGERO, Jorge - GRASSO, Federico, “La Cuestión Tributaria en Argentina”, en *Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina*, CEFID – AR, documento de trabajo n° 5, Bs. Aires, 2005.
- GONZÁLEZ, Darío, *La Política Tributaria Heterodoxa en los países de América Latina*, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), Serie ‘gestión pública’, CEPAL, Santiago, 2009, 51 p.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, *El control de los gastos fiscales por el Tribunal de Cuentas en España*, ed. Institutos de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- JIMÉNEZ, Juan Pablo - GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos - PODESTÁ, Andrea, *Evasión y Equidad en América Latina*, proyecto CEPAL - *Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit* (GTZ) y *Ministerio Federal de Cooperación Económica y Desarrollo de Alemania* (BMZ), Ediciones CEPAL, Santiago de Chile, 2010, 363 p.
- MARTÍN, Fernando, *La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias*, Serie Manuales, Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social (ILPES), CEPAL, Santiago, 2009, 143 p.
- MESTRES, Magín Pont, “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (España)*, Vol. 39, N° 203, 1989, págs. 1087-1142.
- O’CONNOR, James, *La Crisis Fiscal del Estado*, segunda edición, Península, Barcelona, 1994.
- PIFFANO, Horacio L. P., *Descentralización Fiscal II: “La Propuesta Sobre El Nuevo Sistema Tributario Provincial”*, Universidad Nacional de La Plata, 2003.
- PORTO, Alberto (Edit.), *Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal*, U. Nacional de La Plata, 2004, 402 p.
- ROSSIGNOLO, (2003): “El federalismo fiscal y la distribución personal del ingreso en las provincias. Una medición preliminar para Argentina en 2002”, *Anales de la XLVIII Reunión Anual de la AAEP*, Mendoza.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Ed. Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- SOLER ROCH, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1983, 150 p.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión”, en *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero (REDF)*, n° 11, 1976.
- SURREY, Stanley S., *Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditure*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1973.