

# Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido

Por: Alejandro M. Estévez\* y Susana C. Esper\*\*

## *Resumen*

A pesar de las explicaciones clásicas que atribuyen el cumplimiento tributario al temor a ser castigado por el Estado, existe una multiplicidad de factores que inciden sobre el comportamiento del contribuyente. En América Latina, existe una escisión entre la figura del ciudadano político y la del contribuyente, por lo que se ha generalizado que un buen ciudadano no necesariamente debe ser un contribuyente responsable. El objetivo de este trabajo será revisar la naturaleza de tal escisión entre ciudadano y contribuyente. Una posible explicación a este fenómeno, es la idea de “contrato social incumplido”, que explicaría el surgimiento de un tipo de comportamiento, en la cual el incumplimiento fiscal no es una forma de delinquir, sino una manera de ajustar las “injusticias” de un “contrato social” defectuoso.

## *Descriptor*

Ciudadanía – contrato social – cohesión social – comportamiento tributario

## 1. Introducción

Usualmente, el pago de impuestos ha sido atribuido al temor que el contribuyente experimenta ante el riesgo de ser atrapado y castigado por el Estado. Para esta explicación, la coerción (*enforcement*) es la variable determinante del comportamiento tributario (Allingham & Sandmo, 1972). Podríamos disentir, sin embargo, diciendo que este argumento no da cuenta de aquellos Estados en los cuales la probabilidad de sanción es muy baja pero, paradójicamente, el nivel cumplimiento es muy alto (Torgler & Murphy, 2004)<sup>1</sup>.

Esto nos llevaría a pensar que, además del temor a ser atrapado, existen múltiples factores que inciden sobre el cumplimiento tributario. En todo caso, la incógnita sería ¿por qué existen ciudadanía con mejor comportamiento tributario que otras? Todo aquél que obtiene algún beneficio de la vida en sociedad, debería percibir como algo natural el tener que realizar una contribución equitativa al sostenimiento de esa comunidad. Parecería lógico que a medida que fortalecemos nuestra posición como ciudadanos, estemos dispuestos renunciar a parte de nuestro esfuerzo a cambio, germen de la fórmula de *no taxation without representation*<sup>2</sup>. La ciudadanía implica, así, derechos y deberes de corte político, pero también fiscal.

Sin embargo, en no todas las sociedades, la construcción del “ciudadano político” se ha visto complementada por la figura de un “ciudadano fiscal”. Y con ello, se ha generalizado la percepción de que un buen ciudadano, no necesariamente tiene la obligación de ser un contribuyente responsable. Surge así la categoría de “ciudadano a medias” (Botana, 2006).

---

\* Administración Federal de Ingresos Públicos, República Argentina. Email: [almestevez@afip.gov.ar](mailto:almestevez@afip.gov.ar)

\*\* Administración Federal de Ingresos Públicos, República Argentina. Email: [sesper@afip.gov.ar](mailto:sesper@afip.gov.ar)

<sup>1</sup> Como podría ser el caso de Australia. Allí, el sistema impositivo se ha basado en mecanismos de declaración y pago voluntarios. Consecuentemente, la posibilidad de recibir una auditoría de la administración tributaria, la *Australian Taxation Office*, es muy baja. Incluso cuando los evasores son detectados, las multas son relativamente baratas en comparación a la ganancia potencial. Sin embargo, existe un nivel muy alto de cumplimiento tributario (Torgler & Murphy, 2004; Wenzel, 2007; Ahmed & Braithwaite, 2007).

<sup>2</sup> De acuerdo a la cual, no es válida una imposición sin representación.

Este fenómeno plantea dificultades, ya que es imposible mantener un contrato social sin destinar recursos financieros a su mantenimiento; es decir, todo contrato social, necesariamente, tiene como contraparte un pacto fiscal. Entonces, la estructura fiscal no es un mero dato de una sociedad; por el contrario, constituye la cristalización de la estructura de poder de esa comunidad y plasma, consecuentemente, quienes serán los que deberán soportar el costo de financiarla. El objetivo de este trabajo será revisar la naturaleza del hiato entre ciudadano y contribuyente. Una posible explicación a este fenómeno, sería la idea de “contrato social incumplido”, que explicaría el incumplimiento fiscal como una manera de ajustar las “injusticias” de un “contrato social” defectuoso.

## **2. La ciudadanía fiscal: planteo del problema a analizar.**

El concepto de ciudadanía, presente desde los griegos, adquirió un significado nuevo en la metáfora contractualista, que explicita que el Estado ha pactado un intercambio con el ciudadano. En ese contrato, el Estado garantiza a sus ciudadanos una serie de derechos (políticos, económicos, sociales, etc.) que hacen que la vida en sociedad valga la pena; como contrapartida, le exige que se atenga a las reglas (o sea, que acepte vivir en un Estado de Derecho) y que contribuya *materialmente* a sostener ese pacto. De allí que las nociones de pacto social y pacto fiscal sean caras de una misma moneda (Cullen, 2007; Feld & Frey, 2007).

El pasaje del Estado patrimonial (en donde los tributos eran considerados “patrimonio” del regente) al Estado Fiscal (*tax state*), implicó la entrada en la era moderna de la hacienda pública, a partir de la inclusión del *principio democrático* en el manejo del erario. Éste fue el primer paso de la fórmula de “imposición con representación”. El pueblo pasó así de aceptar el tributo a *consentir* su recaudación (Delgado Lobo & Goenaga, 2007; Fernández Cainzos, 2006). Queda claro a este punto que la ciudadanía excede el carácter específicamente político del término, para adquirir simultáneamente un contenido fiscal.

En el panorama latinoamericano, el quiebre entre las dimensiones política y fiscal de la ciudadanía, son más actuales que nunca. Como destaca Natalio Botana (2006a), este grupo de países no ha logrado superar aún la brecha entre la Constitución Política (entendida como la ley suprema) y la constitución económica (es decir, la forma que el Estado ha previsto para financiarse y sustentar dicho ordenamiento institucional plasmado en la Constitución Política). Mientras que es indudable la vigencia del Estado de Derecho en la Argentina, la constitución económica continúa siendo frágil. Esta fisura repercute también en el nivel de la ciudadanía, donde por un lado existe un “ciudadano político”, depositario de una cantidad de derechos y obligaciones políticas y, por otro, el “ciudadano fiscal” (a quien también le corresponden obligaciones y derechos fiscales). Dicha separación refuerza la idea de una ciudadanía “a medias”, que convive con un Estado que por incapacidad fiscal no logra cumplir las obligaciones que su Constitución Política le impone (seguridad, justicia, defensa, salud, educación, etc.). Entonces, si la ley suprema es la garantía de la igualdad jurídica, la debilidad de la constitución económica es campo fértil para las desigualdades sociales, especialmente si se tiene en cuenta el incumplimiento fiscal de los “estamentos privilegiados”<sup>3</sup>, la escasa racionalidad en el gasto público o la financiación vía

---

<sup>3</sup> La idea de “sectores privilegiados” se retrotrae a la concepción misma de pacto social “incumplido”. Quienes están “adentro”, en uso de derechos garantizados (como el de propiedad), incurren en situaciones de incumplimiento fiscal; quienes, por el contrario, están “fuera”, deben sobrevivir sin contacto con las

emisión o endeudamiento. De esta manera, la incapacidad histórica de instaurar una política fiscal que ligara progresivamente la figura del ciudadano a la idea de financiación del Estado generó, a su vez, una conciencia fiscal pobre, que también incide negativamente (Botana, 2002).

De acuerdo a esta “racionalidad”, un buen ciudadano no necesariamente debe ser un buen contribuyente. Así, los latinoamericanos se han convertido en ciudadanos deficientes, que buscan escapar a las obligaciones fiscales. Este déficit facilita un círculo vicioso, ya que disminuyen los recursos fiscales y con ellos, las capacidades estatales para implementar políticas orientadas al logro de una mayor cohesión social, destruyendo los lazos de solidaridad e incentivando la informalidad (CEPAL, 1998). En el caso argentino, esta brecha entre Constitución Política y constitución económica es hoy más actual que nunca, en la medida que el *crack* de 2001 evidenció la crisis del modelo de financiación estatal a través de endeudamiento, dejando en claro la importancia de un modelo fiscal sustentable en el largo plazo y los inmensos costos sociales de la financiación a través del endeudamiento o la emisión.

La dimensión impositiva afecta notablemente a una comunidad, no sólo en el campo económico, sino también las áreas sociales, culturales e institucionales. Por tal motivo, ninguna sociedad ni ningún individuo puede mostrar indiferencia hacia la cuestión fiscal (Moore, 2004; Campbell, 1993; Musgrave, 1992). Ya en el siglo pasado, Joseph Schumpeter, supo ver que la fiscalidad es el espejo de una nación, cuando mencionó que el espíritu de la gente, su nivel cultural, su estructura social y los trazos de su política, dejan una impronta en la historia fiscal de toda comunidad. La idiosincrasia fiscal refleja el conjunto de metas, fines, valores, actitudes y conductas que una sociedad se otorga a sí misma: da cuenta de sus prioridades en tanto comunidad, de sus relaciones de poder y de su estructura social. Nada muestra tan claramente el carácter de una sociedad y de una civilización como la política fiscal adoptada por sus gobernantes (Schumpeter, 1982). Hablar de pacto fiscal es, entonces, hablar de pacto social.

### **3. El pacto social, eje estructurante del pacto fiscal.**

¿Cómo se sustentan económicamente los pactos sociales? ¿Puede ser sustentable un contrato político si no se prevé una forma de financiarlo?

Un **contrato o pacto social** es un conjunto de acuerdos de amplia prevalencia social, que habilitan a los miembros de una sociedad a coordinar sus acciones, a lo largo de las múltiples decisiones que deben realizar en su vida. Todo pacto, haya sido acordado en forma explícita o implícita, necesita basarse en el respeto y la convicción por parte de los contratantes de que es mejor cooperar que confrontar (Binmore, 2004). Históricamente, las naciones –en tanto comunidades políticas-, plasmaron sus principales consensos en Constituciones, que por eso se yerguen en Ley Fundamental y expresión de la voluntad general. El pacto social resume, entonces, el consenso mutuo de los contratantes, qué derechos se transfieren al gobierno de la organización social y cuáles no se ceden (Daros, 2005; Frey, 1997).

---

instituciones del Estado (Botana, 2006b). Además, son justamente los “excluidos” del pacto social los que más sienten la incapacidad fiscal del Estado de implementar políticas a favor del logro de cohesión social, así como experimentan las nefastas consecuencias sociales del trabajo informal.

De hecho, el nivel constitucional es central para comprender qué clase de pacto se ha establecido entre Estado y ciudadanos, en la medida en que define la forma en que tales se relacionan. Una constitución que está diseñada de manera tal de permitir ciertos delitos o el accionar egoísta, reducirá las virtudes cívicas del resto de la ciudadanía y con ello, aumentará el nivel de desconfianza hacia los gobernantes y el sistema legal, favoreciendo el incumplimiento fiscal. De igual forma, las leyes que alientan las prácticas de *free riding* o atentan contra lo socialmente considerado justo y equitativo, disminuyen las virtudes cívicas. Si la percepción de que el incumplimiento fiscal se castiga más duramente en algunos ciudadanos que en otros, probablemente disminuya la voluntad de cooperar en el sostenimiento material de una comunidad (Torgler, 2003).

Un **pacto fiscal** es un acuerdo que legitima el papel del Estado y el ámbito y alcance de las responsabilidades gubernamentales en la esfera económica y social. La ausencia de consenso en torno a cuál debe ser la orientación de la acción estatal, dificulta cualquier arreglo en torno a qué recursos debe manejar el Estado, de dónde deben surgir los mismos y cuáles deben ser las reglas para su asignación y utilización. Por el contrario, un acuerdo político explícito claro sobre qué debe hacer el Estado, ayuda a legitimar el nivel, la composición y tendencia del gasto público y de la carga tributaria necesaria para su financiamiento (CEPAL, 1998).

De allí que todo pacto político, necesariamente, venga acompañado de un pacto fiscal. Por tal motivo, los conceptos de pacto social y pacto fiscal, son indivisibles; a la sazón, dos caras de una misma moneda.

En efecto, aquí ya puede distinguirse claramente la dimensión política de ese pacto fiscal, en la medida que si se establece de manera de beneficiar a un sector en particular, o si el esfuerzo se recarga injustamente a otro sector, el nivel de legitimidad del sistema impositivo disminuirá y con ello, se reducirá la voluntad de los actores de cumplir con las obligaciones que a cada uno le corresponde (Feld & Frey, 1997 y 2002; Tokman, 2007; McGee & Rossi, 2006).

#### **4. Pacto “cumplido”, pacto “incumplido”**

La percepción de que el Estado cumple o no con su parte del pacto, afecta profundamente la voluntad de los ciudadanos de cooperar con su esfuerzo al bienestar general. Por el contrario, cuando la idea de que el gasto público no llega a quienes más lo necesitan o es utilizado para fines privados (corrupción), o si los ciudadanos perciben que los evasores recalcitrantes no son castigados como corresponde, se perjudica el cumplimiento fiscal (Feld & Frey, 2007). Así, con respecto al accionar estatal, la percepción de los ciudadanos puede orientarse hacia la idea un de pacto “cumplido” o un pacto “incumplido”, de acuerdo haya o no percepción de reciprocidad.

#### **Los pactos cumplidos**

Los pactos “cumplidos” se caracterizan por la idea generalizada de que, si bien el intercambio entre ciudadanos y Estado quizá no sea perfecto, existe reciprocidad; es decir, cada parte cumple con sus obligaciones y rinde cuenta por ellas, a la vez que se beneficia de los derechos que logra.

De Rousseau ([1762] 2001) en adelante, a diferencia de las visiones del “impuesto - intercambio”<sup>4</sup>, el pacto fiscal comienza a tomar otros matices, en función de la idea de “igual sacrificio”. De acuerdo a ella, la contribución al sostenimiento de la sociedad es proporcional al esfuerzo que cada uno puede realizar. La noción de justicia distributiva se remonta a la *Ética a Nicómaco* ([circa SIVadC] 2007), en la cual Aristóteles explicaba que lo justo es lo proporcional, siendo injusto lo igual. La progresividad impositiva sería, entonces, un método de corrección social, una obligación de solidaridad ante la sociedad y, consecuentemente, la adhesión a una concepción cívica del impuesto (Crouy de Chanel, 2004).

De acuerdo a esta visión, el ciudadano percibiría el pago de impuestos como una “contribución” al bien común, e incluso actuaría honestamente al momento de declarar sus ingresos, aunque no reciba servicios públicos de la calidad de los esperados de acuerdo al costo de los impuestos. De hecho, existe una menor reticencia a la redistribución del ingreso vía impositiva, cuando los ciudadanos perciben que el proceso político es justo y que las políticas arrojan frutos (Feld & Frey, 2007). El pacto social adquiere entonces un nuevo significado, porque se supera la visión según la cual el hombre accede a vivir en sociedad por motivaciones puramente egoístas (por ejemplo, conservar la vida), y entran en juego valores como la solidaridad y la cohesión social. Surge la creencia de que con ello, se contribuye al bienestar de la sociedad y probablemente sienta mayor culpa o “malestar” al incumplir (Torgler, 2005; Torgler & Schneider, 2007; Torgler & Murphy, 2004).

### **Los pactos “incumplidos”**

Como explica Peter Waldmann (2003), América Latina difiere del caso norteamericano, donde se logró respetar el acuerdo fundante plasmado en la Constitución. En cambio, en los casos latinoamericanos, desde los orígenes mismos de la estatidad<sup>5</sup>, el orden constitucional no fue respetado, sino que en simultáneo a éste, se institucionalizaron “reglas del juego” paralelas, que eran las realmente tenidas en cuenta por los actores intervinientes.

Una constitución diseñada para favorecer la “viveza”, destruye cualquier intento de construcción ciudadana (cívica) (Frey, 1997). Quién actúa ilegalmente, no sólo incumple con el Estado sino también con sus pares. La forma más ejemplificadora de esto, es la economía informal, que implica que hay recursos en uso que no están contribuyendo al

---

<sup>4</sup> La visión “conmutativa” del impuesto halle quizá su máxima expresión en el contractualismo liberal. John Locke ([1690] 1997), hacía énfasis en la necesidad de establecer un pacto que protegiera al individuo y a su esfera privada; la potestad extractiva del Estado se fundamentaba entonces en que la imposición era funcional a la garantía de propiedad. Todo impuesto que excediera el valor del beneficio de la seguridad y protección del contribuyente, es ilegítimo (Duff, 2005). Esta visión, inspirada en la justicia conmutativa, en tanto el tributo es la contraparte que se le debe al Estado por los servicios que brinda. El importe del impuesto sería equivalente al valor de los servicios brindados, por lo que esta visión comúnmente acompañó la denuncia liberal del impuesto como una fuente de despilfarro del gasto público (Crouy de Chanel, 2004).

<sup>5</sup> La estatidad constituye, de acuerdo a Oscar Oszlak (2006), la condición de ser Estado, lo cual se logra paulatinamente, en la medida que se adquieren sus atributos como (1) La capacidad de que el Estado externalice su poder convirtiéndose en soberano; (2) La capacidad de institucionalizar su autoridad logrando el monopolio de la coerción; (3) La capacidad de diferenciar su control a través de la creación de instituciones públicas con la legitimidad como para extraer recursos de la sociedad, profesionalización del funcionariado, etc.; (4) La capacidad de internalizar una identidad colectiva: mediante la creación de símbolos, etc.

fondo público, lo cual genera ineficiencia y costos en materia de bienestar (*welfare*) (Alm, 1985). Si se generaliza entre la ciudadanía la creencia de que el Estado actúa siendo funcional a esa informalidad, probablemente se mine el comportamiento cívico y con ello, la voluntad de cumplir la ley (Frey, 1997).

Ya Nicolás Maquiavelo ([1513] 1997), en el siglo XVI, adelantaba esto cuando sentenció que la supervivencia del príncipe depende de su capacidad de simular lo que no es, y disimular aquello que es. En la misma esencia del político, debería estar, según él, el germen de aparentar ser algo, a pesar de actuar de una forma completamente diferente.

El Estado actúa como el garante del piso mínimo de cohesión social; si el Estado no logra ello, entonces, el pacto se rompe y se quiebra también la noción de la ciudadanía fiscal: el ciudadano ya no cree que sea razonable pagar impuestos (ni legítimo). El carácter justo de un esquema impositivo determinado depende, entonces, de qué tanto éste pueda asegurar valores políticos y normativos, percibidos como “deseables” por la comunidad que los sustenta (Pérez Muñoz, 2007).

## **5. Comportamiento fiscal.**

Robert McGee (2006), a tono con lo dicho anteriormente, expresa que el cumplimiento fiscal puede estar enormemente influido por la percepción que una sociedad tenga sobre la fiscalidad. El autor describe dos tipos principales de comportamiento<sup>6</sup>.

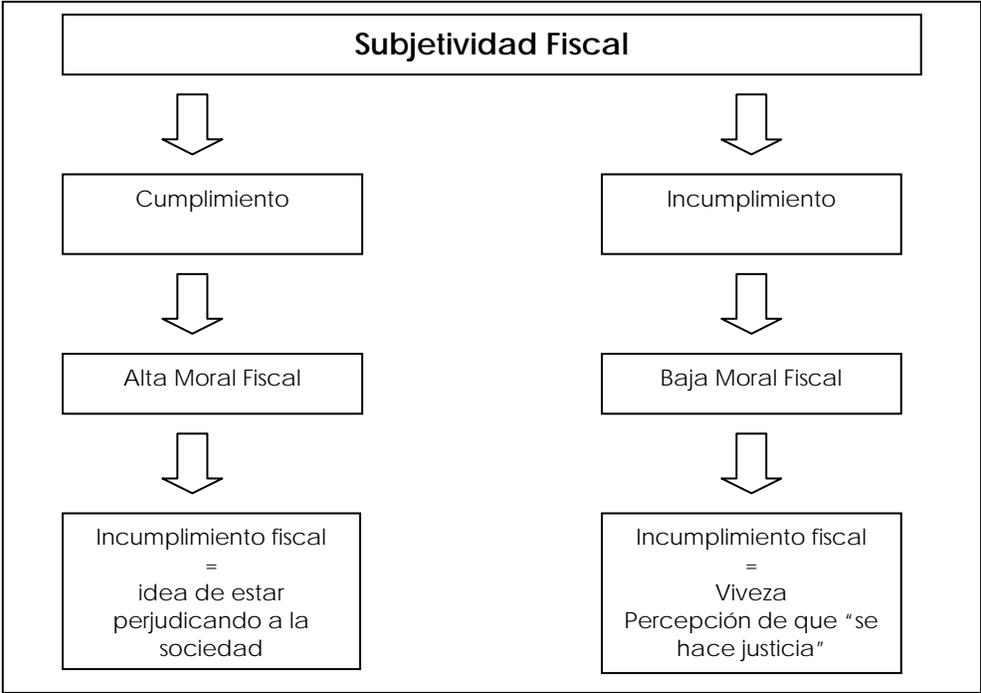
En primer lugar, sociedades con concepciones de “contrato” profundamente arraigadas, considerarán que el incumplimiento fiscal es una conducta falta de ética. Esta mentalidad, explica el autor, reconoce que la democracia puede no ser perfecta; no obstante, en la conciencia del ciudadano existe la idea de que hay una obligación fiscal, en la medida que el individuo vive bajo la protección estatal. En este caso, tal subjetividad se corrobora con una moral fiscal alta, entendida ésta como la voluntad u obligación que cada individuo experimenta con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, guiado por la creencia de que a través del pago de impuestos contribuye al sostenimiento y bienestar de la sociedad. Una moral fiscal alta genera un sentimiento de arrepentimiento ante el incumplimiento fiscal, lo cual indica que si la sensación o sentimiento de culpa por haber incumplido es fuerte, ese individuo probablemente será más propenso a pagar impuestos. Sin embargo, esto no quita que haya incumplidores recalcitrantes, para los cuáles no quedará otra opción que aplicar la ley con todo su peso (Torgler, 2003 y 2005)

Por otra parte, Robert McGee (2006) menciona un segundo tipo de comportamiento, en la cual existe la creencia que dicta que el incumplimiento fiscal, en ciertas circunstancias, deja de ser mal visto e incluso llegar a convertirse en la forma “esperable” y socialmente aceptada de actuar. De acuerdo a McGee y Rossi (2006), éste sería el tipo de subjetividad predominante en Argentina, donde el contribuyente ha sido criado con la idea de que dejar de cumplir con las obligaciones impositivas no siempre es una actitud antiética ni una falta contra el resto de la sociedad. Tal condición puede estar motivada, por ejemplo, en la percepción de que el Estado no cumple con su parte del pacto, lo cual, a su vez, deslegitima

---

<sup>6</sup> McGee (2006) también describe un tercer tipo de comportamiento, vinculado a aquellas visiones anárquicas en la cual el Estado siempre es visto como algo ilegítimo, por lo que no debería existir. Al no poder replicarse esta situación en la práctica (en la medida que todo pacto fiscal nace de un contrato social), esta visión ha sido dejada de lado.

el sistema impositivo. En contraposición al primer tipo de comportamiento, ésta se corresponde con una moral fiscal baja. Es decir, los ciudadanos probablemente sentirán menor responsabilidad hacia la administración tributaria y hacia el resto de la sociedad, lo que hará desaparecer el sentimiento de responsabilidad frente al pago de impuestos y la sensación de culpa por haber incumplido (Torgler, 2005).



Fuente: Elaboración propia en base a McGee (2006), Waldmann (2003) y Torgler (2005)

**6. Conclusiones.**

La percepción de que el Estado no cumple con las obligaciones que ha pactado, genera en el ciudadano la sensación de que el incumplimiento fiscal no es necesariamente un delito; por el contrario, éste se convierte en una forma de “contrarrestar” las injusticias surgidas de un “contrato social incumplido.”

La desconfianza deja marcas profundas en las sociedades. Las ciudadanías en las que prima la idea del “pacto incumplido”, termina por sobresalir una “cultura de la desconfianza”, donde no existen reglas claras, ni hay respeto por los códigos pactados. Consecuentemente, la incertidumbre aumenta, por lo que los ciudadanos estarán continuamente esperando que sus derechos sean avasallados, y en el cálculo por evitar esas traiciones, pueden llegar a incluirse comportamientos como el incumplimiento fiscal, en la medida que se da por sentado que de nada servirá pagar impuestos. Como contrapartida, la baja confiabilidad institucional se vincula claramente a una desconfianza marcada en el sistema, que puede llegar a estimular la corrupción. Por el contrario, aquellas sociedades que reconocen pactos claros e institucionalizados, por lo general, experimentan menor desconfianza, ya que al haber más apego a las reglas pactadas, las personas se vuelven más previsibles y hay mayores posibilidades de que se desarrolle un terreno fértil para la cooperación. Por otra parte, la incertidumbre favorece el individualismo, porque prima la cultura de la

desconfianza y eso hace que el individuo se retrotraiga en sí mismo (Sztompka, 1998 y 1996; Estévez & Marini, 2004).

Por otra parte, los ciudadanos perciben el castigo con injusticia, por lo que éste pierde su carácter ejemplificador. El nivel de punición suele ser más alto entre quienes menos poder tienen; consecuentemente, surge la noción de la arbitrariedad de la sanción y la impunidad de los privilegiados (Feld & Frey, 2002).

Asimismo, el ciudadano experimenta desprotección por parte del Estado, lo que lo lleva a aumentar su sensación de exclusión, en la baja posibilidad de movilidad social (lo cual anula la esperanza de que en el futuro se estará mejor) y en la regresividad y la falta de reciprocidad del sistema impositivo (Tokman, 2007).

Como resultado, hemos construido una cultura del incumplimiento, acompañada de una “indulgencia”, que nace de la noción de contrato “incumplido” por parte del Estado. Además, la generalización de la percepción de corrupción (cristalizada en la convicción de que los recursos no se dirigen a quienes más los necesitan), acompañada del creciente nivel de exclusión, la baja calidad de los bienes y servicios públicos y la falta de castigo a los incumplidores más graves, favorece esta lógica: el ciudadano ya no se siente responsable por las obligaciones que ese pacto le acarrea. A pesar de que se entiende y respeta que el incumplimiento es un delito, se lo acepta –y hasta es promovido- socialmente. Esa indulgencia hacia el “incumplimiento” merma la voluntad de cumplir y el costo moral del evadir, tanto hacia el Estado como hacia el resto de la sociedad.

¿Es reversible esta situación? Superar este escenario requiere de un cambio cultural profundo. La educación tributaria es un camino posible, pero sólo puede arrojar frutos en la medida que los pactos entre ciudadanía y Estado se vuelvan más transparentes y claros, requisito primordial para aumentar la confianza de los individuos en el sistema y, consecuentemente, su voluntad de cooperar con el sostenimiento de esa comunidad. Por otra parte, es cierto que el castigo no es la única variable que explica el cumplimiento tributario. Sin embargo, es innegable que la percepción de justicia en las sanciones a los evasores es determinante en la relación contribuyente – Administración Tributaria. Esto exige que los correctivos sean aplicados gradualmente, de acuerdo a la gravedad de la omisión cometida, por oposición a aquellos sistemas donde los evasores recalcitrantes logran salir ilesos porque quienes deberían controlar hacen la vista “gorda” (Feld & Frey, 2002). Finalmente, el desafío en el largo plazo será superar la persistente sospecha de corrupción, o de que el dinero que debería utilizarse en solucionar los problemas de quienes están socialmente rezagados, se destina a asuntos privados.

## 7. Referencias Bibliográficas.

- AHMED, Eliza y Valerie BRAITHWAITE (2007), “*Higher education loans and tax evasion: A response to perceived unfairness*”, en: *Law & Policy*, Vol. 29, Nro. 1, Págs. 121-136.
- ALLINGHAM, Michael y Agnar SANDMO (1972), “Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis”, en: *Journal of Public Economics*, Nro. 1, Págs. 323-338.
- ALM, James (1985), “The welfare cost of the underground economy”, en: *Economic Inquiry*, Vol. XXIII, abril.
- ARISTÓTELES ([circa S.IVadC] 2007), *Ética Nicomaquea*, Ed. Colihue, Buenos Aires.
- BERISSO, Daniel (2007), “Los límites del concepto de ciudadanía en el marco de una ética social”, en: Cullen, Carlos [comp.], *El Malestar en la Ciudadanía*, Ed. Stella – La Crujía Eds., Buenos Aires.
- BINMORE, Ken (2004), “*Reciprocity and the Social Contract*”, en: *Politics, Philosophy and Economics*, Nro. 3, Vol. 5, Págs. 5-35.
- BOTANA, Natalio (2006a), “La ciudadanía fiscal. Aspectos políticos e históricos”, en: FUKUYAMA, Francis [comp.], *La brecha entre América Latina y Estados Unidos: Determinantes políticos e institucionales del desarrollo económico*, Fondo de Cultura Económica – Fundación Grupo Mayán, Buenos Aires.
- \_\_\_\_\_ (2006b), *Poder y hegemonía: El régimen político después de la crisis*, Ed. Emecé, Buenos Aires.
- \_\_\_\_\_ (2002), *La república vacilante: Entre la furia y la razón*, Ed. Taurus, Buenos Aires.
- CAMPBELL, J. L. (1993), “*The State and Fiscal Sociology*”, en: *Annual Review of Sociology*, Nro. 19, Págs. 163 – 185.
- CEPAL (1998), *El Pacto Fiscal: Fortalezas, Debilidades, Desafíos*, ONU – CEPAL, Santiago de Chile.
- CROUY de CHANEL, Emmanuel (2004), “La citoyenneté fiscale”, en: *Revista Internazionale di filosofia del Diritto*, Vol. I, Págs. 79-118.
- CULLEN, Carlos (2007), “Ciudadanía *urbi et orbi*”, en su: *El Malestar en la Ciudadanía*, Ed. Stella – La Crujía Eds., Buenos Aires.
- DAROS, William (2005), “Tras las huellas del pacto social”, en: *Revista Enfoques*, Vol. XVII, Nro. I.
- DELGADO LOBO, Ma. Luisa y María GOENAGA (2007), “Del tributo al impuesto: La legitimación de la fiscalidad”, en: *IR Revista del Instituto AFIP*, Nro. 2, Págs. 32-59.
- DUFF, David (2005), “Private property and tax policy in a libertarian world: a critical review”, en: *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, Vol. XVIII, Nro. 1, Págs. 23 – 45.
- ESTEVEZ, Alejandro y Guillermo MARINI (2004), *Corrupción y Políticas Públicas: algunos factores estructurantes*, Ed. Centro de Investigaciones en Administración Pública, FCE, Buenos Aires.
- FELD, Lars P. y Bruno FREY (1997), “*Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation*”, en: *Law & Policy*, Vol. 29, Nro. 1, Enero.
- \_\_\_\_\_ (2002), “*Trust breeds trust: How taxpayers are treated*”, en: *Economics of Governance*, Nro. 3, Págs. 87-99.
- FERRONI, Mauro (2005), “*Social cohesion in Latin America: The public finance dimension*”, *IDB Statement prepared for the international policy dialogue on Democracy and Social Cohesion in Latin America and Europe*, Berlin, Banco Interamericano de Desarrollo, Enero.
- FERNÁNDEZ CAINZOS, Juan Jesús (2006), *Sociología de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FREY, Bruno (1997), “A Constitution for Knaves crowds out Civic Virtues”, en: *The Economic Journal*, Nro. 107, Págs. 1043 - 1053.

- GALIMIDI, José Luis (2002), “El Leviatán de Hobbes y la legitimidad moderna”, en: NAISHTAT, F. [comp.], *La acción y la política: perspectivas filosóficas*, Ed. Gedisa, España.
- HOBBS, Thomas ([1651] 2003), *Leviathan o la Materia Forma y Poder de una Eclesiástica y Civil*, Fondo de Cultura Económica.
- LOCKE, John ([1690] 1997), *Ensayo sobre el Gobierno Civil*, Ed. Alba, España.
- McGEE, Robert W. (2006), “Three views on the Ethics of Tax Evasion”, en: *Journal of Business Ethics*, Vol. 67, Págs. 15-35.
- MACGEE, Robert W. y Marcelo ROSSI (2006), “The ethics of tax evasion: a survey of law and business students in Argentina”, *paper* presentado en la *Sixth Annual International Business Research Conference*, FLA., Febrero de 2006. Mimeo.
- MAQUIAVELO, Nicolás ([1513] 1997), *El príncipe*, Ed. Norma, Bogotá.
- MOORE, M. (2004), “Revenues, State Formation and the Quality of Governance in Developing Countries”, en: *International Politics Science Review*, Vol. 25, Nro. 3, Págs. 297 – 319.
- MUSGRAVE, R. A. (1992), “Schumpeter’s crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology”, en: *Journal of Evolutionary Economics*, Vol. 2, Págs. 89 – 113.
- OSZLAK, Oscar (2006), *La Formación del Estado argentino: Orden, progreso y organización nacional*, Ariel Historia, Buenos Aires. 6ta. Edición
- PÉREZ MUÑOZ, Cristian (2007), “Impuestos y justicia distributiva: una evaluación de la propuesta de justicia impositiva de Murphy y Nagel”, mimeo.
- RIBEIRO, Renato Janine (2000), “Thomas Hobbes o la paz contra el clero”, en: BORÓN, Atilio [comp.], *La filosofía política moderna: de Hobbes a Marx*, CLACSO – EUDEBA, Buenos Aires.
- ROUSSEAU, Jean Jacques ([1762]2001), *El contrato social*, Ed. El Ateneo, España.
- SALTALAMACCHIA, Homero (2005), *Del proyecto al análisis: Aportes a una investigación socialmente útil*, Ed. El Artesano, Buenos Aires.
- SCHUMPETER, Joseph A. (1982), *Historia del Análisis Económico*, Ed. Ariel, España.
- STAKE, R. (1994), “Case Studies”, en: Denzin, N.K y. Lincoln [Compiladores], *Handbook of Qualitative Research*, Ed Sage, UK.
- SZTOMPKA, Piotr (1998), “Trust, distrust and two paradoxes of Democracy”, en: *European Journal of Social Theory*, Vol. I, Págs. 19-32.
- TOKMAN, Víctor E. (2007), “The informal economy, insecurity and social cohesion in Latin American”, en: *International Labour Review*, Vol. 146, Nro. 1-2, Págs. 81-107.
- TORGLER, Benno (2005), “Tax Morale and direct democracy”, en: *European Journal of Political Economy*, Vol. 21, Págs. 525–531.
- \_\_\_\_\_ (2003), “Tax morale, Rule – Governed Behaviour and Trust”, en: *Constitutional Political Economy*, Nro. 14, Págs. 119–140.
- TORGLER, Benno y Friedrich SCHNEIDER (2007), “What shapes attitudes towards paying taxes? Evidence from multicultural European countries”, en: *Social Science Quarterly*, Vol. 88, Nro. 2, Págs. 443-470.
- TORGLER, Benno y Kristina MURPHY (2004), “Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time”, CREMA Working Paper Nro. 2004-04, Basilea. Versión digital disponible en: <http://www.crema-research.ch>
- VÁRNAGY, Tomás (2000), “El pensamiento político de John Locke y el surgimiento de liberalismo”, en: BORÓN, Atilio [comp.], *La filosofía política moderna: de Hobbes a Marx*, CLACSO – EUDEBA, Buenos Aires.

WALDMANN, Peter (2003), *El Estado anónimo: derecho, seguridad pública y vida cotidiana en América Latina*, Ed. Nueva Sociedad, Caracas.

WENZEL, M. (2007), “The Multiplicity of Taxpayers Identities and their Implications for Tax Ethics”, en: *Law & Policy*, Vol. 29, Nro. 1.

YIN, R. (1994), *Case Study Research, Design and Methods*, Ed. Sage, USA.