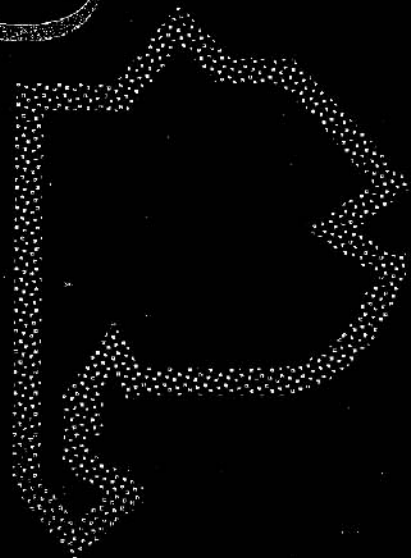


DE ECONOMIA

Nº 3

CUADERNOS

Propuesta para
un Sistema
Tributario Federal



Ministerio de Economía
de la Provincia de Buenos Aires
República Argentina

Propuesta para un Sistema Tributario Federal

Este informe ha sido elaborado por Omar Chisari, Oscar Libonatti, Mario Salinardi, Horacio L. P. Piffano, Fernando Navajas, Laura Persoglia, Guido Porto y Pablo Sanguinetti.

Las opiniones vertidas por los autores no comprometen la posición oficial del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

La Plata, enero de 1995.

AUTORIDADES

Dr. Eduardo Duhalde
Gobernador

Sr. Rafael Romá
Vicegobernador

Lic. Jorge Remes Lenicov
Ministro de Economía

Lic. Juan Picasso
Subsecretario de Hacienda

Lic. Gerardo Otero
Subsecretario de Finanzas

Lic. Jorge Sarghini
Jefe de Asesores

Prólogo a la serie de Cuadernos de Economía

La economía argentina ha experimentado en los últimos años profundos cambios. Apertura, desregulación, privatizaciones, reforma del estado, liberalización de los distintos mercados han sido las características de la política económica en el último quinquenio. A ello hay que adicionarle el logro de la estabilidad de precios como también el inicio de un fuerte proceso de expansión económica. Pero también se presenta como característico la toma de conciencia sobre la necesidad de mantener el equilibrio fiscal y algunos avances en las definiciones sobre el federalismo y el rol de las provincias.

Todos estos temas planteados en solo 5 años han provocado un cambio muy profundo en las reglas de juego de la economía y en el comportamiento de los distintos actores de la sociedad, lo cual permite hablar de un quiebre respecto a la anterior organización económica.

Esto incluye, entre otras cosas, la relación del Estado con la sociedad, la que en el contexto de una sociedad democrática debe ser objeto de discusiones y análisis que cuenten con suficiente respaldo de información sobre los temas abordados.

Y en ese sentido, el problema de la información ha sido una restricción con la que nos hemos encontrado al inicio de nuestra gestión, lo cual dificulta la toma de decisión pero también el seguimiento por parte de la comunidad de las acciones de gobierno.

Por ello, hemos trabajado en pos de construir series estadísticas sobre los aspectos financieros y presupuestarios que posibilitan el seguimiento de las cuentas públicas. Y paralelamente hemos encarado la ejecución de una serie de estudios de tipo estructural que entendemos son de relevancia para ayudar a definir diversos aspectos de las finanzas públicas y de la economía global de la Provincia de Buenos Aires.

En algunos casos han sido producto del trabajo interno del Ministerio; en otros son el resultado de proyectos de cooperación realizados a través de acuerdos con la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata y con el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo.

Como estamos seguros que habrán de enriquecer el debate sobre distintos aspectos de la problemática provincial, hemos decidido su edición. Lanzamos así los "Cuadernos de Economía", que tienen por objetivo poner en conocimiento público los análisis y diagnósticos realizados, así como las ideas que han surgido al respecto.

Las consideraciones y propuestas que se formulan en los mismos pueden no coincidir con posiciones que impulsa este Ministerio; lo importante es que puedan servir para tomar conciencia de la problemática económica y generar discusiones sobre las futuras políticas a implementar.

Jorge L. Remes Lenicov
Ministro de Economía
Provincia de Buenos Aires

Introducción

Este estudio constituye una contribución para el análisis del federalismo fiscal en la Argentina. El tema ha estado, está y estará en la discusión política y académica de las políticas públicas. No es raro que esto ocurra ya que no existe un modelo único para la estructura institucional de la provisión de bienes públicos y su financiamiento. Las formas concretas cambian entre países y en un mismo país en distintos momentos.

El centro del estudio es una propuesta de descentralización tributaria que acompañe a la significativa descentralización de funciones y gastos que, en gran medida, ya se ha concretado. El énfasis se ubica en la reforma de la relación fiscal Nación-Provincias. La propuesta comprende -con una secuencia temporal a analizar cuidadosamente- la creación a nivel provincial de un impuesto sobre el valor agregado, y/o de un impuesto sobre los ingresos, y/o de impuestos sobre consumos específicos, y/o el refuerzo de la imposición sobre el patrimonio. Además del fundamento económico y del análisis de factibilidad desde el punto de vista de la técnica y la administración tributaria, se presenta una cuantificación de la propuesta a nivel global y de cada una de las provincias.

Dado que el énfasis de la propuesta es la descentralización tributaria de la Nación a las Provincias, en este estudio no se analizan otros tópicos de indudable relevancia para el diseño de todo sistema tributario, como ser: modificaciones en la actual participación de la imposición directa e indirecta; estructuras de las alícuotas de los impuestos (alícuotas impositivas uniformes versus diferenciales entre bienes), etc.. Asimismo, y por igual razón, se ha considerado como restricción básica de la propuesta el mantenimiento de los niveles actuales de presión tributaria global, de modo de preservar la estabilidad macroeconómica y no afectar los costos de producción y los incentivos de los agentes económicos.

La propuesta implica un rediseño de los sistemas de coparticipación de impuestos hoy vigentes. En él se exploran los lineamientos básicos de un nuevo régimen de transferencias de nivelación de la Nación a las Provincias, vía el Presupuesto Nacional, que sustituirían al actual régimen de coparticipación. Los coeficientes de coparticipación de cada Provincia -excluidas aquellas que logren el autofinanciamiento con la descentralización tributaria- surgirían de ponderar indicadores de capacidad y esfuerzo tributarios, objetivamente determinados, de modo de evitar discrecionalidades. Las

transferencias serían de libre disponibilidad, de modo tal que cada Provincia sería la única responsable de la asignación de los fondos, previéndose, no obstante, incentivos para aquellas provincias con esfuerzo tributario superior al promedio.

El estudio debe ser entendido como un paso hacia la modificación del funcionamiento del federalismo fiscal argentino y no como una propuesta cerrada que no admita estudio, discusión y modificaciones. Dentro de la problemática analizada, el aspecto de aplicabilidad más inmediata corresponde al Impuesto al Valor Agregado Provincial, debido al proceso ya iniciado de sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco del Acuerdo Federal. El IVA provincial propuesto se basa en el principio de destino, cumple con el principio de neutralidad, respeta la autonomía fiscal provincial (las Provincias pueden fijar diferentes niveles para la alícuota dentro de cada jurisdicción), es administrativamente viable y menos vulnerable a conductas de evasión impositiva que el impuesto a las ventas minoristas. Se ha preferido una presentación resumida que facilite la lectura; el interesado en profundizar los fundamentos de la propuesta, la experiencia internacional y otros detalles, puede consultar los estudios realizados a nivel de cada impuesto.

Si este estudio logra instalar un amplio debate sobre el tema, habrá logrado su objetivo, aún cuando el diseño final del modelo se aparte de las propuestas concretas del trabajo, pero se respeten los principios básicos sobre los que ha sido elaborado. Esos principios básicos tienden a conformar un federalismo eficiente y responsable, con resguardos para la equidad regional y personal. La autonomía fiscal provincial, tanto del lado de los gastos como de los ingresos, es una pieza clave de ese nuevo federalismo. El estudio se presenta en un momento especial, ya que las relaciones Nación-Provincias están en la agenda diaria de las políticas públicas y el debate ha alcanzado jerarquía Constitucional, ya que en la Ley N° 24.309 del 29/12/93 se incluye entre los "Temas que son habilitados por el Congreso Nacional para su debate por la Convención Constituyente", al siguiente punto:

"A. FORTALECIMIENTO DEL RÉGIMEN FEDERAL.

a) Distribución de competencias entre la Nación y las provincias respecto de la prestación de servicios y en materia de gastos y recursos. Régimen de coparticipación."

La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, que tiene una larga trayectoria y tradición en el estudio y análisis de políticas regionales y fiscales, es el ámbito académico en el que se ha realizado el estudio. La investigación se realizó por Convenio con el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, que brindó apoyo financiero, cooperación técnica y la posibilidad de discusión de los temas, circunstancia que permitió enriquecer las versiones preliminares del trabajo.

Los desarrollos y resultados, no obstante, no comprometen a las instituciones mencionadas, siendo de exclusiva responsabilidad de sus autores.

El equipo de trabajo estuvo integrado por: Omar **CHISARI**, Atilio **ELIZAGARAY**, Marcelo **GARRIGA**, Leonardo **GASPARINI**, Oscar **LIBONATTI**, Fernando **NAVAJAS**, Laura **PERSOGLIA**, Horacio L. P. **PIFFANO**, Alberto **PORTO**, Guido **PORTO**, Mario **SALINARDI**, Pablo **SANGUINETTI** y Santiago **URBIZTONDO**. Actuaron como **Coordinadores**, en el área Tributaria el **Dr. Piffano**; en el área de Gasto Público el **Dr. Urbiztondo**; en el área Transferencias Intergubernamentales, el **Dr. Porto**, quien asimismo tuvo la **Coordinación General del estudio**.

En la elaboración del presente documento, participaron: Chisari, Libonatti y Salinardi (IVA Provincial e Imposición Provincial a los Consumos Específicos); Piffano (Principios para un Sistema Tributario Federal y el Impuesto Provincial a las Ganancias); Navajas y Persoglia (Imposición Provincial sobre el Patrimonio); Porto y Sanguinetti (Federalismo Fiscal y Nuevo Régimen de Transferencias Intergubernamentales).

Capítulo I

Evolución del Federalismo Fiscal Argentino: del Federalismo Competitivo al Federalismo Coercitivo

En casi todos los países del mundo el sector público está estructurado en varios niveles de gobierno que realizan gastos y recaudan impuestos; la problemática de esta descentralización -que es independiente de la organización político- institucional de los países- es estudiada, en los aspectos económicos, por el "federalismo fiscal" (o "economía de los gobiernos locales", como también se lo denomina en los países unitarios). El fenómeno del "federalismo fiscal" es así, diferente del "federalismo político" (o federalismo propiamente dicho, que se ocupa de la organización político-institucional de un país). El fenómeno casi universal del federalismo fiscal tiene un fundamento económico claro (además del político): los bienes públicos -aquellos para los que es necesaria la provisión centralizada debido al "fracaso del mercado"- tienen distinta jerarquía territorial; algunos (defensa nacional, relaciones exteriores) benefician por igual a toda la población del país; otros (servicios urbanos, atención básica de la salud) concentran sus beneficios en un ámbito territorial menor. Para los "bienes públicos locales" (versus los "nacionales") es clara la ventaja informativa de los gobiernos provinciales y municipales, que pueden adaptar mejor la oferta de esos bienes públicos a la demanda local -que puede variar entre las distintas comunidades-. Si la provisión la hiciera el gobierno central, debido a la falta de información sobre las demandas (preferencias) locales, muy probablemente la cantidad sería la misma en todas las regiones.

¿Cuál ha sido la división de funciones en la Argentina? Los datos básicos sobre relaciones intergubernamentales (o relaciones verticales, entre diferentes niveles de gobierno) se muestran en el Cuadro N° 2. Antes de los regímenes de coparticipación de impuestos (por ejemplo, en 1916) el Gobierno Nacional (GN) realizaba el 63,3% del gasto público total y los gobiernos locales el 36,7% restante [25,0% los gobiernos provinciales y Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (GP) y 11,7% los gobiernos municipales de las provincias (GM)]. Como no existían regímenes de coparticipación de impuestos, esos porcentajes son también indicadores (aproximados) de descentralización por el lado de los recursos fiscales. En el presente

esta situación se ha modificado; así, hacia 1991 el GN realizaba el 55,6% del gasto, los GP el 35,7% y los GM el 8,7%.

Si se excluyen los pagos de previsión social -muy bajos en 1916- y se centra la atención en el resto de los gastos, la descentralización ha sido significativamente mayor: 48,9% del gasto es realizado por el GN, 39,5% por los GP y 11,6% por los GM. La recaudación tributaria, en cambio, tuvo una tendencia opuesta ya que en 1991 el 81,8% de la recaudación total bruta corresponde al GN, el 14,1% a los GP y el 4,1% a los GM. Si se excluyen los ingresos de previsión social los porcentajes son, respectivamente, 76,7%, 18,1% y 5,2%. Los datos revelan una de las características salientes del federalismo fiscal en la Argentina: creciente descentralización de funciones (gastos) con una importante centralización tributaria. La consecuencia de estas evoluciones divergentes es la creciente importancia de las transferencias intergubernamentales: de prácticamente inexistentes en 1916, pasaron a financiar cerca del 60% del gasto de los GP (Cuadro N° 3) y, se estima, algo más del 50% del gasto de los GM.

Las relaciones interjurisdiccionales (o relaciones horizontales, entre gobiernos de un mismo nivel: el provincial) se describen sintéticamente en el Cuadro N° 4, en el que se presenta información para tres momentos en el tiempo: 1916, 1960 y 1986.

Los datos presentados pueden ser de utilidad para caracterizar al federalismo argentino a lo largo del tiempo. Hasta los regímenes de coparticipación, reunió algunas características de "federalismo competitivo"; competencia que se daba tanto vertical como horizontalmente. El sector público era relativamente pequeño (10 al 12% del PBI) y se verificaban resultados que predice la literatura económica sobre descentralización fiscal en un contexto de desequilibrios territoriales, sin mecanismos de transferencia de fondos entre niveles de gobierno. En primer lugar, como cada nivel de gobierno debía financiar sus gastos con recursos propios, el GN era mucho más importante que los GP (ya que disponía de las fuentes de financiamiento más importantes); en segundo lugar, como cada provincia debía financiar sus gastos con recursos propios, había grandes diferencias en cuanto a las

alternativas abiertas a los residentes de las distintas jurisdicciones para el consumo de bienes públicos provinciales. Del Cuadro N° 4 surge claro que antes de los regímenes de coparticipación (1916) las oportunidades territoriales en cuanto a provisión de bienes públicos eran bien diferentes, según el nivel económico de cada jurisdicción; por ejemplo, las Jurisdicciones Avanzadas tenían un gasto per capita que era más del doble del de las Jurisdicciones Rezagadas. Esa vinculación entre nivel del gasto provincial y tamaño de la base tributaria propia desaparece luego de introducirse los regímenes de coparticipación federal de impuestos (desde el 1-1-1935), revirtiéndose la situación hacia fines de los años ochenta; por ejemplo, las Jurisdicciones Rezagadas duplican el gasto per capita de las Avanzadas.

La crisis mundial de los años 30 y luego la segunda guerra mundial, generaron un nuevo consenso sobre el papel del estado en la vida económica. Hacia los años cincuenta esta posición se vio fortalecida con el sustento académico que le brindaba la teoría del "fracaso del mercado", que legitimaba la intervención gubernamental masiva por razones de eficiencia, equidad, crecimiento y estabilidad. El tamaño del gobierno creció y sus funciones se multiplicaron; el desarrollo económico y la modernización de las instituciones fiscales en la posguerra posibilitaron que los gobiernos contarán con abundantes fondos para financiar sus actividades. Este fue un hecho casi universal en los países occidentales¹. El federalismo fiscal argentino, en ese contexto, comienza a transitar un camino distinto al del período anterior: la introducción de los regímenes de coparticipación federal de impuestos puede considerarse que inaugura la etapa del "federalismo cooperativo". La "cooperación" implicó mayor participación de las provincias en los gastos del gobierno general (Cuadro N° 2), creciente participación en la masa de recursos coparticipables (Cuadro N° 3) y diseño de sistemas de transferencias de fondos con criterios de redistribución territorial, que permitieran la igualdad territorial de oportunidades en cuanto a la provisión de bienes públicos provinciales. Este nuevo funcionamiento del federalismo cambió significativamente la situación interprovincial en la Argentina; en el Cuadro N° 4 puede observarse

que ya hacia 1960 los gastos per capita se habían emparejado entre las provincias Avanzadas, las Intermedias y las Rezagadas.

Por los años setenta, y con más fuerza en la década de los ochenta, se desarrolla una literatura que enfatiza las ineficiencias e inequidades que pueden originarse en la toma de decisiones colectivas y que contraponen el "fracaso del gobierno" al "fracaso del mercado". Esa corriente intelectual se desarrolla en un contexto de escasez de recursos que permitieran continuar, no ya con la expansión sino con el mero financiamiento de las actividades que habían asumido los gobiernos. La Argentina asistió en este período a una intensificación del uso de los instrumentos del período anterior. Lo que en otros países comenzaba a plantearse como "fracaso del gobierno" versus "fracaso del mercado", en la Argentina parece haberse visualizado como más intervención gubernamental para enfrentar un "fracaso del mercado" que era más intenso que el que antes se había percibido. El sector público siguió creciendo; la redistribución territorial fue llevada a situaciones límite, donde no sólo se intensificó la realizada por vías explícitas (regímenes de coparticipación y otros), sino que se apeló a nuevos regímenes (como los de promoción regionales, carentes de racionalidad económica, etc.). Las relaciones fiscales Nación-provincias se movieron de esa forma hacia otro modelo de federalismo, que en sus grandes rasgos aún sigue vigente: el federalismo coercitivo. En efecto, la Ley N° 23.548, que norma actualmente el sistema de coparticipación, no llegó a tener discusión parlamentaria, salvo en el Senado, y destacable por su bajo nivel. Con posterioridad se introdujeron continuas reformas tributarias nacionales que modificaron las reglas de juego entre la Nación y las Provincias. Así, los "Acuerdos", "Pactos", etc, que se instrumentaron por iniciativa del Poder Ejecutivo Nacional y se acordaron con los Poderes Ejecutivos Provinciales, han dejado de lado el necesario debate de ideas en el Congreso Nacional y en las Legislaturas Provinciales, a fin de que estos cuerpos legislativos tuvieran la oportunidad de concretar su tratamiento y análisis para poder ratificarlos o rectificarlos. Los esquemas de presión desde el gobierno nacional, a través de decisiones de política económica centralmente diseñadas, han puesto en evidencia la vulnerabilidad de las jurisdicciones provinciales para adoptar políticas tributarias propias o, inclusive, exigir el tratamiento previo de cuestiones fundamentales del federalismo fiscal. No se puede pensar en el federalismo (excepto el conceptualizado como coercitivo) con propuestas que

¹ El "dramático crecimiento" de los presupuestos públicos en los países de occidente puede ejemplificarse con estos datos: en la Argentina el tamaño del gobierno pasó del 12,2% del PBI en 1913-15 al 49,8% en 1983; en EE.UU. de América del 7,7% del PBI en 1902 al 35% en 1978; en Italia del 19% en 1888, al 27% en 1951 y al 52% en 1979.

tengan su acento en elementos tales como "uniformidad de bases tributarias y alícuotas", "uniformidad de prestaciones", "severas restricciones" sobre el comportamiento de las variables de los gobiernos locales, "homogeneizaciones estrictas" y similares.

Ante este panorama, el desafío que se enfrenta en este estudio es el de responder a la pregunta de cómo modificar hacia el futuro el funcionamiento del federalismo fiscal en la Argentina. Las propuestas están orientadas al retorno hacia alguna forma de "federalismo competitivo", con resguardos para que no se reproduzcan las desigualdades de 1916, pero que constituya un freno a los excesos y distorsiones de los años 80 y 90. El camino es, por un lado, la descentralización de funciones y de gastos, que en gran parte ya ha sido realizada entre la Nación

y las Provincias. Queda aún por concretar, pero con mucho cuidado, un proceso similar entre las Provincias y las Municipalidades, en la forma y en los tiempos que cada provincia considere más conveniente. Por otro lado, ese camino debe ser acompañado por un proceso equivalente de descentralización tributaria, es decir, transitar el camino inverso al que se ha seguido desde 1935 y que se ha intensificado en los últimos años. Los elementos básicos de este nuevo federalismo son la eficiencia (rasgo del federalismo competitivo), la equidad (rasgo del federalismo cooperativo) y el control de todos los niveles de gobierno (rasgo de una sociedad democrática). El federalismo propuesto -que implica indudables problemas de instrumentación por resolver- es un medio adecuado para el logro de los objetivos de **unidad y diversidad** ("e pluribus unum").

CUADRO N° 1
ESTRUCTURA DEL SECTOR PUBLICO ARGENTINO

Número de Unidades Políticas por Niveles de Gobierno en la Argentina	
Nivel de Gobierno	Número de Unidades Políticas
1. Gobierno Nacional	1
2. Capital Federal (Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires Distrito Federal)	1
3. Provincias	23
4. Municipalidades de Provincias	1.110
TOTAL	1.135

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 2
ESTRUCTURA DEL SECTOR PUBLICO ARGENTINO: 1916-1991
(%)

JURISDICCIONES	1916	1991			
		Con Previsión Social		Sin Previsión Social	
		Gastos Totales	Ingresos Totales	Gastos Totales	Ingresos Totales
Gobierno Nacional	63,3	55,6	81,8	48,9	76,7
Provincias y MCBA	25,0	35,7	14,1	39,5	18,1
Municipalidades de Provincias	11,7	8,7	4,1	11,6	5,2

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 3
FINANCIAMIENTO DEL GASTO PROVINCIAL
CON RECURSOS NACIONALES
- Coparticipación Federal y Otros -
(%)

AÑOS	%
1900	6,5
1910	11,5
1939	28,7
1960	47,2
1973	62,8
1974	65,2
1975	76,7
1976	73,1
1977	61,6
1978	55,9
1979	51,1
1980	49,3
1981	50,7
1982	55,4
1983	73,5
1984	58,9
1985	62,4
1986	61,2
1987	60,8
1988	57,5
1989	67,4
1990	55,8
1991	62,9

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 4
DINAMICA DE LAS EROGACIONES DE LOS GOBIERNOS PROVINCIALES
EN VALORES CONSTANTES, PER CAPITA
1916 - 1960 - 1986
(Pesos Ley 18188 de 1960)

JURISDICCIONES	1916	1960	1986
PROMEDIO TOTAL	8,30	23,60	73,82
AVANZADAS	9,26	22,62	55,08
MCBA	10,46	20,45	59,59
Buenos Aires	9,92	22,11	44,16
Santa Fe	7,41	20,39	74,74
Córdoba	6,04	26,56	64,87
Mendoza	11,94	31,21	86,38
BAJA DENSIDAD	-	36,78	208,10
Chubut	-	35,61	165,26
Santa Cruz	-	110,90	437,17
La Pampa	-	39,02	173,94
Río Negro	-	22,11	150,17
Neuquén	-	27,43	247,79
Tierra del Fuego	-	-	323,85
INTERMEDIAS	6,91	24,68	96,64
San Juan	4,95	31,68	107,15
San Luis	4,70	38,54	128,27
Entre Ríos	7,29	23,64	87,20
Tucumán	8,74	19,69	68,34
Salta	4,90	24,23	132,81
REZAGADAS	4,04	24,50	104,33
La Rioja	2,57	29,54	247,49
Catamarca	2,71	38,15	153,34
Corrientes	4,69	30,78	93,73
Jujuy	6,09	24,89	95,12
Misiones	-	22,25	79,33
Chaco	-	21,64	93,06
Santiago del Estero	3,52	18,53	75,55
Formosa	-	17,93	163,01

Fuente: Elaboración propia.

Capítulo II

Principios para un Sistema Tributario Federal

2.1. PRINCIPIOS TEORICOS.

Las Finanzas Públicas se han ocupado de la fijación de principios que guíen la asignación de roles en materia fiscal a los niveles de gobierno estructurados en un sistema federal.

Un ordenamiento de los esquemas de coordinación financiera **según el grado de autonomía** reconocido a los gobiernos locales, es el siguiente:

1. **Sistemas tributarios propios:** con bases y alícuotas bajo control local, que pueden asumir las formas de "Separación de fuentes" o de "Concurrencia de fuentes" de ambos niveles de gobierno.

2. **Alícuotas adicionales:** las bases y alícuotas (nacionales) son establecidas por el gobierno central, admitiendo el establecimiento de alícuotas adicionales por parte de los gobiernos locales.

3. **Coparticipación impositiva:** Es un sistema de centralización de la recaudación y distribución del producido entre los distintos niveles de gobierno (bases y alícuotas establecidas a nivel nacional). Las participaciones están preestablecidas en instrumentos legales. Existe libertad a cada nivel de gobierno sobre las decisiones de gasto.

4. **Transferencias de libre disponibilidad:** el gobierno central transfiere fondos, generalmente a través de su presupuesto, fijando el monto global y la participación de cada unidad local (usualmente con criterio redistributivo), pero éstas determinan el destino de los fondos (gasto a financiar).

5. **Transferencias condicionadas:** tanto el monto de la transferencia como el destino (tipo de gasto a financiar) de los fondos es determinado por el gobierno central.

La elección del sistema o combinación de sistemas dependerá del peso que se asigne a los argumentos de eficiencia y equidad, junto con otros objetivos de política, los que varían según sea el enfoque empleado en el análisis y las circunstancias sociopolíticas de cada país. En especial, diferencias importantes de recomendaciones de política surgen según los postulados de la "teoría normativa" del federalismo fiscal o la "teoría positiva" del federalismo fiscal.

En la literatura de finanzas públicas, la obra de Musgrave (1959) constituye la referencia obligada cuando se trata sobre la "asignación de roles" en la estructura vertical del gobierno bajo la óptica normativa. Según este enfoque, el corazón del federalismo fiscal se encuentra en la rama 'Asignación' (definición del tamaño y estructura del gasto público) ya que, para los "bienes públicos locales" (provincias y municipalidades en nuestro caso), debería permitirse la diferente provisión entre jurisdicciones, dependiendo de las preferencias de sus ciudadanos. Los objetivos de 'Distribución' y 'Estabilización', sin embargo, según este mismo enfoque, requieren de la responsabilidad primaria del nivel central.

Los argumentos centralistas para las funciones de Estabilización, se basan en la ligazón que tiene la política fiscal con la monetaria y crediticia, en manos de los gobiernos centrales, en el reducido alcance de los gobiernos locales para el manejo descentralizado de la demanda agregada y los arbitrajes interregionales neutralizadores de los agentes económicos ante los incentivos o desincentivos fiscales.

De igual manera, en el caso del objetivo Distributivo, la centralización de las decisiones surge por la imposibilidad descentralizada de contemplar redistribuciones (regionales) entre estados locales y por la reacción de los ciudadanos de un estado local ante cualquier política redistributiva agresiva de los ricos hacia los pobres, por el riesgo de que en tal estado local, finalmente, "se atraiga a los pobres y se ahuyente a los ricos".

La descentralización en la rama 'Asignación' surge a partir del reconocimiento de una jerarquía territorial de los bienes públicos. Algunos son consumidos por toda la población (bienes públicos nacionales); otros, por subconjuntos localizados territorialmente (bienes públicos provinciales y municipales). En el caso de los bienes públicos locales, según el modelo de Tiebout, el accionar de los individuos que eligen entre jurisdicciones que ofrecen distintas alternativas de bienes públicos (y tributación consecuente) y bienes privados (e ingreso disponible consecuente), conducirá a una configuración Pareto-eficiente. Obviamente, esto excluye los casos de servicios con

"derrames" interregionales de beneficios o costos, donde se requieran decisiones que afectan a más de un gobierno local. Esto, sin embargo, no necesariamente conduce a la centralización, en tanto la instrumentación de acuerdos regionales (interestatales o interprovinciales) pueden ser suficientes.

En contraposición al argumento de eficiencia asignativa por la descentralización, se avanza un argumento de eficiencia en la producción que reconoce ventajas a la centralización en razón de posibles economías de escala en la provisión de ciertos servicios. También juegan en favor de la centralización las externalidades territoriales y el costo de la toma de decisiones públicas.

La teoría normativa de las finanzas públicas también se ha ocupado de la asignación de los instrumentos tributarios, esto es, definir la estructura vertical del sistema tributario.

El principio básico para la selección de fuentes tributarias a nivel local, según este enfoque, es que los tributos deben recaer sobre los ingresos o riqueza de los residentes locales, debiendo evitarse "la exportación" de impuestos a residentes de otros estados, o procesos migratorios entre estados (ya sea de trabajo o capital).

Nuevamente en este tópico la referencia es Musgrave (1983), quien estableció un conjunto de "reglas" para la asignación de instrumentos tributarios. Los principios normativos son:

(1) Los impuestos altamente progresivos, especialmente con fines redistributivos, deben ser centralizados:

La asignación de este instrumento a los gobiernos locales, según lo ya explicado, podría producir incentivos perversos al generar migraciones indeseadas entre jurisdicciones. Por esta razón, el impuesto sobre los ingresos personales, con una estructura progresiva, debe ser reservada al gobierno central.

(2) En general, los niveles locales de gobierno deberían evitar la imposición sobre bases tributarias altamente móviles que distorsionen el patrón de localización regional de la actividad económica. Los gobiernos descentralizados deben emplear impuestos sobre bases tributarias inmóviles (como el impuesto a la tierra). Estos principios aseguran las ventajas en eficiencia del mercado interno común.

Así, por ejemplo, los impuestos sobre los consumos (al valor agregado, a las ventas o de sisas) no deberían estar en manos de los gobiernos locales. Si las tasas difieren entre jurisdicciones los consumidores

pueden ajustar su comportamiento de consumo yendo de "shopping" a jurisdicciones vecinas con tasas impositivas menores.

Asimismo, los impuestos sobre el capital o su remuneración generan arbitrajes indeseados, por el alto grado de movilidad del capital, resultando, por lo tanto, potencialmente distorsivos. Los impuestos sobre los ingresos personales establecidos a nivel local tienen menores efectos negativos sobre las migraciones, pero tienen la desventaja de no cumplir fines redistributivos a nivel regional y ser esencialmente cíclicos.

En cambio, los impuestos a la riqueza -en especial a la propiedad inmobiliaria- son menos cíclicos y no inducen a migraciones, en tanto el valor de los inmuebles "descuenta" el impuesto; es decir, costos y beneficios generados a los particulares por el gobierno local, se reflejarán, **al menos parcialmente, en el precio de los inmuebles.** En tal caso, por ejemplo, las propiedades que fueran gravadas muy fuertemente por un gobierno local -ceteris paribus- tendrán menores precios (debido a la capitalización), especialmente si los servicios provistos por el gobierno local generan una compensación insuficiente.

Cuando un impuesto sobre una riqueza inmóvil se eleva, en el caso de capitalización completa, quita todo incentivo a la migración, ya que la imposición marginal es "instantáneamente pagada" a través de la reducción en el valor de la propiedad.

(3) El gobierno central, asimismo, debe mantener la potestad de establecer impuestos sobre bases tributarias que están distribuidas en forma altamente asimétrica o desigual entre jurisdicciones.

Así, por ejemplo, los impuestos sobre los recursos naturales, en particular, deben estar centralizados, tanto para evitar inequidades geográficas, como para prevenir distorsiones asignativas que resultarían de la imposición "local" de tales recursos.

(4) Aún cuando los tributos sobre la base del beneficio (versus la capacidad de pago) son aplicables en todos los niveles de gobierno, los gobiernos locales deberían utilizar especialmente este tipo de impuestos.

Así, "tarifas" o "cargos a usuarios" (tasas, aranceles) deben ser los principales instrumentos de los gobiernos descentralizados, ya que no generan distorsiones. En el modelo de Tiebout, por ejemplo, promueven decisiones eficientes por los consumidores móviles.

(5) Un elemento a considerar en la asignación de fuentes tributarias, es que cuando las cargas

tributarias pueden "exportarse" a otras jurisdicciones, surgen incentivos para "sobredimensionar" el tamaño del gasto público local.

(6) Un argumento adicional en favor de la centralización ha sido el de las economías de escala en la administración tributaria, tanto en lo referido a la economía de costos del ente recaudador y fiscalizador, como a los menores costos que deben asumir los contribuyentes al tratar con un solo fisco.

En síntesis, la teoría normativa concluye que el gobierno central está en mejores condiciones para concentrar mayor poder tributario que los gobiernos locales, en especial al emplear impuestos progresivos redistributivos (sobre los ingresos personales o, quizá, el gasto), o que gravan bases tributarias móviles (al valor agregado o ventas, al capital o ingreso de capitales), mientras que niveles de gobierno descentralizados deben ejercer potestades tributarias con impuestos que gravan bases tributarias inmóviles (como el impuesto inmobiliario) o deben descansar sobre "cargos a usuarios" (tasas y derechos de uso o aranceles).

Una aclaración importante debe no obstante realizarse en relación a estos postulados. En la literatura del federalismo fiscal, cuando se citan a los "gobiernos locales", generalmente se hace alusión al "nivel municipal" de gobierno. En ciertos casos, se suele también incluir a los niveles estatales o provinciales de gobierno; pero, en estas situaciones, los postulados normativos suelen admitir correcciones. Así, por ejemplo, se admite que los gobiernos de nivel intermedio (estados, provincias) tienen más espacio para maniobrar que los gobiernos municipales; existe aquí mayor posibilidad de utilizar impuestos sobre el ingreso de las personas físicas y sobre las ventas -en especial a nivel minorista-, aunque en el caso de bases tributarias relativamente móviles -valor agregado, ventas a nivel manufacturero o mayorista, capitales, ingreso de sociedades-, existirá algún grado de restricción sobre la autonomía de la política impositiva local (ya sea en cuanto a la definición de alícuotas o de bases imponibles, por ejemplo). La propuesta de descentralización fiscal que se presenta en el Capítulo III, tiene en cuenta esta posibilidad abierta al nivel provincial de gobierno.

Del análisis normativo resulta que, en general, la centralización de potestades tributarias es mayor que la del gasto público; de esa forma, surgen "brechas fiscales" en los dos niveles de gobierno (superior e inferior), con superávits financieros a nivel central y déficits a nivel local, lo que exige el

establecimiento de algún mecanismo de compensación.

El uso de tales transferencias intergubernamentales -subsidios o aportes-, se ha constituido en una figura prominente del federalismo fiscal. En algunos países -argentina entre ellos- muchos gobiernos locales obtienen más del 50% de sus recursos de estos aportes provenientes de niveles de gobierno superiores.

Cuando las capacidades tributarias entre jurisdicciones locales difieren en forma importante (debido a bases tributarias diferenciales y/o diferentes costos de provisión de los servicios), las transferencias compensadoras a través del gobierno central (aportes federales) resultan necesarias a fin de evitar migraciones no deseadas entre estados.

La teoría normativa ha elaborado reglas sobre la estructuración del sistema de aportes intergubernamentales. Dos tipos de aportes federales son requeridos en este enfoque. Por un lado, el gobierno central debe asignar subsidios "condicionados" para el financiamiento de programas que involucran beneficios a otras jurisdicciones. Siguiendo el principio estándar "Pigouviano" de subsidiar a los individuos por acciones que generan externalidades positivas a terceros, el argumento aquí es que los términos del aporte condicionado inducirán al gobierno local o estadual a "internalizar" los beneficios producidos a residentes de otras jurisdicciones dentro del cálculo de la decisión "local".

El segundo tipo de subsidio, es el aporte "no condicionado", cuya justificación estriba en razones de equidad -transferencias de nivelación o igualación-, con mayores fondos dirigidos a jurisdicciones con bases tributarias más débiles y/o con mayores necesidades (debido a mayores costos de provisión de los servicios o a mayor cantidad de los mismos).

Las predicciones de la teoría normativa, son que los "aportes no condicionados" a los gobiernos locales, son equivalentes a "transferencias de ingreso", deduciendo de ello que el aumento del gasto público local dependerá de la elasticidad-ingreso para cada comunidad local, mientras que los aportes condicionados incentivarán a un mayor gasto público local, en tanto que junto al efecto ingreso, se produce un efecto precio; el incremento del gasto local, en este caso, dependerá también de la elasticidad-precio correspondiente.

Muchas de las proposiciones anteriores de la teoría normativa, han encontrado cuestionamientos con el desarrollo de nuevas teorías, que encaran el análisis de

las cuestiones del federalismo fiscal desde una óptica "positiva".

Brennan y Buchanan (1980) han sugerido una perspectiva diferente respecto del rol de la descentralización en el sector público. El punto básico es que la descentralización puede servir como restricción a los deseos de expansión del gobierno central, cuyos políticos actúan motivados no necesariamente por el objetivo de cumplir con los deseos de los ciudadanos.

Bajo la óptica de Brennan y Buchanan el sector público puede ser visualizado como un agente monolítico, un Leviatán, que maximiza sus excedentes (en la misma forma que un monopolio) desconociendo la voluntad de los ciudadanos. Estos autores proponen la descentralización como mecanismo de control de las tendencias expansivas del Leviatán. El argumento básico es que como la competencia en el sector privado ejerce su fuerza disciplinaria, la competencia entre unidades de gobierno en un esquema descentralizado permite evitar el poder monopólico del gobierno central. La movilidad interjurisdiccional de las personas persiguiendo "ganancias fiscales", puede ofrecer parcialmente, y quizás completamente, un sustituto de las restricciones fiscales explícitas sobre el poder tributario de los estados.

La prescripción de centralización tributaria y empleo de las transferencias intergubernamentales han sido asimismo desafiadas por otros estudios de economía positiva. Un punto básico tiene que ver con los efectos provocados por "la separación de las decisiones de gasto y su financiamiento".

La descentralización de las potestades fiscales inducen a una mayor responsabilidad fiscal, al permitir la "imputabilidad"² de las decisiones fiscales y, de esta manera, facilitar su control. Más aún, la descentralización de las potestades fiscales no sólo induce a una mayor responsabilidad y control fiscal, sino también a un mayor control político dentro de la federación. El argumento de la responsabilidad resulta válido tanto para la descentralización de gastos como para la responsabilidad de la fijación de impuestos que los financien.

El fenómeno puede explicarse de la siguiente forma: la decisión de un individuo de adquirir bienes y servicios en el mercado involucra la decisión personal "simultánea" de desprenderse de recursos (ingreso) para financiar la producción de tales bienes. Como

fuera señalado por Wicksell y otros autores, la ausencia de tal tipo de simultaneidad, permite a las coaliciones políticas crear "ilusiones" con relación al impuesto-precio de los bienes públicos.

Cuando existe una relación débil entre la decisión de gasto público y decisiones sobre tributación, se genera la tentación de los políticos a creer en la posibilidad de que el costo de los servicios pueda recaer sobre otras personas (distintas a sus ciudadanos electores). Y de esta "ilusión fiscal" es cautivo el propio votante mediano.

Cuando los impuestos son establecidos a nivel nacional, los aportes o transferencias federales a las provincias o estados pueden inducir a la creencia de que (al menos parte) del costo adicional de los bienes públicos provinciales será financiado por no residentes. Tal reducción en el impuesto-precio "percibido" localmente, puede ocurrir indistintamente tanto en el caso de los aportes condicionados como en el de los no condicionados. Esta percepción de menor costo impositivo del gasto público puede generar un tamaño de presupuesto superior al óptimo.

Las resultados empíricos de muchos estudios realizados bajo el enfoque de la teoría positiva, han desafiado la idea tradicional de que las transferencias del gobierno federal a los gobiernos locales operan de igual manera que -o sea, son sustitutos perfectos de un incremento del ingreso o producto en la jurisdicción local. La evidencia empírica disponible revela que las transferencias generan un efecto positivo sobre el gasto de los gobiernos locales superior al efecto ingreso. En la literatura, este efecto -conocido como el "flypaper effect"- ha cosechado un número importante de aproximaciones con diversas explicaciones del porqué "el dinero se adhiere donde pega" ("money sticks where it hits").

Las evidencias empíricas disponibles no siempre permitirán corroborar la teoría del Leviatán, como señalara Oates (1985); sin embargo, es del caso advertir que lo observado por Oates y otros autores, en cuanto a que no existe una clara correlación negativa entre el grado de descentralización y el tamaño del presupuesto público, no resulta aplicable como evidencia en contra de la teoría de Brennan y Buchanan. En rigor, Brennan y Buchanan no sólo recomiendan al "modelo localista fragmentado" de federalismo fiscal (o federalismo competitivo), sino también diversas medidas para evitar que el modelo "degenere" en un "modelo localista cooperativo" (federalismo cooperativo). Un gasto público sobredimensionado puede ocurrir aún con gobiernos locales participando en gran

² Se emplea este término como traducción y/o aproximación conceptual de la expresión "accountability".

proporción en el gasto público consolidado (alta descentralización de funciones).

Hay otro aspecto importante vinculado con la distinción de las tres ramas de las finanzas públicas. Como el mismo Musgrave ha reconocido (Musgrave, R., 1959), la división en las tres ramas constituye una "aproximación didáctica" de las finanzas públicas, en tanto "toda decisión fiscal" implica al mismo tiempo una modificación asignativa, distributiva y de nivel de actividad económica. De ello se desprende que el asignar funciones distintas a cada nivel de gobierno de acuerdo a tal categorización, acarrea el problema de cómo compatibilizar las decisiones de los niveles central y local de gobierno.

Si la rama asignación opera a nivel local como rama importante cuantitativamente con respecto al "tamaño óptimo" y "composición" del gasto público, según un enfoque de maximización del bienestar, queda claro que la posibilidad de definir "tamaño" con fines de estabilización económica y su "composición", con tal fin o con fines redistributivos, sólo puede lograrse mediante algún mecanismo de interferencias del gobierno central en las decisiones de los gobiernos locales en materia asignativa.

Surge de esta forma un conflicto de objetivos, donde el grado de descentralización o centralización dependerá del peso relativo dado a los aspectos asignativos o de estabilización y redistribución del ingreso. Pero, sin lugar a dudas, ante gobiernos centrales políticamente fuertes -o gobiernos locales relativamente débiles- es muy probable que el "trade off" se vuelque usualmente a favor de las ramas estabilización y redistribución, a costa de la rama asignación de recursos. Y esto resulta obvio en tanto "la labor" de los políticos centrales y, por tal motivo, la razón de ser de su existencia en el gobierno, lo constituirían estas dos ramas.

2.2. POLITICA ECONOMICA. LAS RECOMENDACIONES DE POLITICA A LA LUZ DE LOS DESARROLLOS DE LA DOCTRINA.

De acuerdo a lo analizado en la sección anterior, sería posible afirmar que el grado de descentralización de las decisiones fiscales (impuestos y gastos), depende de características políticas, institucionales y económicas de cada país. No obstante, teniendo en cuenta los argumentos de eficiencia y equidad ensayados,

tanto por la teoría normativa como por la teoría positiva, es posible obtener la siguiente regla general:

Descentralizar la política fiscal tanto como fuere posible, minimizando al mismo tiempo la brecha fiscal, lo que implica descentralizar tanto el gasto como el financiamiento tributario y, de esta manera, minimizar la necesidad de transferencias verticales (nación-provincias; provincia-municipios), sujeto al cumplimiento de los objetivos nacionales, a saber:

a) objetivos redistributivos que exijan redistribuciones territoriales del ingreso,

b) objetivos de optimización en la provisión de bienes públicos con derrames de beneficios y costos a través de las fronteras de los gobiernos locales, y

c) el objetivo del mantenimiento de un mercado interno común, evitando o minimizando las distorsiones en los precios relativos de bienes, servicios, trabajo y capital.

De los lineamientos generales expuestos, pueden obtenerse los siguientes principios, como guía para el diseño de la estructura fiscal:

I) los gobiernos locales deberían especializarse en la provisión de servicios con características de "bienes mixtos" y aquellos "bienes públicos con derrames de beneficios delimitados territorialmente". Ellos son: servicios educativos, sanitarios de baja y mediana complejidad, de asistencia social, de transporte y comunicaciones locales, de regulación ambiental, de justicia y de seguridad, así como la provisión local de servicios como los de agua, alcantarillado, alumbrado público, limpieza y saneamiento. Los gobiernos centrales, en cambio, deberían proveer los servicios de defensa, relaciones exteriores y culto, comercio internacional, inmigraciones, justicia federal, regulaciones ambientales sobre actividades con derrames de costos interregionales, y todo servicio con características de bien público con alcance nacional o que exija coordinación y acuerdos interregionales o con otros países.

II) los gobiernos locales deberían establecer impuestos en lo posible sobre bases tributarias no móviles y, para el caso de impuestos que graven bases tributarias móviles (factores, bienes y ciertos servicios), deben evitar que sean distorsivos y no facilitar la traslación (exportación) de cargas hacia otros estados locales. Ellos son: la imposición a la tierra (el impuesto inmobiliario, tanto rural como urbano), el impuesto automotor de los residentes locales, el impuesto al valor agregado local, la imposición al consumo (ventas minoristas) o al gasto de las familias

(impuesto proporcional a los ingresos de las personas físicas, o su reformulación como un impuesto al gasto). Finalmente, la imposición a la explotación de los recursos naturales de cada estado o provincia.

Los gobiernos centrales deberían establecer los impuestos con fuerte efecto redistribuidor, los que exigen mayor uniformidad por ser inevitable la generación de distorsiones a nivel local. Ellos son: el impuesto a los ingresos personales progresivo, el impuesto al capital, el impuesto al valor agregado a nivel nacional y los impuestos al comercio exterior.

III) la existencia de brechas fiscales negativas en los gobiernos locales como consecuencia de la desigual descentralización de gastos y recursos, debe ser resuelta mediante transferencias verticales, que contemplen los incentivos fiscales que aseguren eficiencia asignativa y minimicen las ineficiencias que pudieren resultar por "ilusión fiscal". Estas brechas deberían ser minimizadas.

IV) las asimetrías regionales de capacidad tributaria y necesidad fiscal local, deberían enfrentarse con algún mecanismo de transferencias regionales de recursos (transferencias de nivelación).

Capítulo III

La Propuesta: Descentralización Tributaria

En este capítulo se presenta una propuesta de reforma tributaria que, persiguiendo objetivos de eficiencia económica y equidad distributiva, propicia una mayor descentralización tributaria, compatible con las políticas más recientes de descentralización de funciones. El fin último perseguido apunta a perfeccionar el esquema del federalismo fiscal de Argentina, en un escenario de políticas tendientes a profundizar un mayor grado de democracia económica y política a nivel nacional.

Cabe aclarar, sin embargo, que si bien para cada impuesto se presenta una propuesta de descentralización, incluyendo una cuantificación de la recaudación a obtener por cada jurisdicción, el objetivo es más modesto. La idea fundamental, es incluir en la "agenda de investigaciones sobre Federalismo Fiscal" el tema de una descentralización tributaria amplia. La presentación está así orientada a analizar esta cuestión, admitiendo variantes en cuanto a qué impuesto descentralizar, cómo coordinar los impuestos nacionales y provinciales similares, qué alícuotas fijar en cada impuesto y en cada nivel de gobierno, etc..

3.1. EL IMPUESTO PROVINCIAL AL VALOR AGREGADO

3.1.1. IMPOSICION GENERAL AL CONSUMO A NIVEL PROVINCIAL: PRINCIPIOS Y PROPUESTAS.

Esta sección tiene como objetivo proponer la sustitución de la imposición provincial a los Ingresos Brutos por un sistema de impuestos provinciales al valor agregado. La propuesta constituye un análisis normativo de las alternativas que en el marco del Acuerdo Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, favorezca la descentralización de las potestades tributarias de la Nación a las provincias. De tal análisis se concluye que estos IVA provinciales tendrían la misma base imponible que el IVA nacional (de hecho se sugiere que la potestad para determinar la base imponible y otorgar exenciones sea exclusiva de la Nación), pero como los flujos comerciales inter-

jurisdiccionales serían tratados en base al principio de destino (los bienes son gravados en la jurisdicción donde se consumen), podrían existir diferentes tasas de IVA provinciales, sin que ello provocara distorsiones sobre las decisiones de localización de las actividades económicas. Es decir, que la aplicación del principio de destino aquí propugnada permitiría aunar la neutralidad de la imposición provincial con la preservación de la autonomía fiscal provincial.

Se propone, asimismo, que el funcionamiento del principio de destino se instrumente a través del mecanismo de "pago diferido" que torna innecesaria la realización de compensaciones de recaudación entre jurisdicciones. En otros términos, el mecanismo de "pago diferido" permite que la asignación jurisdiccional de la recaudación coincida plenamente con lo que marca el principio de destino (la recaudación pertenece a la jurisdicción en que se produce el consumo final de los bienes), sin que medien transferencias ni compensaciones monetarias entre fiscos provinciales.

La propuesta tiene ventajas adicionales, principalmente en lo referido a:

a) permitir que la imposición general al consumo se estructure sobre un mismo tipo de impuesto, tanto a nivel nacional como provincial, con los beneficios que ello supone para el contribuyente (economía de tiempo y recursos) y para el fisco (por las posibilidades ampliadas de fiscalización a que da lugar la complementación de acciones de la administración tributaria nacional con las provinciales);

b) restringir la necesidad de coordinación a la ya citada uniformidad de base y al intercambio de información tributaria, y

c) permitir un tratamiento sumamente sencillo de las exportaciones e importaciones a terceros países que no requiere de compensaciones de dinero entre fiscos provinciales o entre éstos y el fisco nacional.

3.1.2. IMPOSICION GENERAL AL CONSUMO: ¿VENTAS MINORISTAS O IVA?

La literatura económica es concluyente respecto a que las únicas formas de imposición general a las ventas que resultan potencialmente neutrales en su

incidencia sobre la estructura de precios relativos de bienes y servicios son:

a) el denominado impuesto a las ventas minoristas (IVM) general y a tasa única, y

b) el impuesto al valor agregado (IVA) tipo consumo, con tasa única y base generalizada a todos los bienes y servicios.

Se analizan a continuación las ventajas y desventajas de una y otra alternativa de imposición, con relación a los siguientes aspectos: neutralidad, administrabilidad, vulnerabilidad a la evasión, capacidad recaudatoria y aspectos de coordinación interjurisdiccional.

1. Neutralidad.

Las dos formas de imposición a las ventas que se analizan aquí (IVM e IVA) evitan o minimizan los efectos distorsivos propios de la imposición acumulativa a las ventas, esto es el efecto cascada o de múltiple imposición de una misma base imponible a medida que se grava sucesivamente la transferencia de un bien o servicio a lo largo de las distintas fases del proceso productivo, y el "efecto piramidación" producto de la aplicación del impuesto sobre el propio impuesto pagado en etapas o fases anteriores.

La conveniencia, desde el punto de vista del contribuyente, de evitar esta sobreimposición da lugar a una organización de la producción y distribución (integración vertical) distinta de la que hubiera prevalecido en ausencia de impuestos (y que por lo tanto resulta ineficiente desde el punto de vista económico).

La plena neutralidad del IVM y del IVA depende por un lado de la generalidad de sus respectivas bases imponibles y de la uniformidad de sus tasas, puesto que en la medida que abarquen a todos los bienes y servicios, evitando generar exenciones y tratamientos diferenciales, garantizan que la imposición no altere las condiciones de competencia, a través de alentar artificialmente la expansión de la producción y consumo de los bienes y servicios favorecidos con tratamientos preferenciales sea en términos de exención y o menor tasa.

Por otra parte, la neutralidad demanda que la imposición no incida sobre los bienes de capital y en general sobre los bienes intermedios. Si ello ocurre se generan las clases de distorsiones antes mencionadas, por un lado el "efecto cascada" (puesto que el valor de los insumos intermedios o de los bienes de capital se convertiría en base imponible) y, adicionalmente, el "efecto piramidación" (puesto que el impuesto cobra-

do sobre los bienes de capital e insumos intermedios también se convertiría en base gravable en la etapa posterior).

La posibilidad de ocurrencia de efectos cascada y piramidación está excluida si se opta por un IVA consumo, basado en el mecanismo de crédito-débito fiscales y, paralelamente, la neutralidad del gravamen queda garantizada si la base del impuesto es generalizada y su tasa impositiva es única (ambos requisitos son razonablemente satisfechos en el actual diseño del IVA argentino).

Sin embargo, con un impuesto a las ventas minoristas IVM, el punto de impacto de este gravamen (la venta final) torna difícil en algunos casos evitar que ciertos bienes intermedios y bienes de capital (maquinaria y equipo industrial, vehículos automotores, material de construcción) sean alcanzados por el impuesto. Ello puede ocurrir porque el vendedor es un contribuyente no inscripto de IVM o bien porque al comprador no se le reconoce la calidad de consumidor intermedio. En estos casos (y puesto que el IVM no genera crédito fiscal), se produce un acrecentamiento indebido de la base imponible y un encarecimiento artificial del precio final del bien o servicio producido con esos insumos y bienes de capital.

Para evitar este tipo de no neutralidad el IVM debería contemplar la concesión de "exenciones por destino" o "modalidades de uso" al comprador que declara que compra un bien o servicio en calidad de insumo (para ser incorporado a la producción de otro bien o servicio que posteriormente venderá). Dicha exención equivale a obtener el derecho de comprar el bien o servicio libre de impuesto.

Sin embargo, este tipo de "exención subjetiva" es sumamente difícil de controlar y puede derivar en la erosión no deseada de la base imponible. Existe en consecuencia una tendencia natural por parte de las autoridades fiscales a restringir el otorgamiento de esta clase de exenciones, aún al costo de incurrir en las distorsiones apuntadas, puesto que conscientemente se privilegia el objetivo de preservar la recaudación de eventuales maniobras fraudulentas.

En otros casos, la renuencia a otorgar "exenciones subjetivas" para evitar gravar con IVM a los bienes intermedios ha derivado en soluciones más "objetivas", consistentes en "listas positivas" de exenciones, esto es, algunos países o jurisdicciones enumeran taxativamente ciertos bienes o tipo de compras que se deben considerar excluidos del ámbito de imposición del IVM, por ejemplo, insumos que se incorporan físicamente a los productos finales, cierta ma-

quinaria industrial, combustibles, fertilizantes y semillas, así como los servicios.

En lo referido a la neutralidad que emana de la generalidad de la base, por lo hasta aquí dicho parece más factible que la misma se verifique en el caso del IVA por una razón sencilla: el mecanismo crédito-débito hace mucho más fácil incluir a los servicios en la base gravable del IVA. Por el contrario, dado que existen servicios respecto a los cuales es muy difícil discernir si implican un acto de consumo final o intermedio, en la estructura usual del IVM se opta por excluirlos.

En consecuencia, el IVA admite en principio que **todas las ventas de servicios** (sea a empresas o consumidores finales) puedan ser gravadas y otorguen créditos descontables por aquellos sujetos pasivos del impuesto para quienes dichos servicios efectivamente son asimilables a servicios intermedios.

En resumen, puede concluirse que desde el punto de vista de la generalidad de la base imponible existen ventajas conceptuales claras en favor del IVA versus IVM, aunque probablemente las mismas no puedan justificar por sí solas la adopción del IVA como forma de imposición general al consumo.

2. Administrabilidad.

Se puede argumentar que desde la óptica del contribuyente el IVM es un gravamen más sencillo que IVA, en cuanto a la comprensión de su mecánica de funcionamiento y de su lógica económica. Ello lo tornaría más fácilmente aceptable por los contribuyentes.

Este argumento de simplicidad no es irrelevante cuando se carece de experiencia previa en el manejo del IVA y las autoridades comienzan a evaluar la factibilidad de su implementación (por ejemplo en Australia se optó por el IVM versus el IVA, aunque los cuerpos técnicos habían recomendado este último impuesto, en base a este tipo de argumentación). En el caso de la Argentina el punto no es aplicable en razón de la gran familiaridad de los contribuyentes con la mecánica del IVA y, adicionalmente, del diseño relativamente sencillo del IVA argentino (sumamente generalizado y a tasa única).

Otro aspecto que en teoría favorecería al IVM es el supuesto menor número de contribuyentes involucrados en el mismo, versus la alternativa del IVA. Esta es una ventaja más ilusoria que real por dos motivos:

a) el IVM, como su nombre lo indica, recae sobre las ventas a consumidores finales que pueden o no ser

efectuadas por comerciantes minoristas. En otros términos, el IVM no es un impuesto que se aplica exclusivamente al sector distribuidor minorista. Por lo tanto, serán **contribuyentes inscriptos** del IVM tanto los comerciantes minoristas como mayoristas y aún sectores manufactureros o productores primarios **en la medida en que vendan** directamente a consumidores finales.

En definitiva, el número de contribuyentes inscriptos del IVM sujetos a fiscalización no es sustancialmente inferior al propio del IVA (estudios efectuados por el Tesoro de EEUU sitúan la reducción apenas en el orden del 10%).

b) aún cuando la reducción en el número de contribuyentes fuera más importante, adquirirían un peso relativo mayor en el IVM (en comparación con el IVA) aquellos contribuyentes de menor envergadura económica, con más deficientes registros contables y más caros para fiscalizar. Precisamente, en el caso del IVA esta circunstancia ha originado en muchos países la instrumentación de sistemas de retención y de sistemas forfait (sistemas de patentes), para tratar a los así denominados "pequeños contribuyentes". En aras de minimizar el costo de recaudación ocasionado por esta clase de contribuyentes, a través de estos procedimientos se opta por retener la mayor parte de la recaudación en una etapa anterior o bien se cobra al sector un "impuesto presunto" en base a indicadores indirectos (número de empleados, por ejemplo).

En lo relacionado con el volumen y naturaleza de la información que el contribuyente debe obligatoriamente producir y suministrar a las autoridades tributarias, el IVM impone menores cargas que el IVA, puesto que reduce la información necesaria a la relacionada con: las ventas a consumidores finales, a contribuyentes inscriptos (por lo tanto son ventas exentas a los efectos del IVM) y las ventas exentas por destino o uso.

El volumen de información requerido en el caso del IVA es mayor pues abarca: ventas totales con discriminación de las ventas exentas; el impuesto cargado sobre las ventas (débitos fiscales); compras; impuestos pagados sobre las compras (créditos fiscales); asignación de créditos fiscales entre ventas gravadas y exentas y detalle de las posiciones mensuales del IVA (débitos menos créditos).

Sin embargo, esta ventaja del IVM es fundamentalmente en términos de menores costos administrativos **para el contribuyente** y no necesariamente para el fisco, para quien el mayor volumen de información de IVA tiene como correlato un mejor control del

cumplimiento tributario, a raíz de la proporcionalidad que debe existir entre compras y ventas y de la posibilidad que brinda la información de verificar si la misma se manifiesta realmente.³

Una ventaja, en términos de facilidad de administración (y menor riesgo de fraude) que presenta el IVM versus el IVA, tiene que ver con la ausencia (en el caso de IVM) de **devolución en efectivo** o a través de **compensaciones contra otros impuestos** de la carga impositiva incorporada en los insumos empleados en la producción de bienes exportables, por ser un impuesto monofásico que actúa en etapa final y directamente exime a las ventas externas (por cierto que si el precio del bien exportado incorpora costos impositivos ocasionados por bienes intermedios o de capital que pagaron IVM, este componente no es identificable ni reembolsable).

Por el contrario, la devolución de créditos fiscales por insumos gravados, típica del IVA, requiere de un **control riguroso**, pues tradicionalmente ha dado lugar a fraudes fiscales. Incluso en los diseños de IVA que admitan numerosas exenciones objetivas otorgadas en base a la técnica de "tasa cero", que obliga a la devolución de créditos fiscales sobre insumos gravados, se potencian los riesgos e inconvenientes asociados a la devolución de dinero en efectivo por parte de los organismos recaudadores.

En definitiva, en lo referido a los costos de administración de los tributos si bien existen ventajas en favor del IVM, ellas no parecen ser demasiado significativas.

3. Vulnerabilidad a la evasión.

Desde este punto de vista el IVA aparece como una alternativa superior al IVM. Este último concentra la recaudación en una sola etapa, de manera tal que la evasión, en caso de producirse, provoca la pérdida total de la misma.

Por el contrario el IVA, en tanto impuesto plurifásico, va generando recaudación en todas y cada una de

³ Cabe mencionar que las dificultades y mayores costos para el contribuyente que surgirían de la determinación y pago de un IVA que tuviera alícuotas diferenciales y numerosas exenciones objetivas y que colocarían a este gravamen en desventaja frente a la mayor simplicidad del IVM, **no están presentes** en el caso del IVA argentino dada la **simplicidad** que ha adquirido su diseño, según fue apuntado anteriormente.

las etapas de producción y distribución de los bienes, con lo cual si en la etapa final se produce evasión sólo se pierde la recaudación sobre el valor agregado marginal correspondiente a dicha etapa.

Además, el gravamen actúa con la mecánica de crédito-débito que genera oposición de intereses entre contribuyentes, pues la correcta liquidación del gravamen sobre la venta maximiza el crédito descontable del comprador. En la medida en que no existan (o se minimicen) los tratamientos de exención y de tasas diferenciales, tal mecánica de impuesto contra impuesto se transforma en un poderoso incentivo automático para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

4. Capacidad recaudatoria.

El punto relevante aquí es que la capacidad recaudatoria del IVA es mayor que la del IVM por cuanto potencialmente la base de IVA es más general que la del IVM, por la ya comentada facilidad comparativa del IVA para incorporar a la mayor cantidad de servicios a la base imponible.

Nótese que si el IVM cuenta (por el motivo que sea) con una menor base imponible efectiva y la administración tributaria recurre a un aumento de tasa para lograr una cierta recaudación, automáticamente aumenta el premio a la evasión, actividad que es objetivamente más fácil de implementar en IVM y respecto a la cual hay una coincidencia de intereses entre el vendedor y el comprador que está ausente en IVA.

5. Aspectos de Coordinación Interjurisdiccional.

La elección entre IVM e IVA para ser instrumentados en calidad de impuestos provinciales plantea la necesidad de evaluar las dificultades de coordinación entre fiscos que surgen según se elija una u otra alternativa. Esta necesidad de coordinación tiene origen en la existencia de flujos comerciales interjurisdiccionales; en los efectos de relocalización de actividades entre jurisdicciones a que podría dar lugar la presencia de tasas y/o bases imposables distintas entre jurisdicciones y en los efectos negativos que tales diferencias interjurisdiccionales podrían ocasionar en términos de evasión y/o elusión impositivas.

Siguiendo a Poddar (1986), puede afirmarse que la imposición general a las ventas a nivel provincial es factible de ser organizada según alguna de estas alternativas:

a) Impuesto/s federal/es con sistema de coparticipación con las provincias.

b) Impuestos basados en el principio de origen, pudiendo optarse entre:

* IVA provincial con tasas uniformes entre jurisdicciones

* IVA provincial con tasas diferentes entre jurisdicciones.

c) Impuestos basados en el principio del destino, pudiendo optarse entre:

* Impuesto provincial a las ventas minoristas (IVM).

* IVA provincial con tasas uniformes entre provincias.

* IVA provincial con tasas diferentes entre provincias.

d) Un sistema conjunto de IVA Nación-Provincias.

Siendo el objetivo de esta sección el intentar establecer las ventajas y desventajas de organizar la imposición provincial en base a un IVM versus IVA, y dado que por definición el IVM es un impuesto basado en el "principio de destino", la comparación válida que debe realizarse es entre el IVM y un IVA provincial basado en destino (la alternativa "c" de la clasificación anterior).

Las variantes de imposición IVA-origen así como el sistema conjunto de IVA Nación-Provincias serán tratadas en secciones posteriores.

Previo al análisis del funcionamiento del IVM versus el IVA-destino en el contexto de la coordinación interjurisdiccional, resulta conveniente realizar una digresión en relación a la variante "a" dada por el establecimiento de un impuesto nacional con un sistema de coparticipación a las provincias.

Este tipo de solución en apariencia presenta ventajas en cuanto a sencillez y administrabilidad, por cuanto se trataría de un impuesto legislado y administrado por el gobierno central, con base imponible y alícuota uniformes en todo el territorio, y con procedimientos de liquidación y pago centralmente establecidos.

Respecto al tratamiento de los flujos comerciales interjurisdiccionales no surgirían problemas ni en lo referido a qué jurisdicción debe gravarlos (porque de hecho las provincias cederían esta potestad al nivel federal), ni en relación a la necesidad de instrumentar mecanismos compensadores (para los casos en que la jurisdicción que cobra el impuesto no coincide con la jurisdicción que detenta la potestad sobre la base imponible). Ambas cuestiones quedarían resueltas a

través de la fórmula de coparticipación impositiva que se adoptare.

Sin embargo, esta clase de solución tiene desde la perspectiva del afianzamiento del federalismo fiscal al menos dos desventajas:

a) lesiona la autonomía fiscal provincial por cuanto sustituye a un impuesto provincial como ingresos brutos por un impuesto federal sobre el que la jurisdicción provincial no puede ejercer potestad alguna en caso de necesitar modificar la presión fiscal, y

b) el esquema o fórmula de coparticipación del impuesto federal será en todos los casos el resultado de un **proceso político** en el cual si alguno de los criterios tenidos en cuenta para su determinación es de naturaleza devolutiva (la Nación devuelve a cada jurisdicción el impuesto que ella efectivamente generó), seguramente coexistirá con otros múltiples criterios no devolutivos en la conformación de la fórmula final de reparto interjurisdiccional de la recaudación.

Volviendo a la comparación IVM e IVA-destino, bajo ambas alternativas los ingresos generados por la imposición de los bienes y servicios gravados fluyen a la jurisdicción en la que se realiza el consumo final de los mismos. Esto se ve con total claridad en un impuesto monofásico como IVM, pero también es el caso con un impuesto plurifásico como el IVA, en el cual aún cuando en las etapas intermedias se apliquen tasas distintas, **el impacto final sobre los consumidores** depende exclusivamente del precio final de venta y de la tasa de IVA aplicable en dicha etapa final. Si se piensa en distintas tasas entre jurisdicciones (en vez de entre etapas), surge inmediatamente que en el IVA-destino cualquier variación interjurisdiccional en la tasa de imposición **no afecta** el patrón de producción ni de comercio interjurisdiccional, que depende del impacto de la imposición sobre el **consumo final** allí donde éste se realiza. Nótese entonces que la aplicación del principio del destino en el caso del IVA permite aunar la autonomía fiscal de las provincias (dueñas de establecer alícuotas impositivas compatibles con sus necesidades fiscales) con la neutralidad de la imposición sobre las decisiones de localización de las actividades económicas.

Por cierto que la diferencia de tasas de imposición entre jurisdicciones siempre constituye un incentivo para que los consumidores finales se trasladen y efectúen compras en las jurisdicciones que aplican menores tasas, pero esta circunstancia es inevitable tanto con un IVA como con un IVM e incluso es independiente de la aplicación del principio de destino,

puesto que si se gravara en base a origen el consumidor final igual tendría incentivos para comprar en las jurisdicciones de origen con menores tasas impositivas (con el agravante en este caso de que también el productor buscaría localizarse en dicha jurisdicción).

La pregunta a responder es la siguiente ¿ Es más fácil coordinar un IVM provincial o un IVA-destino provincial ?

En el caso del IVM, cuando los contribuyentes inscriptos cargan el impuesto sobre sus ventas a contribuyentes no inscriptos (se presume que son ventas finales) la mecánica del gravamen determina que la venta quede gravada independientemente del lugar de residencia del contribuyente no inscripto (de hecho si un consumidor de la jurisdicción A se traslada a B y compra en B, la venta queda gravada según la tasa de B).

Para ciertas ventas finales de gran valor unitario, o de bienes registrables (autos, etc.) o efectuados por consumidores finales especiales (fundaciones, hospitales, etc.) y también en el caso de ventas por correo, es posible implementar mecanismos para que obligatoriamente los compradores (consumidores finales) **deban identificar** las compras efectuadas en jurisdicciones distintas a la de su residencia. Producida esta identificación, el estado de destino puede otorgar un crédito por el impuesto pagado en el estado de origen de la venta, cargar su propia tasa y **coordinar** con la jurisdicción de origen la devolución del impuesto que esta última cobró en primera instancia.

Otro factor que puede dar lugar a necesidad de coordinación interjurisdiccional es el referido a la fijación de criterios para la imposición de los servicios, en particular del transporte interjurisdiccional.

Sin embargo, en términos generales puede afirmarse que el IVM requiere relativamente poca coordinación interjurisdiccional aún a nivel normativo, y plantea también pocos casos en los que sería necesario el reembolso de fondos entre jurisdicciones.

Por su parte en el IVA-destino la necesidad de la coordinación parte de la propia naturaleza plurifásica del gravamen, que determina que tanto los flujos entre empresas como entre empresas y consumidores finales sean objeto de imposición. Necesariamente la probabilidad de que estos flujos involucren a más de una jurisdicción es muy alta, y por lo tanto la armonización normativa y la coordinación entre fiscos, abarcando no sólo el intercambio de información sino también la devolución de impuestos cobrados por una de ellas pero asignables (en virtud del principio de

destino) a otra u otras pasan a ser aspectos de mucha relevancia.

El principio de destino requiere, en el caso de los flujos interjurisdiccionales, de la implementación de los denominados "ajustes tributarios" que permiten que las ventas a otras jurisdicciones no sean alcanzadas por el IVA de la jurisdicción de origen y, a su vez, que la jurisdicción de destino cargue sobre dichas ventas su tasa de IVA.

Los mecanismos a partir de los cuales se pueden realizar estos ajustes serán tratados en la próxima sección, en el contexto de una discusión más general sobre los principios alternativos de origen y destino en tanto criterios ordenadores de la imposición indirecta.

Para el propósito de esta sección basta con tener en cuenta los siguientes aspectos:

a) los ajustes tributarios propios del principio de destino pueden efectuarse en el caso de un IVA provincial (basado en destino) sin necesidad de controles fronterizos de las mercaderías al pasar de una jurisdicción a otra, que serían incompatibles con la abolición de las aduanas interiores que consagra la organización política federal.

b) los procedimientos en cuestión implican la necesidad de intercambio de información entre los fiscos provinciales y el diseño de normas de fiscalización especiales para el desenvolvimiento del IVA provincial, **pero no necesariamente** requieren de la existencia de **compensaciones monetarias** entre las jurisdicciones exportadoras netas y las importadoras netas. En consecuencia, los costos administrativos y la complejidad de los procedimientos de coordinación pueden ser menores que los que surgirían si la realización de los "ajustes tributarios" obligatoriamente impusiera la necesidad de instrumentar cámaras compensadoras interjurisdiccionales.

c) con un IVA-destino provincial cada jurisdicción puede fijar su propia tasa, preservándose así un grado elevado de autonomía fiscal provincial. La armonización se daría básicamente en torno a la definición de la base imponible que debería ser la misma para todas las jurisdicciones para evitar que la diferencia de tratamientos propiciara conductas evasivas o elusivas del tributo. Este requisito de armonización no se presenta con un IVM por su naturaleza monofásica.

En definitiva, los requerimientos de armonización y coordinación interjurisdiccional en el IVM son relativamente pocos. Giran principalmente en torno al intercambio de información entre fiscos y a eventuales compensaciones monetarias entre jurisdicciones en

relación con cierto tipo de compras (compras por correo, telemarketing, compras de bienes registrables), antes que sobre aspectos normativos.

Con un IVA destino apropiadamente diseñado (sobre este punto se volverá en la siguiente sección) los elementos de coordinación (y los costos a ella asociados) no serían sustancialmente superiores, puesto que tal coordinación se circunscribiría principalmente al intercambio de información y a la armonización normativa (base imponible) y de procedimientos para la liquidación y pago del impuesto, y no necesitaría del funcionamiento de cámaras compensadoras interjurisdiccionales.

Incluso el eventual mayor costo de la coordinación de un IVA-destino provincial versus un IVM provincial podría ser más que compensado en el caso argentino por el hecho de que al instrumentar la imposición sustitutiva de ingresos brutos sobre el IVA destino es posible tener una misma forma de imposición general al consumo tanto a nivel federal (IVA nacional) como a nivel provincial (IVA provincial).

Esta circunstancia se traducirá en menores costos para el contribuyente que debe tratar con un único impuesto y con procedimientos uniformes de cálculo, liquidación y pago, impuesto con el que además ya está familiarizado. Por otra parte permite una gran ampliación de las posibilidades de control y fiscalización del tributo, a raíz de la complementación entre el accionar de las administraciones tributarias federal y provinciales.

En contraposición con lo expresado, la opción IVM como sustitutiva de Ingresos Brutos produce la coexistencia de dos formas marcadamente distintas de imposición al consumo entre el nivel provincial y el federal y el no aprovechamiento de las mencionadas posibilidades de complementación, introduce una nueva modalidad de imposición acerca de la cual no existe experiencia doméstica ni a nivel federal ni a nivel provincial y asigna la responsabilidad de gestión de la nueva modalidad a las administraciones fiscales más débiles (las provinciales).

3.1.3. PRINCIPIO DE DESTINO Y PRINCIPIO DE ORIGEN

La imposición de las mercancías que intervienen en el comercio internacional puede realizarse según dos criterios: si son gravadas en el país en que se realiza su consumo la imposición se basa en el principio del destino, si son gravadas en el país en que son producidas se basa en el principio del origen. En teoría

ambos enfoques deberían ser neutrales en cuanto a su incidencia sobre los flujos comerciales y su única diferencia radicaría en que dan lugar a una distinta asignación de la recaudación entre los países o entre las jurisdicciones.

El propósito de esta sección es realizar un análisis de las ventajas y desventajas que plantea la organización de la imposición general indirecta en base a los dos criterios alternativos, en particular, desde el punto de vista de una organización política federal.

Se dará por supuesto, en función de las conclusiones obtenidas en la sección anterior, que la mejor variante de imposición general indirecta es la dada por un impuesto al valor agregado de base generalizada (que incluya a todos los bienes y servicios de la economía), que evite gravar con tasas diferenciales a distintas clases de bienes y servicios (es decir, que presente una única alícuota general) y que excluya a la inversión de la base imponible mediante el otorgamiento de un crédito fiscal automático y pleno por la compra de bienes de uso (IVA tipo consumo).

a) Neutralidad tributaria interjurisdiccional.

Un requisito de eficiencia en la organización de la imposición interjurisdiccional a las ventas es que ella no interfiera con las ventajas comparativas propias de cada jurisdicción para la producción de bienes y no aliente en consecuencia cambios artificiales en la localización de las actividades productivas.

En ausencia de distorsiones impositivas cada jurisdicción produciría los bienes en los que presenta menores costos relativos y se maximizaría el ingreso real del conjunto de las jurisdicciones.

Para alcanzar este tipo de neutralidad interjurisdiccional es necesario (aunque no suficiente) que la imposición a las ventas sea absolutamente generalizada, es decir que abarque a todos los bienes y servicios a través de todas las jurisdicciones y no introduzca distorsiones en los precios relativos de los bienes y servicios (en el sentido de evitar los efectos de piramidación y cascada típicos de los impuestos al giro de los negocios y de los gravámenes a las ventas mayoristas o aquellos que se aplican solamente a la etapa manufacturera). En la sección anterior se hizo referencia a que los únicos tributos indirectos que potencialmente estarían en condiciones de satisfacer estas condiciones de neutralidad, son el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ventas minoristas.

Para que estos impuestos indirectos sean además neutrales interjurisdiccionalmente es preciso que no

provoquen tratos asimétricos entre los bienes producidos en una determinada jurisdicción y bienes similares provenientes (importados) de jurisdicciones vecinas. En términos más generales, el sistema armonizado de imposición no debe discriminar en base a origen.

El tratamiento igualitario o no discriminatorio entre la producción doméstica y la importada se logra automáticamente cuando la imposición a las ventas se organiza respondiendo al criterio de destino, efectuándose a tal efecto los denominados "ajustes impositivos de frontera" consistentes en colocar impuestos compensatorios a los bienes extrajurisdiccionales para equiparar la imposición indirecta interna que recae sobre la producción doméstica y, paralelamente devolver el contenido de imposición indirecta interna en el caso de las exportaciones.

Se argumenta que bajo ciertas circunstancias no establecería diferencia alguna respecto a las decisiones de localización de las actividades económicas el que la imposición sobre las ventas estuviera organizada siguiendo el principio de destino o el principio del origen.

Dichas circunstancias tienen que ver con la satisfacción de condiciones de perfecta flexibilidad en el precio de los productos y de los tipos de cambio de las jurisdicciones, y con la inexistencia de transferencias netas y flujos de capital netos entre las jurisdicciones.

Bajo estas condiciones y en un mundo en el que no existe movilidad de factores entre las jurisdicciones se verificaría el "teorema de equivalencia" entre ambos principios de imposición y podría sostenerse que si las jurisdicciones poseen impuestos generales a las ventas tipo IVA, y aún cuando ellos fueran aplicados con tasas distintas entre jurisdicciones, no se producirían relocalizaciones de las actividades productivas cuando los estados deciden sustituir el principio de destino por el principio del origen, en tanto criterios ordenadores de la imposición indirecta.

Esta equivalencia entre ambos principios es, sin embargo, un resultado de largo plazo que a su vez depende de supuestos ciertamente restrictivos.

Desde una perspectiva más de corto plazo y si se quiere más práctica, una sustitución como la antes expuesta derivaría en una alteración del nivel y composición de las producciones domésticas y del nivel y composición de los flujos comerciales interjurisdiccionales, alterando el criterio de neutralidad tributaria interjurisdiccional.

b) Los principios de destino y origen y su relación con la administración y coordinación de la tributación indirecta.

b.1. Principio de origen y valorización del comercio interjurisdiccional.

Una ventaja del IVA basado en el principio del destino, y con mecánica de liquidación de débito contra crédito es que la aplicación de los ajustes tributarios de frontera no requiere de valorizaciones ad hoc de los bienes objeto de comercio.

Así por ejemplo, el impuesto a ser devuelto en el caso de las importaciones figura discriminado en facturas y en el caso de las importaciones cualquier subdeclaración del valor de las mismas resulta irrelevante a los efectos del IVA, puesto que el valor subdeclarado se incorpora automáticamente como valor agregado imponible en la primera venta interna del bien en cuestión. En la medida en que el IVA se extiende hasta el nivel minorista sólo los consumidores finales, que resultan ser contribuyentes no registrados a los efectos del IVA, podrían beneficiarse y evadir impuesto con la subdeclaración del valor de las importaciones (aunque aún en este caso habrían tributado IVA en la jurisdicción de origen del bien con lo que la ventaja neta de la subdeclaración dependería del diferencial de tasas entre las jurisdicciones).

Cabe plantearse si estas ventajas se mantienen si el IVA pasa a ser definido en base al principio de origen.

Como en este caso las exportaciones son gravadas en el estado de origen, ellas tienen que ser valuadas antes de que abandonen el territorio del estado exportador para que la autoridad tributaria pueda verificar el pago correcto del IVA.

También por el lado de las importaciones se manifiesta una necesidad similar de valuación en frontera porque, para evitar que sean gravadas en exceso una vez producida la primera venta interna (en la jurisdicción de destino), debería reconocerse un crédito presunto en función de la tasa de la jurisdicción de origen de las mismas.

El punto a destacar entonces es que la inexistencia de ajustes de frontera cuando se emplea el criterio de origen no evita la necesidad de realizar valuaciones con propósitos exclusivamente impositivos, tanto en el caso de las importaciones como de las exportaciones.

b.2. Aspectos de coordinación impositiva entre jurisdicciones y los principios de imposición en destino y en origen.

(a) Coordinación entre países independientes.

En el caso de países independientes la presencia de fronteras aduaneras permite que a nivel de las aduanas se efectúen los ajustes tributarios de frontera, instrumentados con arreglo a las disposiciones del GATT.

Específicamente el artículo III de la Parte II del GATT fija que los productos provenientes del territorio de cualquier país signatario del acuerdo que sean importados al territorio de cualquier otro país miembro del GATT no podrán estar sujetos, ni directa ni indirectamente, a impuestos o cargas internas de ninguna especie en exceso de aquellas que se aplican directa o indirectamente a los productos domésticos. Corresponde a las autoridades aduaneras del país importador aplicar el impuesto compensador sobre el valor de las importaciones ajustado por la incidencia de los aranceles y de cualesquiera otros impuestos y tasas aduaneras (nótese que esta particularidad hace que el impuesto compensatorio sobre las importaciones sea sobre la compra de mercancías antes que un impuesto sobre las ventas).

Por su parte, el artículo XVI de las normas del GATT permite eximir a las exportaciones de aquellas cargas e impuestos que las hubieran afectado en caso de haberse canalizado al consumo doméstico.

La cuestión relevante es cuales son los tipos de impuestos a las ventas que permiten un cálculo preciso de los ajustes tributarios de frontera entre países independientes.

En este sentido, los impuestos a las ventas en cascada al incidir sobre cada venta a lo largo del proceso de producción y distribución de los bienes, sin asignar créditos fiscales por los impuestos pagados en las sucesivas etapas, dan lugar a que la carga impositiva final incorporada en el precio de los productos finales varíe ampliamente, incluso para productos sujetos a la misma tasa de imposición nominal, dependiendo ello del número de ventas intermedias producidas a lo largo del ciclo de producción y distribución del bien y del valor agregado en cada una de dichas etapas.

Por consiguiente, los ajustes tributarios en frontera no pueden calcularse confiablemente cuando la imposición interna está constituida por impuestos en cascada. En el caso de las exportaciones ello deriva en que la devolución de impuestos resulta sólo aproximada y puede implicar componentes altos de arbitrariedad en su determinación, y otro tanto ocurre con las importaciones respecto a las cuales el impuesto compensatorio debería presumiblemente ser mayor (mayor alicuota) cuanto más asimilable resultara el bien importado a un bien final doméstico. Los ajustes impositivos de frontera en estos casos, dada su falta de trans-

parencia, se prestan para encubrir medidas de protección a la producción doméstica competitiva de las importaciones y de subsidio a las exportaciones.⁴

Solamente el IVA permite desgravar en forma precisa a las exportaciones y dispensar un trato impositivo igualitario a los bienes importados respecto a los domésticos, puesto que los impuestos permanecen discriminados en las facturas en cada etapa y existe una cadena de créditos y débitos fiscales a lo largo del proceso de producción y distribución de cada bien que permite identificar con total precisión el crédito fiscal que debe reembolsarse al exportador. Por su parte el impuesto compensador sobre las importaciones actúa plenamente aún cuando el valor declarado de la importación resulte menor que el real, dado que el monto subdeclarado se transforma en valor agregado imponible en la primer venta interna del bien importado.

Por último, si la imposición indirecta interna consistiera en un impuesto a las ventas minoristas también quedaría garantizado el tratamiento impositivo igualitario entre los bienes domésticos y los importados. Sin embargo, un impuesto a las ventas minoristas es menos eficiente que el IVA (según se viera antes), a la hora de liberar a las exportaciones de carga impositiva doméstica.

(b) Coordinación de la imposición indirecta en un mercado común y en una federación. El caso del IVA.

Si los países miembros de un mercado común o las provincias constitutivas de una federación decidieran organizar la imposición indirecta en base al IVA principio de destino (por cuanto ello garantiza la neutralidad de la imposición respecto a la localización de las actividades productivas), pero paralelamente decidieran prescindir de los ajustes tributarios de frontera en el caso de los países miembros del mercado común o estuvieran imposibilitados de utilizarlos como en el caso de las provincias de una federación, cabe preguntarse por el tipo de procedimientos que deberían poner en práctica para permitir el funcionamiento del IVA destino.

Existen básicamente tres procedimientos alternativos que se resumen a continuación:

⁴ Si la imposición indirecta interna consiste en impuestos monofásicos (una sólo etapa) como por ejemplo impuestos a las ventas del sector manufacturero exclusivamente o a las ventas al por mayor, la naturaleza de las dificultades es la misma pero presumiblemente su intensidad resulta menor.

(i) Esquema de pago diferido.

Bajo este procedimiento el impuesto compensador sobre las importaciones no tiene lugar en la frontera ni los bienes importados son sujetos a revisión en frontera sino que, merced al mecanismo de crédito débito del IVA, será el primer sujeto responsable de la jurisdicción importadora el que implícitamente pagará el impuesto compensador puesto que la compra del bien importado no le generará crédito fiscal alguno (en consecuencia la totalidad del valor del bien importado es asumido como valor agregado generado por el primer sujeto responsable doméstico).

En lo relativo a las exportaciones (o más propiamente las ventas a otros estados miembros del mercado común o de la federación) las mismas son gravadas a tasa cero por la jurisdicción de origen y el vendedor (exportador) recibe por parte del fisco de su jurisdicción el reembolso de sus créditos fiscales contra la presentación de la documentación probatoria de la venta interjurisdiccional.

El tratamiento de tasa cero a las exportaciones en el país de origen supone la interrupción de la cadena de créditos y débitos lo que constituye una debilidad de este esquema desde el punto de vista del control fiscal.

Desde el punto de vista del fisco el ingreso de la recaudación se posterga hasta la primera venta interna en la jurisdicción de destino, lo que le ocasiona un perjuicio financiero.

(ii) Esquema de crédito fiscal.

Bajo este sistema, igual que en el caso anterior, el ajuste tributario se desplaza a la contabilidad del comprador de uno de los estados miembros, pero no se produce interrupción de la cadena de crédito-débito del IVA, ni el antes citado diferimiento en el momento de pago del impuesto.

En efecto, con este mecanismo quien vende a otras jurisdicciones no recibe el tratamiento de tasa cero, sino que debe tributar IVA sobre su venta a la tasa vigente en su jurisdicción (hasta aquí el esquema funciona como un IVA origen pues grava en primera instancia a la exportación). Sin embargo, el comprador de la jurisdicción de destino recibe un crédito fiscal pleno por el IVA cargado por la jurisdicción de origen sobre la exportación. Este crédito le es abonado por la jurisdicción de destino.

Esta última deberá reclamar la devolución del reembolso que otorgó al fisco de la jurisdicción de origen. Para ello, es menester que el comprador (importador) informe a su administración tributaria de tales créditos, discriminándolos según el estado de origen que los cobró. La administración tributaria identificará y acumulará sus reclamos de devolución

de créditos contra cada jurisdicción miembro del mercado común (o de la federación), generados por el tráfico comercial interjurisdiccional, y efectuará el reclamo de devolución pertinente.

En consecuencia, la operación de este sistema necesita de un mecanismo de compensación interjurisdiccional por medio del cual los estados exportadores netos transferirán el débito del IVA cobrado sobre sus exportaciones a los estados importadores netos, que es a quienes pertenecen las recaudaciones en cuestión en virtud del principio de destino (lugar en que se efectúa el consumo final).

(iii) Otra variante del mecanismo de crédito fiscal.

Una tercera variante del mecanismo de crédito fiscal consiste en que los sujetos pasivos del impuesto en una jurisdicción pasen a ser responsables, cuando venden a contribuyentes residentes en otras jurisdicciones, de gravar dicha venta interjurisdiccional según la tasa vigente en la jurisdicción de residencia del comprador.

Los débitos fiscales originados por ventas a otras jurisdicciones deberían ser identificados por el vendedor y aquí caben dos posibilidades:

- que el propio contribuyente prorrateara sus créditos fiscales a tasa única (la de la jurisdicción en que reside) proporcionalmente de sus distintas ventas (las propias de su jurisdicción y las realizadas a otras jurisdicciones) y pagara el impuesto resultante a las administraciones tributarias de cada una de las jurisdicciones involucradas;

- que manteniendo la obligación de identificar los débitos fiscales originados en ventas hacia otras jurisdicciones (débitos fiscales que resultan de la aplicación de las tasas de IVA vigentes en dichas jurisdicciones) el contribuyente depositara la totalidad del impuesto determinado que surgiera en la administración tributaria de su jurisdicción, debiendo a posteriori realizarse una compensación directamente entre administraciones tributarias, de resultados de la cual los fiscos de las jurisdicciones exportadoras netas entregarán saldos netos a los fiscos de las jurisdicciones importadoras netas.⁵

⁵ En el estudio N°5 del convenio 1993-94 entre la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata y el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (en adelante, convenio UNLP-Economía; ver listado a continuación de las referencias bibliográficas) se presentan ejemplos numéricos de la operación de los esquemas alternativos descriptos.

3.1.4. UNA PROPUESTA DE IVA PROVINCIAL

a) Aspectos Generales sobre el Acuerdo Federal y la propuesta nacional para la sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos.

El Acuerdo Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, al que han adherido la mayor parte de las provincias, fija un plazo de tres años para la sustitución de los impuestos provinciales sobre los ingresos brutos por un impuesto general al consumo.

Se ha argumentado que la sustitución en cuestión resulta necesaria dada las distorsiones que origina la actual variante de imposición a las ventas (acumulación y piramidación de la carga fiscal) que inducen a una integración vertical del proceso productivo que es ineficiente desde el punto de vista económico y restan competitividad a los bienes comerciados, principalmente a los exportables. Otros objetivos importantes perseguidos por medio de la modificación que se propugna son los de mantener e incluso mejorar la recaudación actual de los impuestos provinciales y facilitar la administración de los impuestos y el control de la evasión.

Originalmente el Gobierno Nacional pareció sustentar una posición favorable a que la sustitución en cuestión se hiciera mediante la instauración de un Impuesto a las Ventas Minoristas de jurisdicción provincial.

En la actualidad esta postura se mantendría en esencia; sin embargo, su instrumentación se efectuaría manteniendo la actual definición del impuesto (hecho imponible) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Básicamente, se introducirían precisiones a tal definición en orden a excluir en tanto hechos gravables a todos aquellos ingresos "derivados de ventas de bienes o servicios realizados a otros sujetos del impuesto" con lo que se pretende que solamente queden sujetos a imposición los ingresos derivados de ventas a consumidores finales de bienes y servicios.

En otros términos, se instrumentaría un Impuesto a los Ingresos Brutos en la etapa minorista exclusivamente, fijándose asimismo un sistema de retenciones en etapas anteriores (manufacturera y mayorista) que se reconocerían como créditos contra el impuesto generado por las ventas a consumidores finales.

Los contribuyentes serían los mismos del actual impuesto a los Ingresos Brutos, con la siguiente salvedad: los contribuyentes serán aquellos inscriptos que realizan ventas de bienes y servicios finales; los ins-

criptos que vendan a otros inscriptos actuarán como agentes de retención.

Desde el punto de vista de la residencia de los inscriptos se distinguirá entre:

(a) Inscriptos con actividad en jurisdicción única (sus ventas son a consumidores finales o a otros inscriptos domiciliados en su misma jurisdicción).

(b) Inscriptos con actividad en múltiples jurisdicciones (sus ventas en forma total o parcial se realizan a compradores, sean consumidores finales o inscriptos, residentes en otras jurisdicciones).

Los inscriptos con jurisdicción única figurarían en el padrón de su jurisdicción de residencia y a ella ingresarían tanto el impuesto determinado como las retenciones que efectuaren.

Los inscriptos con jurisdicción múltiple pertenecerían a un padrón especial administrado por la actual Comisión Arbitral o cualquier otro organismo interjurisdiccional que se decidiera crear a tal efecto.

Las retenciones o percepciones serían realizadas entre inscriptos mediante un sistema de débitos y créditos semejante al de IVA, que preferentemente sería fijado por una normativa nacional a la que deberían adherir las provincias.

En lo relacionado con la asignación jurisdiccional de la recaudación no existirían problemas con los inscriptos de jurisdicción única, pero en el caso de los inscriptos de jurisdicción múltiple deberán instrumentarse mecanismos de compensación entre las provincias.

Básicamente con los contribuyentes de jurisdicción múltiple habría tres opciones:

(1) que ingresen toda la recaudación (sea la percibida por ventas a consumidores finales como las retenciones efectuadas a otros inscriptos) en una cuenta común de todas las provincias.

(2) que atribuyan la recaudación por ventas a consumidores finales a las jurisdicciones de residencia de estos últimos, las percepciones efectuadas a otros inscriptos "de jurisdicción única" a la jurisdicción de residencia de los mismos y, por último, las percepciones a otros inscriptos de "jurisdicción múltiple" a una cuenta común de todas las provincias.

(3) que la totalidad de la recaudación y de las retenciones se asignen según lugar de residencia del comprador.

En cada alternativa los montos que fluyeran a la cuenta común de todas las provincias serían redistribuidos entre las mismas según tres criterios de prorro-

(a) un porcentaje con igual criterio que el actual Convenio Multilateral (combina un criterio de destino con consideraciones de origen);

(b) un porcentaje según el consumo (real o estimado) de cada provincia, y

(c) un porcentaje para compensar a las jurisdicciones "perdedoras" en relación a la actual situación.

Asimismo, la Cuenta Común Interprovincial permitiría financiar la devolución de las retenciones efectuadas que afecten a las exportaciones.

Las alícuotas de retenciones serían uniformes en todo el país.

Las posibilidades de autonomía provincial para fijar tratamientos propios en materia de ventas finales exentas y diversidad de tasas (sobre ventas finales) tienen un obstáculo de gran importancia en el hecho de que los mecanismos redistributivos entre jurisdicciones son en gran medida fijados administrativamente y no se corresponden con un criterio estricto de destino, por lo tanto siempre existe el incentivo a que las jurisdicciones opten por fijar tratamientos más benévolos a sus contribuyentes especulando con su "capacidad política" para resarcirse a través de negociar una mayor participación sobre los fondos comunes a todas las jurisdicciones.

b) Una propuesta alternativa

De lo que fuera expuesto en las secciones anteriores de este capítulo, pueden extraerse una serie de conclusiones relevantes a la hora de intentar fijar las características principales de un sistema de IVA provincial. Ellas son:

1. La imposición general al consumo organizada en base al IVA ofrece ventajas netas en relación a la variante "Ventas Minoristas" (IVM) en particular por su menor vulnerabilidad a las conductas de evasión impositiva y a las eventuales debilidades de los organismos de recaudación para realizar una fiscalización eficiente del cumplimiento impositivo.

Las ventajas de IVA quedan en cierta medida reveladas en la circunstancia de que la propia propuesta de la Nación antes comentada, consiste básicamente en transformar una imposición "monofásica" como es el IVM en un tipo de imposición "plurifásica" a la manera del IVA, mediante la introducción de mecanismos de retención en orden a concentrar la recaudación en etapas anteriores a la propiamente minorista y así disminuir los riesgos de evasión y los mayores costos de fiscalización inherentes a esta forma de imposición general al consumo.

2. Por definición la imposición al consumo está basada en el principio de destino. En contraposición al principio de origen, el de destino permite conjugar una mayor autonomía fiscal provincial (expresada en la posibilidad de que cada jurisdicción tenga libertad para fijar su alícuota impositiva), con la neutralidad en términos de su efecto sobre las decisiones de localización de las actividades productivas.

3. Las tareas de coordinación interprovincial asociadas a la instrumentación de un IVA provincial basado en el principio de destino tienen que ver, fundamentalmente, con la necesidad de uniformar la base imponible del IVA entre todas las jurisdicciones y evitar que cada jurisdicción pueda unilateralmente establecer sus propias exenciones sobre bienes y/o servicios o, eventualmente, tratamientos distintos o preferenciales para determinados sectores productivos. Esta uniformidad es requerida para preservar la neutralidad del gravamen sobre la estructura de precios relativos y sobre las decisiones de localización territorial de las actividades, y para minimizar la actividad de evasión.

4. La instrumentación de un IVA provincial basado en destino no requiere de la realización de ajustes tributarios de frontera, imposibles de implementar en el contexto de una organización federal. El recientemente implementado sistema de armonización de los IVA nacionales de los países de la Comunidad Económica Europea, en base al mecanismo de "pago diferido" es una prueba concluyente al respecto y ofrece un ejemplo válido para organizar la imposición general al consumo en el caso de una organización política federal como la argentina.

5. Adicionalmente, la coordinación en base al mecanismo de "pago diferido" no requiere de la implementación de "cajas compensadoras interprovinciales" para la reasignación de la recaudación entre provincias exportadoras netas y provincias importadoras netas porque el tratamiento a tasa cero del comercio interprovincial impide que las provincias de origen recauden impuestos que pertenecen a la jurisdicción de destino en que se produce el consumo final.

Tomando como referencia estas conclusiones y el análisis más detallado de las secciones anteriores, se propone la sustitución del actual Impuesto a los Ingresos Brutos de jurisdicción provincial, en base a aplicar el Impuesto al Valor Agregado como única modalidad de imposición general al consumo.

A estos efectos, deberán coexistir el actual IVA legislado y fiscalizado por el Gobierno Federal con Impuestos al Valor Agregado Provinciales que ten-

drán idéntica base imponible que el IVA nacional y respecto a la cual las autoridades provinciales no podrán otorgar exenciones de ninguna naturaleza (en la práctica la potestad en cuanto al tratamiento de la base imponible será exclusiva de la Nación)⁶.

La restricción anterior equivale a descartar la posibilidad de que las provincias puedan por se fijar tasas diferenciales por sectores, actividades y/o productos en lo que se refiere a los IVA provinciales. Por definición, el IVA continuará siendo un impuesto con una sola tasa general (tanto a nivel nacional como en el caso de cada provincia) y el único apartamiento que se admitirá será el tratamiento de "tasa cero" dispensado a las exportaciones a terceros países y a las ventas interjurisdiccionales entre contribuyentes inscriptos, según la mecánica que luego se ilustrará, y que no es otra que la aplicación del esquema de "pago diferido" al que se hiciera referencia en la sección anterior.

Sin embargo, las provincias tendrán plena potestad en lo que se refiere al nivel de la alícuota general de sus respectivos IVA provinciales, la cual podrán establecer en los niveles que estimen pertinentes dadas sus necesidades fiscales.

Los IVA provinciales obedecerán al principio de destino en lo referido al tratamiento de los flujos comerciales interjurisdiccionales de bienes y servicios. El problema de gravar las compras provenientes de otras provincias y desgravar las ventas efectuadas a otras provincias (para garantizar que la imposición recaiga efectivamente sobre el consumo) se resolverá con el mecanismo citado de "pago diferido", que transfiere dichos ajustes impositivos compensadores a la contabilidad del contribuyente.

Según este mecanismo, el responsable inscripto de una jurisdicción que realiza ventas a un responsable inscripto de otra jurisdicción podrá, en la medida en que este último se identifique como tal y exhiba su número de identificación tributaria jurisdiccional, extender el tratamiento de tasa cero a la venta interjurisdiccional en cuestión, y reclamar y obtener de su propio fisco la devolución de los créditos fiscales por el IVA pagado sobre los insumos gravados que hubiera utilizado en la producción del bien o servicio objeto de la venta interjurisdiccional.

El comprador (contribuyente inscripto) de la jurisdicción de destino no contará con crédito fiscal sobre su compra interjurisdiccional y deberá cargar la

tasa de IVA provincial propia de su provincia de residencia si efectúa la reventa a contribuyentes inscriptos de su misma jurisdicción o a compradores finales no inscriptos. Si la reventa se efectuara a contribuyentes inscriptos de una tercera jurisdicción nuevamente entraría en acción el tratamiento de tasa cero. En definitiva, este arbitrio determina que los flujos interjurisdiccionales terminen finalmente pagando la tasa de IVA provincial vigente en la provincia de destino en que se efectúa el consumo final.

Una propuesta como la aquí presentada tiene, en caso de ser aplicada en el contexto argentino, ciertas características ventajosas adicionales a las ya señaladas de neutralidad y autonomía fiscal provincial. Entre ellas cabe mencionar las siguientes:

(a) La coexistencia del IVA nacional y IVA provinciales con una misma base imponible (generalizada) determina que la interrupción de las cadenas de crédito débito fiscal que se produce en el caso de los flujos comerciales interprovinciales (por el tratamiento de tasa cero) se circunscriba exclusivamente al IVA provincial. Dicha suspensión nunca tiene lugar a los efectos del IVA nacional con lo cual la cadena de oposición de intereses permanece intacta a los efectos de inducir el cumplimiento voluntario y facilitar el control fiscal por cruce de información de compras y ventas.

(b) Ambos impuestos recaen sobre los mismos contribuyentes, poseedores de la misma clave de identificación tributaria a la que sólo habrá que adicionarle la identificación de la jurisdicción de residencia. Se genera un doble mecanismo de control, que operará a través de:

(i) una coordinación horizontal entre las administraciones tributarias provinciales que intercambiarán información sobre los contribuyentes inscriptos que realizan operaciones interjurisdiccionales.

(ii) una coordinación vertical entre la administración tributaria nacional y cada una de las administraciones provinciales, en base a la estricta proporcionalidad que deberá existir entre la recaudación del fisco nacional y la de los fiscos provinciales en el caso de los contribuyentes que no realizan operaciones interjurisdiccionales, y para complementar la información sobre las operaciones de los contribuyentes que realizan operaciones interjurisdiccionales.

(c) la recaudación provincial fluye automáticamente a la jurisdicción de destino en virtud del funcionamiento del mecanismo de "pago diferido", sin necesi-

⁶ Idéntico requisito existirá en la variante IVA origen con la restricción adicional de que en este caso la uniformidad debería extenderse a las tasas de imposición que pasarían a ser iguales en todas las provincias.

dad de compensaciones pecuniarias entre provincias, lo que vuelve más sencillo y transparente el funcionamiento del IVA provincial.

(d) El tratamiento de los flujos comerciales con terceros países (importaciones y exportaciones) no requiere de ningún tipo de solución especial en oposición a lo que ocurriría si se aplicaran otros sistemas de ajuste compensatorio (como el sistema de crédito fiscal) y aún con la variante impositiva que propugna la Nación.

En efecto, puesto que las ventas entre provincias quedan gravadas a tasa cero, no existe necesidad de proceder a realizar compensaciones o asignar responsabilidades de devolución de créditos fiscales sobre insumos gravados entre las diferentes provincias por las que pudo transitar, en sus distintas etapas de fabricación y distribución aquel bien que en definitiva termina siendo exportado a un tercer país. De hecho la mercancía exportada no tiene incorporado IVA provincial alguno y solamente habrá un componente de IVA nacional que como es obvio continuará siendo reintegrado por el fisco federal.

En el caso de las importaciones a la entrada al país sólo se cargará, como en la actualidad, el IVA nacional, y el primer IVA provincial se cargará una vez que se produzca la primera venta interna del bien en cuestión y según la tasa vigente en la jurisdicción en que la misma tenga lugar.

En el estudio N°5 del convenio U.N.L.P.-Economía se presentan ejemplos numéricos sencillos de los resultados esperados en materia de recaudación para provincias ideales (eminentemente consumidoras o eminentemente productoras), analizándose los efectos económicos de largo plazo en el punto 3.1.6.. También en el estudio citado se presenta un detalle de la experiencia de los países de la Comunidad Económica Europea en materia de coordinación de la imposición al valor agregado y en particular de la aplicación del sistema de "pago diferido".

3.1.5. EL IMPACTO FINANCIERO DE LA PROPUESTA.

En el Cuadro N° 5 se presenta una estimación preliminar del probable impacto de la sustitución impositiva propiciada sobre el nivel de las recaudaciones provinciales.

En la columna I del cuadro figura la recaudación teórica del impuesto a los Ingresos Brutos del año 1992 (teórica por cuanto se anualizó el mayor rendi-

miento de este tributo verificado durante la segunda parte del año) desagregada por provincia.

En la columna III se imputa territorialmente la base imponible del IVA destino a partir de la base imponible nacional, deducida de la recaudación del IVA nacional de 1992 y de la estructura de ventas que surge del Censo Económico de 1985.

El IVA destino provincial debe producir una recaudación igual a la del gravamen a los Ingresos Brutos que sustituye, es decir, \$ 4.348,2 millones anuales.

En la columna IV se ilustra el caso en que dicha recaudación se obtiene con una alícuota impositiva uniforme en todas las provincias, que resulta ser del 5.86%. En este caso se verifica que en términos de recaudación la sustitución mejora la situación de 18 de las 24 jurisdicciones.

En el Cuadro N° 6 se indican los porcentajes de incremento o reducción de las recaudaciones de cada jurisdicción. De la lectura surge:

a) la sustitución perjudica principalmente a la Municipalidad de Buenos Aires y a San Luis que ven disminuir los recursos que obtienen de Ingresos Brutos en un 36% y en 39%, respectivamente. Tierra del Fuego y Río Negro tienen mermas del 21% y 13%, respectivamente; mientras que Santa Cruz y Neuquén sufren pérdidas del 7.5% y 5%, respectivamente.

b) entre las jurisdicciones avanzadas, la principal ganadora con la sustitución es la Provincia de Buenos Aires con un incremento del 10.8%, mientras que Córdoba muestra la menor ganancia de recaudación con un 2.5%.

c) las provincias rezagadas experimentan significativas ganancias de recaudación, que en promedio se sitúan en el 63% con un máximo de 160% para Santiago del Estero y un mínimo de 34% para Jujuy.

d) con la única excepción de San Luis, las provincias intermedias también obtienen significativos incrementos de recaudación.

e) puesto que el diseño del IVA propugnado admite que las provincias fijen tasas diferentes para sus respectivos IVA provinciales, la última columna del Cuadro N° 5 muestra la variedad de tasas que se presentaría si cada provincia fija la alícuota necesaria para mantener su recaudación sin variaciones con relación a la que obtenía con Ingresos Brutos.

f) se aprecia que las provincias desarrolladas tendrían tasas muy parecidas y cercanas a la promedio de

5,86% con la salvedad de la M.C.B.A. que, siendo junto con San Luis las grandes perdedoras con el esquema sustitutivo propuesto, tendrían que establecer tasas de IVA superiores al 9% para no perder ingresos.

g) las menores alícuotas serían del orden del 2,3%

y 2,7% en Santiago del Estero y La Rioja respectivamente.

Cabe advertir, finalmente, que este ejercicio sólo intenta estimar el probable efecto inmediato de la sustitución impositiva, y no puede ser asimilado a un resultado de largo plazo.

CUADRO N° 5
EFFECTOS RECAUDATORIOS DE LA SUSTITUCION DEL
IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS POR EL IVA DESTINO PROVINCIAL

	Recaudación 1992 Ingresos Brutos (mill. \$ corr.) I	Estructura de ventas 1994 II	Base Imponible Iva Destino Provincial (mill. \$ corr.) III	Recaudación Iva Destino Provincial (*) (mill. \$ corr.) IV	Variación Recaudación Iva Destino Provincial (mill. \$ corr.) V=IV-I	Tasas necesarias para mantener recaudación constante (%)
Buenos Aires	1342,3	34,22	25377,9	1488,0	145,6	5,29
Catamarca	11,3	0,48	356,0	20,9	9,6	3,18
Cordoba	368,9	8,70	6452,0	378,3	9,4	5,72
Corrientes	40,8	1,49	1105,0	64,8	23,9	3,70
Chaco	52,7	1,85	1372,0	80,4	27,7	3,84
Chubut	48,9	1,53	1134,7	66,5	17,7	4,31
Entre Rios	70,8	2,89	2143,3	125,7	54,9	3,30
Formosa	21,5	0,73	541,4	31,7	10,2	3,98
Jujuy	34,9	1,08	800,9	47,0	12,0	4,36
La Pampa	38,0	1,12	830,6	48,7	10,8	4,57
La Rioja	8,0	0,40	296,6	17,4	9,4	2,70
Mendoza	161,2	4,02	2981,3	174,8	13,6	5,41
Misiones	48,9	1,74	1290,4	75,7	26,8	3,79
M.C.B.A.	1289,3	18,89	14009,0	821,4	-468,0	9,20
Neuquen	55,9	1,22	904,8	53,0	-2,8	6,18
Rio Negro	80,2	1,60	1186,6	69,6	-10,6	6,76
Salta	57,0	1,84	1364,6	80,0	23,0	4,18
San Juan	24,3	1,09	808,4	47,4	23,1	3,00
San Luis	47,2	0,66	489,5	28,7	-18,5	9,64
Santa Cruz	33,4	0,71	526,5	30,9	-2,5	6,34
Santa Fe	389,4	9,46	7015,6	411,3	21,9	5,55
Santiago del Estero	19,0	1,14	845,4	49,6	30,5	2,25
Tierra del Fuego	22,5	0,41	304,1	17,8	-4,7	7,40
Tucumán	81,8	2,73	2024,6	118,7	36,9	4,04
TOTAL	4348,2	100,00	74161,2	4348,3	0,0	5,86

(*) Con Alícuota Impositiva Uniforme del 5,86%.

Fuente: Elaboración propia en base a datos de FIEL.

CUADRO N° 6
INCREMENTOS O REDUCCIONES EN LA RECAUDACION DE
CADA JURISDICCION (*)
(En %)

JURISDICCIONES	%	%
AVANZADAS	-7.5	
Buenos Aires		10.8
Santa Fe		6.6
Córdoba		2.5
Mendoza		8.4
M.C.B.A..		-36.3
BAJA DENSIDAD	2.8	
Chubut		36.2
Santa Cruz		-7.5
La Pampa		28.4
Rio Negro		-13.2
Neuquén		-5.0
Tierra del Fuego		-20.9
INTERMEDIAS	42.5	
San Juan		95.1
San Luis		-39.2
Entre Ríos		77.5
Tucumán		45.1
Salta .		40.4
REZAGADAS	63.3	
La Rioja		117.5
Catamarca		85.0
Corrientes		58.6
Jujuy		34.4
Misiones		54.8
Chaco		52.6
Santiago del Estero		160.5
Formosa		47.4
TOTAL	0.0	

(*) Suponiendo la sustitución del impuesto a los Ingresos Brutos por un IVA-destino provincial con una alícuota impositiva uniforme del 5,86%; ver Cuadro N° 5.

Fuente: Elaboración propia.

3.1.6. LOS EFECTOS ECONOMICOS DE LA PROPUESTA.

En las secciones anteriores se han discutido distintas alternativas de sustitución del impuesto a los ingresos brutos, y se ha realizado una estimación del impacto financiero sobre las provincias de la eventual implementación de un IVA provincial sobre la base del principio de destino.

El objetivo de este punto es estimar efectos de largo plazo, por ejemplo, de qué manera la eliminación del impuesto a los ingresos brutos y su eventual reemplazo por un impuesto a las ventas finales (minorista) o por alguna forma de impuesto al valor agregado podría modificar:

- i) los niveles de vida de los distintos agentes de la economía argentina,
- ii) los niveles de actividad de las diferentes industrias, y
- iii) los PBI provinciales.

Las estimaciones se realizan bajo dos escenarios posibles; por un lado, eliminando de manera lisa y llana el impuesto a los ingresos brutos; por el otro, sustituyéndolo por un impuesto a las ventas o al valor agregado con una alícuota que deje el nivel de recaudación aproximadamente constante.

Para llevar adelante el estudio se utiliza un modelo de equilibrio general computado, calibrado para 1986. La matriz de contabilidad social del modelo es consistente con las nuevas cuentas nacionales; la información sobre composición de la recaudación impositiva y sobre tasas efectivas se elaboró a partir de Santiere, J. (1989). Esto significa que los resultados, si bien ilustran sobre posibles efectos de las alternativas de sustitución, son evaluados a partir de la estructura económica y de recaudación impositiva del año 1986, sin duda distinta de la actual.

El modelo tiene incorporada una estructura productiva en la que se supone que no hay sustituibilidad a nivel de los consumos intermedios, pero que sí existe sustituibilidad entre el trabajo y el capital a nivel del valor agregado. En este último caso se utilizan funciones de producción tipo Cobb-Douglas.

Además, cada industria se descompone en por lo menos tres subindustrias relevantes, de acuerdo con el destino del producto: consumo doméstico, inversión o exportación.

Con esa estructura, se realizan una serie de ejercicios de simulación. La idea es obtener primeras estimaciones de:

1) Las modificaciones en los niveles de vida de los consumidores, de los inversores y del gobierno. Para la sustitución de los ingresos brutos, el gobierno al que se refiere el trabajo es siempre el conjunto de los gobiernos provinciales, incluyendo la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

2) Los cambios en los niveles de actividad de los distintos sectores de la producción. De esa manera una provincia puede estimar el impacto que sobre su recaudación puede tener la relocalización de factores originada en la reasignación de factores inducida por el cambio del régimen impositivo.

3) La distribución funcional del ingreso, apreciando las modificaciones en el cociente de Remuneración del Trabajo con respecto a la Remuneración del Capital.

4) La alícuota del impuesto a las ventas finales (IVF) o de IVA que mantienen la recaudación del gobierno constante (en poder adquisitivo).

Los ejercicios se realizan bajo tres escenarios principales. En el primero de ellos -indicado como I- se supone que se suprime el impuesto a los ingresos brutos y que todo el peso del ajuste es soportado por los Sectores Públicos Provinciales. En el segundo -que incluye 2.a hasta 2.f- se realizan una serie de ejercicios del tipo de sustituciones de igual rendimiento en términos de poder adquisitivo de la recaudación; esto significa que se estima una alícuota para el IVF a nivel minorista que mantenga aproximadamente el "nivel de vida de los gobiernos provinciales". Este último puede considerarse como un indicador de la capacidad de los gobiernos de proveer bienes públicos, a pesar del ajuste de los precios relativos. Finalmente, los ejercicios 3.a y 3.b corresponden a la sustitución del impuesto a los ingresos brutos por un IVA provincial.

Una primera apreciación que se desprende de las simulaciones realizadas es que la alícuota de sustitución, como era de esperarse, es fuertemente variable con respecto a la base imponible. Varía entre 2 y 10 puntos (ver el Cuadro N°8). Esto significa que se debe establecer con mucha precisión cuáles serán los sectores gravados con el nuevo impuesto a las ventas finales desde el principio. En segundo lugar, al eliminar los sectores de servicios, la alícuota nominal final -sumando la del IVA federal y la del IVF- puede hacerse muy atractiva para la evasión o la elusión. A esto debería sumarse el impacto del costo -político y en términos de incentivos al no cumplimiento- derivado de hacer visible a los consumidores el nivel de imposición.

Este último efecto no es despreciable, según información disponible con respecto al caso canadiense. En ese país se halla bajo revisión la reforma impositiva lanzada en 1992, por la que coexiste un IVA federal (conocido como GST) e impuestos a las ventas finales provinciales, que sustituyeron al impuesto a las ventas a nivel manufacturero. Uno de los argumentos que se menciona con frecuencia sobre la razón de la revisión, tan temprana, parece haber sido la reacción adversa de los votantes canadienses a una carga fiscal que antes les resultaba invisible y que ahora se revela plenamente.

El ejercicio 1 muestra que sin sustitución, la eliminación del impuesto a los ingresos brutos produce una caída importante del nivel de vida de los gobiernos provinciales y una mejora en los niveles de vida de los consumidores e inversores. El hecho de que la suma de subas y bajas no se compensen, se debe a que los consumidores no compran los mismos bienes que el gobierno.

Por otra parte, entre los sectores de actividad económica, salen perjudicados la Agricultura y Construcciones. Esto se debe básicamente a que los otros sectores, que pagaban una importante carga del impuesto a los ingresos brutos en razón de sus transacciones intersectoriales, ven reducidos sus costos y atraen más valor agregado.

Como se observa, también hay un leve sesgo de la distribución del ingreso factorial en favor del Capital.

El ejercicio 2 corresponde a aquellos casos en los que el nivel de vida del gobierno permanece inalterado (aproximadamente) por incorporación del nuevo Impuesto a las Ventas Finales. En general los consumidores salen perjudicados porque pagan el impuesto, cosa que no ocurre con los inversores, pues se ha supuesto que los bienes de inversión están desgravados. Eso no ocurre así con el caso 2.e, aquél que supone que el sector Construcción también paga el impuesto.

El impuesto a las ventas que se impone es uniforme, con tasa única para los sectores afectados. No se grava con este impuesto, en ningún caso, a los bienes destinados a exportación o consumo intermedio. Dentro de los sectores que destinan su producción a la inversión sólo se grava al sector "Construcciones".

En este ejercicio también se plantean distintas bases impositivas para el IVF a nivel minorista. A continuación se describen las distintas bases consideradas:

(2.a). Consumo final

(2.b). Consumo final excluido el sector primario

(2.c). Consumo final excluido comercio, transporte y servicios

(2.d). Construcción y Consumo final excluido servicios

(2.e). Construcción y Consumo final excluido comercio, transporte y servicios

(2.f). Consumo final excluido servicios

Luego de definir las simulaciones a realizar, se calcularon a partir del modelo la tasa del IVF necesaria para mantener la recaudación fiscal al nivel en que se encontraba antes de eliminar IB. En el Cuadro N° 8 también se consignan las tasas del IVF necesarias para compensar la pérdida de recaudación por la eliminación de IB para cada uno de los casos.

Vale la pena reparar en algunos resultados adicionales de las simulaciones resumidas en el Cuadro N° 8:

1. Se observa una leve caída en la relación Remuneración del trabajo / Remuneración del capital cuando se elimina IB sin compensar la caída en la recaudación. En el resto de los casos esta relación se mantiene invariable o aumenta levemente.

2. En el ejercicio (1) está clara la caída en el nivel de utilidad del gobierno debida a la pérdida de recaudación y el incremento en el nivel de actividad de "Comercio y Transporte" ya que es el más beneficiado por la eliminación de IB.

3. Tomar las bases (2.a) o (2.b) es indistinto dado que la participación de las ventas al consumo del sector primario en el total es relativamente pequeña.

4. En todos los casos se observa una disminución en el nivel de actividad de la agricultura. En el ejercicio (1) eso ocurre por la reasignación de recursos hacia el resto de los sectores salvo "Construcción". En los ejercicios (2.c) y (2.e) se registra una caída adicional debido a que en estos casos la tasa del IVF es mayor a la que pagaba por IB.

5. Si no se incluye en la base "Comercio y Transporte", se produce una disminución en los niveles de actividad de casi todos los sectores productores de bienes.

6. En ese sentido, el sector "Comercio y Transporte" sale en general favorecido excepto cuando se elimina "Servicios" y no se incluye "Construcción" en la base.

7. En términos de "aceptación de la reforma" por parte de los votantes, puede decirse que el ejercicio (2.e) es el más aceptable para los consumidores, pero con costos para las inversiones porque se establece una alícuota que grava la construcción.

8. Al analizar el comportamiento de los consumidores diferenciándolos por nivel de ingreso (en quintiles), se observa que las situaciones propuestas afectan de manera distinta a cada grupo.

Con respecto al escenario 2, es necesario tener en cuenta que al reemplazar por una tasa uniforme de impuesto sobre las ventas finales, se producen cambios de utilidad para cada grupo, originados en la diferencia entre la tasas del IVF y de ingresos brutos por sector y además en la estructura de gastos de las familias. La estructura de gasto de las familias se elaboró a partir de datos del INDEC (1988).

En (2.a) y (2.b) los consumidores del primer quintil son los únicos que incrementan su nivel de bienestar ya que la tasa promedio ponderada por su estructura de gastos es menor que en el punto de par-

tida. En (2.c) se benefician aún más debido a que la mayor parte de su gasto lo realizan en el sector "Comercio y Transporte" el cual en este caso está desgravado. Se profundiza esto en (2.e) pero con mayor nivel de utilidad para todos los rangos de consumidores, a costa de los inversores que se perjudican por la tasa del IVF que debe pagar el sector "Construcciones".

En el caso (2.d) prácticamente se mantiene el poder adquisitivo de todos los grupos de consumidores. La tasa del IVF es una tasa de indiferencia tanto para consumidores como gobierno, aunque no así para inversores.

El siguiente cuadro resume el efecto de las medidas simuladas en el ejercicio, a nivel de consumidores:

CUADRO N° 7
NIVELES DE UTILIDAD PROMEDIO

Base Imponible	Incremento utilidad (promedio)	Carga por nivel de ingreso
(1)	>	R
(2.a)	<	P
(2.b)	<	P
(2.c)	<	P
(2.d)	=	=
(2.e)	>	P
(2.f)	<	R

R: regresivo; P: progresivo.

Fuente: Elaboración propia.

En el cuadro anterior se muestra el nivel de utilidad promedio de los consumidores junto con una medida del incremento en la carga tributaria que deben enfrentar, donde la regresividad o progresividad responden básicamente a la comparación entre el primer y el quinto quintil. En dos situaciones se observa aumento en la utilidad promedio: cuando la eliminación del impuesto a los ingresos brutos no es compensada y cuando la base imponible del impuesto a las ventas es (2.e). Sin embargo la distribución de la utilidad entre los grupos de consumidores en estos dos casos es diferente. En efecto, en el ejercicio (1) es regresiva con respecto a la situación original, es decir se beneficia en mayor medida el grupo de mayores ingresos; en cambio, en (2.e) la modificación impositiva es progresiva. Esto se debe a que disminuye la carga impositiva sobre el sector en el cual los consumidores más pobres realizan la mayor parte de sus compras.

Por último, se realizaron dos ejercicios, en los que se sustituye el impuesto a los ingresos brutos por:

a) un incremento en la tasa de IVA, de tal manera que deje inalterada la participación en la recaudación de este impuesto por sector de actividad,

b) una sustitución por un IVA uniforme y generalizado.

La base del IVA incluiría, además de los bienes de consumo final, al sector Construcciones.

Los resultados se presentan en el Cuadro N° 9. En el mismo se observa que para reemplazar el impuesto a los ingresos brutos con un incremento proporcionalmente igual de la alícuota efectiva del IVA, éste debería llegar aproximadamente al 76% en cada uno de los sectores. Si bien ese incremento mantendría la participación de cada sector considerado en la recaudación, la carga tributaria por sector sería mucho mayor en los sectores primario e industrial lo cual favorecería la reasignación de recursos hacia los sec-

tores de servicios. Cuando el reemplazo se hace por medio de una tasa del IVA uniforme y generalizada (6,8% para mantener el poder adquisitivo del sector público) la situación se revierte. Este último parece ser el ejercicio más relevante en términos de comparación con la situación actual, ya que la variabilidad de la tasa efectiva del IVA por sector se ha reducido sustancialmente con respecto a 1986.

Por el lado del bienestar de los consumidores, ambos cambios son progresivos aunque en el primer caso los niveles de utilidad caen (salvo para el primer quintil), y en el segundo escenario aumentan.

Finalmente, para apreciar el impacto de estas "reformas" sobre los niveles de actividad provinciales, se construyó una tabla de doble entrada donde constan la distribución geográfica y sectorial del PBI (de elaboración propia a partir de información del CFI). Luego se calculó la variación en el PBI provincial que surge de relacionar los resultados obtenidos para los niveles de actividad desagregados por sector en cada uno de los ejercicios presentados anteriormente.

Entonces, las estimaciones de los cambios de los PBI provinciales que se presentan en el Cuadro N° 10, corresponden a la variación en el nivel de actividad sectorial de cada ejercicio ponderada por los PBI sectoriales de cada una de las provincias.

Cabe notar, sin embargo, que la reasignación de recursos luego de la implementación de la reforma impositiva podría darse entre los sectores de una misma provincia (reasignación intra-provincial) o entre sectores de distintos estados provinciales (reasignación inter-provincial).

Los resultados obtenidos muestran que en los casos (2.a) y (2.b), las provincias con alta participación del PBI agropecuario y bajo PBI industrial con respec-

to al total provincial, verían disminuir su PBI (en este sentido se destaca el caso de La Pampa). En Tierra del Fuego se da la situación opuesta debido a la importancia del sector industrial dentro de su PBI.

Cuando la base imponible es (2.c) se perjudican la mayoría de las provincias porque el crecimiento de "Construcción" y "Servicios" no llega a compensar la caída en el resto.

De todas las opciones, en principio la más conveniente para las provincias - en términos de cambios en el nivel de actividad - sería el reemplazo del impuesto a los ingresos brutos por un IVA uniforme y generalizado (3.b); se favorecerían de esta manera la posición relativa de los sectores agropecuario e industrial.

Dos casos llamativos son los de las provincias de Chaco y Santiago del Estero, ya que en ninguna de las situaciones en que se reemplaza ingresos brutos obtienen mejoras en su nivel de actividad.

Con respecto a la Provincia de Buenos Aires, saldría favorecida con (3.b) y perjudicada con (2.c), en ambos casos con variaciones cercanas al 1%. Se observa en el Cuadro N° 10 que las modificaciones de su nivel de actividad coinciden - al menos en signo - con las del total del país.

En cuanto a los cambios del nivel de actividad del total del país, indican la ganancia (o pérdida) social total derivada del incremento de eficiencia al sustituirse el impuesto a los ingresos brutos por otro gravamen menos distorsivo. Ese es justamente el caso del escenario (3.b) al sustituirse IB por un IVA uniforme.

En el estudio N° 6 del convenio U.N.L.P.-Economía se presentan los cuadros de distribución regional del PBI a partir de los cuales se obtuvieron estos resultados.

CUADRO N° 8
ELIMINACION DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS Y SU REEMPLAZO POR EL IVF
(SIMULACION CON PERFECTA MOVILIDAD DE CAPITAL)

	ESCENARIOS (*)						
	1	2.a	2.b	2.c	2.d	2.e	2.f
VARIACION EN NIVELES DE UTILIDAD (%)							
Consumidores	1.11	-0.28	-0.28	-0.65	0.01	0.34	-0.40
Consumidores (1er. quintil)	0.67	0.14	0.14	0.26	-0.01	1.16	-0.57
Consumidores (2do. quintil)	0.82	-0.05	-0.04	-0.49	-0.06	0.59	-0.57
Consumidores (3er. quintil)	0.77	-0.11	-0.11	-0.24	0.02	0.71	-0.45
Consumidores (4to. quintil)	0.59	-0.30	-0.30	-0.56	0.07	0.44	-0.34
Consumidores (5to. quintil)	1.54	-0.43	-0.43	-0.95	-0.01	0.03	-0.34
Inversores	0.26	0.94	0.93	1.03	-0.35	-1.83	0.98
Gobierno	-3.79	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
REMUNERACION DE FACTORES TRABAJO / CAPITAL	0.984	0.999	0.998	1.009	1.004	1.006	1.004
VARIACION EN NIVELES DE ACTIVIDAD (%)							
Agricultura	-1.95	-1.24	-0.93	-4.99	-1.40	-3.03	-1.71
Minería	0.32	0.36	0.35	-1.38	-0.40	-1.56	-0.07
Alimentos, bebidas y tabaco	0.56	0.42	0.40	-4.59	0.07	-2.06	-0.32
Textiles y cueros	0.98	0.43	0.41	-5.38	-0.19	-2.56	-0.63
Madera, papel, petroquímica y básicos	0.37	0.35	0.34	-1.56	-0.27	-1.33	-0.11
Metálicos y bienes de capital	1.24	1.15	1.14	-0.14	0.80	0.24	0.80
Electricidad, gas y agua	0.04	-0.40	-0.43	-2.66	-0.39	-1.40	-0.60
Construcción	-0.09	0.77	0.77	0.87	-1.78	-4.69	0.82
Comercio y Transporte	1.91	0.89	0.85	3.47	0.11	3.31	-0.56
Servicios financieros y colectivos	0.40	-0.90	-0.93	0.53	0.59	0.52	0.62
Tasa de IVF que mantiene la recaudación (%)		2.03	2.06	10.04	2.86	6.07	3.50

(*) En todos los casos se supone que se elimina el impuesto a los ingresos brutos. En el caso 1 no se lo sustituye; en los restantes se supone su reemplazo por un impuesto sobre ventas, con las siguientes bases imponibles:

2.a: Consumo final.

2.b: Consumo final excluido agricultura y minería.

2.c: Consumo final excluido comercio, transporte y servicios.

2.d: Construcción y consumo final excluido servicios.

2.e: Construcción y Consumo final excluido comercio, transporte y servicios.

2.f: Consumo final excluido servicios.

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 9
ELIMINACION DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS Y SU REEMPLAZO POR
EL IVA (SIMULACION CON PERFECTA MOVILIDAD DE CAPITAL)

	ESCENARIOS		
	I	3.a	3.b
VARIACION EN NIVELES DE UTILIDAD (%)			
Consumidores (1er. quintil)	0.67	0.10	0.60
Consumidores (2do. quintil)	0.82	-0.22	0.67
Consumidores (3er. quintil)	0.77	-0.12	0.30
Consumidores (4to. quintil)	0.59	-0.24	0.04
Consumidores (5to. quintil)	1.54	-0.45	0.01
Inversores	0.26	0.46	-0.08
Gobierno	-3.79	0.00	0.00
REMUNERACION DE FACTORES			
TRABAJO / CAPITAL	0.98	1.00	0.99
VARIACION EN NIVELES DE ACTIVIDAD (%)			
Agricultura	-1.95	-1.89	0.61
Minería	0.32	-0.81	1.98
Alimentos, bebidas y tabaco	0.56	-1.57	5.08
Textiles y cueros	0.98	-2.59	6.65
Madera, papel, petroquímica y básicos	0.37	-0.85	2.28
Metálicos y bienes de capital	1.24	0.41	2.51
Electricidad, gas y agua	0.04	-1.24	1.68
Construcción	-0.09	-0.21	-1.16
Comercio y Transporte	1.91	1.30	0.16
Servicios financieros y colectivos	0.40	0.35	-2.75
Tasa de IVA que mantiene la recaudación (%)			6.83
Incremento en tasa de IVA que mantiene la rec.(%)		76.02	

NOTA:

1. Eliminación IB.

3.a. Eliminación IB y reemplazo por incremento en IVA proporcional.

3.b. Eliminación IB y reemplazo por IVA uniforme y generalizado.

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 10
VARIACION EN EL PBI PROVINCIAL ANTE CAMBIOS EN EL SISTEMA IMPOSITIVO
ELIMINACION DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS Y DISTINTAS ALTERNATIVAS
PARA SU REEMPLAZO (%)

JURISDICCION	ESCENARIOS (*)								
	1	2.a	2.b	2.c	2.d	2.e	2.f	3.a	3.b
Buenos Aires	0.5	-0.0	0.0	-0.9	-0.1	-0.4	-0.2	-0.4	0.8
Capital Federal	0.9	0.0	-0.0	0.4	0.2	0.6	0.1	0.2	-0.1
Catamarca	0.4	-0.1	-0.1	-0.4	-0.1	-0.2	-0.1	-0.2	0.2
Chaco	0.1	-0.3	-0.3	-0.4	-0.3	-0.3	-0.3	-0.2	-0.5
Chubut	0.5	0.1	0.1	-0.5	-0.2	-0.6	-0.0	-0.3	0.6
Córdoba	0.1	-0.3	-0.2	-1.0	-0.2	-0.4	-0.4	-0.4	0.2
Corrientes	0.4	-0.1	-0.1	-0.5	-0.2	-0.4	-0.2	-0.2	0.1
Entre Ríos	0.1	-0.3	-0.3	-1.2	-0.3	-0.6	-0.4	-0.5	0.3
Formosa	0.4	-0.2	-0.1	0.1	-0.2	-0.1	-0.1	0.0	-0.7
Jujuy	0.1	-0.2	-0.1	-1.3	-0.3	-0.9	-0.4	-0.6	0.5
La Pampa	-0.7	-0.6	-0.5	-2.6	-0.7	-1.6	-0.9	-1.0	0.4
La Rioja	0.7	0.2	0.1	-0.8	0.1	-0.3	-0.0	-0.3	1.2
Misiones	0.3	-0.1	-0.1	-0.7	-0.2	-0.6	-0.2	-0.3	0.1
Neuquen	0.6	-0.0	-0.0	0.2	-0.1	-0.0	0.0	0.0	-0.2
Río Negro	0.4	-0.1	-0.1	-0.3	-0.2	-0.4	-0.1	-0.2	-0.1
Salta	0.4	-0.1	-0.1	-0.2	-0.2	-0.3	-0.1	-0.1	-0.3
San Juan	0.4	-0.1	-0.1	-0.7	-0.1	-0.2	-0.2	-0.3	0.3
San Luis	0.3	0.1	0.1	-1.6	-0.1	-0.9	-0.2	-0.6	1.6
Santiago del Estero	0.1	-0.3	-0.3	-0.3	-0.4	-0.5	-0.3	-0.1	-0.8
Santa Cruz	0.5	-0.1	-0.1	0.3	-0.2	-0.2	-0.0	0.0	-0.5
Santa Fe	0.2	-0.2	-0.2	-0.9	-0.2	-0.4	-0.3	-0.3	0.3
Tierra del Fuego	0.7	0.3	0.3	-1.2	0.0	-0.7	-0.0	-0.5	1.8
Tucumán	0.7	-0.1	-0.1	0.3	0.1	0.4	-0.0	0.1	-0.4
TOTAL	0.6	-0.0	-0.0	-0.1	-0.0	-0.0	-0.0	-0.1	0.1

(*) En todos los casos se supone que se elimina el impuesto a los ingresos brutos. En el caso 1 no se lo sustituye; en los restantes se supone su reemplazo por un impuesto sobre ventas, con las siguientes bases imponibles:

2.a: Consumo final.

2.b: Consumo final excluido agricultura y minería.

2.c: Consumo final excluido comercio, transporte y servicios.

2.d: Construcción y consumo final excluido servicios.

2.e: Construcción y Consumo final excluido comercio, transporte y servicios.

2.f: Consumo final excluido servicios.

3.a: Eliminación IB y reemplazo por incremento en IVA proporcional.

3.b: Eliminación IB y reemplazo por IVA uniforme y generalizado.

Fuente: Elaboración propia.

3.2. LA IMPOSICION PROVINCIAL A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS.

3.2.1. INTRODUCCION.

La imposición a consumos específicos integra el campo de la tributación indirecta respecto de la cual, según la interpretación más generalmente admitida de la Constitución Nacional, existen facultades concurrentes entre la Nación y las provincias. Sin embargo, la centralización de facultades tributarias ha hecho que la Nación se apoderara casi con exclusividad de estas bases tributarias, a pesar de que estos tributos tienen características favorables para su percepción por parte de las provincias, dado que gravan consumos espacialmente bien localizados.

En Argentina, se hallan comprendidos dentro del ámbito de la imposición específica a los consumos los habitualmente conocidos como Impuestos Internos que gravan a una variedad de productos como cigarrillos, bebidas alcohólicas, artículos de tocador y objetos suntuarios. Estos están regulados por la actual Ley de Impuestos Internos Unificados, son recaudados exclusivamente por la Nación e integran el conjunto de los impuestos coparticipables legislados por la Ley N° 23.548.

Otro ámbito de la tributación sobre consumos específicos comprende al Impuesto a los Combustibles, que a partir de la desregulación del sector de hidrocarburos se ha estructurado como un impuesto interno (con anterioridad se liquidaba como un impuesto fijo por litro de combustible).

Se trata de un tributo recaudado exclusivamente por la Nación que se coparticipa a provincias a través de regímenes especiales. Es que el impuesto tuvo siempre asignación específica, primordialmente para el financiamiento de la red vial, pero últimamente se le han asignado otros destinos como es el caso del FONAVI.

3.2.2. CARACTERISTICAS DE LOS IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS.

Sobre todo en el caso de los impuestos internos unificados -aunque de hecho el impuesto a los combustibles también se liquida de la misma forma- el hecho imponible se define como el expendio del bien gravado, lo que debe entenderse como la primera enajenación del producto gravado. Esta es la forma en que habitualmente se estructura esta forma de imposición en el mundo.

Esto significa que el nacimiento de la obligación tributaria se genera a la salida del producto de fábrica o establecimiento, lo que concentra la recaudación en pocos contribuyentes y facilita el control administrativo.

La segunda característica de todo este sector es la alta imposición que se aplica. No hay una única racionalización de una imposición diferencial, pero la que parece primar -esto se aplica especialmente en el caso de casi todos los productos alcanzados en la legislación argentina con los impuestos internos unificados- es el objetivo de desalentar por esa vía determinados consumos, que por lo demás ya se encuentran gravados con impuestos generales. Aunque la racionalización es diferente en el caso de combustibles -el impuesto se ha dicho que opera como un sustituto al peaje por el uso de la red caminera-, la tributación es aquí también elevada.

En la Argentina no hay una definición clara de si se trata de una imposición basada en el principio de origen, el principio de destino o un sistema mixto, como ocurre en los países de la Comunidad Económica Europea. El hecho imponible es la salida de fábrica del producto y la determinación del gravamen percibido por cada jurisdicción se efectúa por un procedimiento extraño a la lógica del gravamen, a través de los coeficientes del sistema general de coparticipación de impuestos o de otros regímenes especiales de coparticipación. De esa forma se sustituye la función que cumple aquella definición, asignando el impuesto a la jurisdicción productora o consumidora, según se convenga.

La tercera característica es que estos impuestos gravan en modo fundamental el consumo final. El último movimiento en ese sentido se lo encuentra en el campo de la imposición sobre combustibles, que se ha restringido únicamente a las naftas, en donde es presumible esperar que exista menor consumo intermedio que en otro tipo de combustibles como el gas oil.

3.2.3. LA DESCENTRALIZACION DE LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LOS CONSUMOS ESPECIFICOS.

Algunas características de estos gravámenes los hacen especialmente apropiados para su descentralización. Se trata de tributos que pueden organizarse en base al principio de destino y que gravan en medida casi excluyente bienes o productos de consumo final. Esto posibilita que el tributo sea estructurado de forma

que recaiga exclusivamente sobre consumos localizados en cada jurisdicción, limitando la posibilidad de que el impuesto sea exportado hacia residentes de otras provincias. De esta forma se cumple el principio del sustento territorial, y los residentes locales deben soportar íntegramente el gasto que así se financia.

Esto, además, permite obviar cualquier mecanismo colateral para eliminar la doble imposición, un tema que siempre es objeto de atención.

Si bien un impuesto a los consumos específicos que grave consumos localizados territorialmente, es un candidato ideal para ser descentralizado, deben ser tenidos en cuenta algunos elementos adicionales.

En primer término, el organizar la imposición en base al principio de destino modera la posibilidad de guerras tributarias entre jurisdicciones. El riesgo es mayor en el caso de impuestos en origen que operan sobre factores que normalmente están muy atentos a diferenciales de impuestos entre jurisdicciones.

En el caso de la imposición sobre destino está planteada la posibilidad de guerra tributaria pero muy acotada. Por un lado, la diversidad de alícuotas entre jurisdicciones puede provocar una distorsión en las condiciones de la competencia al desplazar las compras hacia las jurisdicciones que tengan las menores alícuotas. Este es un movimiento típico, difícil de evitar, pero que está restringido esencialmente a los consumidores fronterizos. El problema, aunque también acotado, puede aparecer ante la posibilidad de que una jurisdicción pueda castigar la producción de otra provincia con su política impositiva; este es un aspecto que pierde importancia cuando la imposición es general al consumo, pero sí la adquiere en el caso de la tributación específica sobre ciertos consumos. Esta posibilidad parece estar sin embargo acotada a jurisdicciones con gran poder de compra -de forma de poder modificar los términos de intercambio en su favor- pero que, de utilizarse en el mercado interno, en Argentina al menos, puede motivar la acusación de estar reimplantando aduanas interiores expresamente vedadas por la Constitución.

El segundo tema es estrictamente administrativo. El impuesto si se descentraliza, debe ser organizado a nivel de la imposición sobre el consumo final, pero ello implica perder una de las grandes ventajas administrativas que tiene el actual gravamen cual es la de concentrar la imposición a nivel de fábrica. Es decir, operar sobre pocos contribuyentes. Descentralizar el tributo implica ampliar el espectro de contribuyentes a controlar, necesariamente aquellos que estén más cerca de donde se produce el consumo final. Consi-

guientemente será necesario establecer algún tipo de intercambio de información con el organismo recaudador nacional, para no perder la información de quienes concentran operaciones en la cadena de comercialización. De lo contrario, será difícil verificar el grado de cumplimiento tributario.

3.2.4. UNA PROPUESTA DE DESCENTRALIZACIÓN.

En el marco de acentuar en el sistema fiscal argentino el principio de correspondencia, los impuestos sobre consumos específicos resultan uno de los primeros candidatos para ser descentralizados hacia provincias. En tal sentido puede precisarse:

1) Deberían devolverse facultades tributarias a provincias en materia de impuestos internos unificados que integran el sistema de coparticipación federal de la Ley N° 23.548 y el impuesto interno a los combustibles.

Esta propuesta no comprende a otros impuestos sobre consumos específicos, ni tampoco al IVA que actualmente grava a los combustibles derivados del petróleo.

En el Cuadro N° 11 se muestra el efecto financiero de la propuesta. En la primera y cuarta columna se indica el producido de los impuestos internos y combustibles si las provincias recaudaran directamente dichos gravámenes, en base a los siguientes supuestos:

a) se mantiene inalterada la actual distribución de recursos entre la Nación y las provincias, por lo cual el importe global a estas últimas es el que actualmente perciben por el sistema de coparticipación federal en el caso de impuestos internos y por el régimen de Coparticipación Vial, FEDEI y FONAVI en el impuesto a los combustibles -dichos importes se indican en las columnas 2 y 5 del cuadro, respectivamente-;

b) para la estimación de la recaudación y la asignación a las provincias, se han utilizado las ventas de nafta del año 1992 -hoy único derivado gravado con el impuesto a los combustibles- según datos proporcionados por la Subsecretaría de Combustibles de la Nación; y en el caso de impuestos internos, el trabajo de FIEL (1992) sobre Federalismo Fiscal que contiene una estimación específica del punto.

Se observa que salvo en el caso de las jurisdicciones más grandes, y más puntualmente Buenos Aires y Capital Federal, el resto de las jurisdicciones sufren una merma respecto de los recursos que actualmente

CUADRO Nº 11
IMPUESTOS A LOS CONSUMOS ESPECIFICOS
En millones de pesos de 1992

JURISDICCIONES	IMPUESTOS INTERNOS			IMPUESTOS A LOS COMBUSTIBLES		
	RECAUDACION DE PROVINCIAS	RECURSOS ACTUALES	DIFERENCIA	RECAUDACION DE PROVINCIAS	RECURSOS ACTUALES	DIFERENCIA
Buenos Aires	433,2	227,8	205,4	409,8	115,0	294,8
Catamarca	5,5	30,3	-24,8	5,3	36,0	-30,7
Córdoba	81,9	97,7	-15,8	94,2	63,0	31,2
Corrientes	12,8	40,9	-28,1	17,6	51,0	-33,4
Chaco	10,7	54,9	-44,2	15,0	53,0	-38,0
Chubut	16,0	16,1	-0,1	16,2	38,0	-21,8
Entre Ríos	18,6	53,7	-35,1	31,3	35,0	-3,7
Formosa	5,3	40,0	-34,8	6,6	42,0	-35,4
Jujuy	7,0	31,3	-24,2	8,5	47,0	-38,5
La Pampa	10,2	20,7	-10,5	12,6	25,0	-12,4
La Rioja	5,5	22,8	-17,2	6,7	23,0	-16,3
Mendoza	41,9	45,9	-4,0	42,7	37,0	5,7
Misiones	11,6	36,3	-24,8	17,6	48,0	-30,4
M.C.B.A.	238,1	0,0	238,1	132,2	11,0	121,2
Neuquén	13,9	17,8	-4,0	16,7	39,0	-22,3
Río Negro	18,7	27,8	-9,1	20,3	44,0	-23,7
Salta	11,9	42,2	-30,3	19,9	49,0	-29,1
San Juan	9,7	37,2	-27,4	12,5	24,0	-11,5
San Luis	7,8	24,4	-16,6	10,2	30,0	-19,8
Santa Cruz	5,9	16,1	-10,2	9,8	43,0	-33,2
Santa Fe	81,9	98,3	-16,4	89,7	62,0	27,7
Santiago del Estero	8,6	45,5	-36,9	9,6	45,0	-35,4
Tierra del Fuego	3,6	2,1	1,5	3,6	20,0	-16,4
Tucumán	21,8	52,3	-30,5	21,5	50,0	-28,5
TOTALES	1082,2	1082,1	0,1	1030,0	1030,0	0,0

Fuente: Anuario Estadístico de Combustibles, 1992, Secretaría de Energía y FIEL (1992).

obtienen por los diversos sistemas de participación de impuestos.

2) Se propone el ejercicio de facultades concurrentes por parte de Nación y provincias, en los impuestos a ser descentralizados. Tal elección se basa en principios constitucionales pero fundamentalmente para que el organismo recaudador nacional no pierda información sobre estos contribuyentes y, de esta forma, pue-

da efectuar intercambio de información, imprescindible dado el mayor universo de contribuyentes a controlar en la esfera provincial.

3) Debe darse plena autonomía a las provincias para manejar estos impuestos en materia de alícuotas, bases imponibles y productos gravados. Esto es así, esencialmente porque se gravan consumos finales.

Aunque es deseable la uniformidad en el caso de alícuotas y bases imponibles, no es imprescindible para el buen funcionamiento de la imposición -la posibilidad de guerras tributarias es muy limitada-. En cuanto a los productos seleccionados, el problema está en combustibles. En este sentido, se ha indicado que actualmente la imposición se restringe en modo fundamental al consumo final, luego de haberse desgravado las ventas de gas oil, un insumo intermedio de uso generalizado; se entiende que la mayor parte de las provincias tendrán pérdidas netas si deciden gravar a un insumo como el gas oil, ya que se trata de economías altamente intensivas en transporte, por lo cual puede suponerse que continuarán gravando esencialmente consumos finales -asimilables a consumos de nafta-, bien delimitados geográficamente. La plena autonomía pues, es esperable que no redunde en una exportación de impuestos y, por consiguiente, afecte negativamente el principio de correspondencia fiscal que se intenta restaurar.

3.3. EL IMPUESTO PROVINCIAL A LAS GANANCIAS

3.3.1. LA IMPOSICION A LAS GANANCIAS DEL NIVEL PROVINCIAL DE GOBIERNO Y EL PACTO FEDERAL.

La cláusula 7) del "Acuerdo Federal para el Empleo, La Producción y el Crecimiento" (o "Pacto Federal") compromete a la Provincia de Buenos Aires a sustituir el Impuesto a los Ingresos Brutos por "**un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía**".

Del enunciado surge la posibilidad de que el nuevo impuesto tenga las características de un "**Impuesto al gasto de consumo de las familias**" y no necesariamente de un impuesto a las ventas minoristas. Vale decir, puede tener características de un impuesto proporcional a los ingresos netos (ingresos destinados al consumo) de las personas físicas.

3.3.2. JUSTIFICACION. RAZONES DE EFICIENCIA RECAUDATORIA, ENSANCHAMIENTO DE LA BASE TRIBUTARIA PROVINCIAL Y EQUIDAD DISTRIBUTIVA.

Aún cuando desde el punto de vista formal, la Constitución Nacional es clara en cuanto a las atribuciones de las provincias para establecer impuestos directos, la teoría normativa de la asignación de potestades tributarias entre niveles de gobierno, ha sugerido la conveniencia de mantener "centralizada" la aplicación de impuestos que gravan el ingreso de las personas. Razones de eficiencia y equidad, avalarían esta postura. En especial, la de evitar arbitrajes interregionales (y migraciones consecuentes) entre jurisdicciones locales y el cumplimiento de objetivos redistributivos interregionales, suelen estar en la base de los argumentos centralistas. La práctica tributaria federal en nuestro país, de hecho se ha apartado del esquema originalmente previsto por nuestros constituyentes y, desde los años treinta, ha seguido en la materia el criterio sugerido por el enfoque normativo.

No obstante, la posibilidad de que las provincias establezcan un impuesto a los ingresos netos de las personas, adicionalmente al impuesto federal a las ganancias, o un impuesto al gasto de consumo de las familias, puede ser justificado en base a los siguientes argumentos:

a) Actualmente la recaudación nacional del impuesto a las ganancias representa un porcentaje bajo en términos de la recaudación tributaria total de nivel nacional y llamativamente menor en términos relativos a las recaudaciones de impuestos de este tipo en otros países (uno de los más bajos inclusive de Latinoamérica, para un país con ingresos per capita superior al resto de los países de Latinoamérica)⁷.

b) El argumento usual de ser un impuesto que cumple con una finalidad eminentemente redistributiva se ve negada en el caso argentino por tal baja representatividad.

c) La posibilidad de que la Provincia establezca un Impuesto a las Ganancias, sobre la base de un impuesto de características equivalentes a la porción del impuesto (proporcional) que grava el ingreso de las personas físicas, constituye una posibilidad que no vulneraría el principio redistribucionista, en tanto se plantea como adicional al impuesto (progresivo) fede-

⁷ Los países de desarrollo avanzado registran, por lo general, una preponderante participación de la tributación directa (sobre los ingresos), como fuente de financiamiento del gasto público. Ver Goodspeed, T. J., 1990. En el ANEXO del estudio N° 8 del Convenio UNLP-Economía, se efectúa un análisis comparado de la situación internacional sobre este tipo de imposición.

ral, que subsistiría con una leve modificación, consistente en permitir la deducción del impuesto provincial.

d) El Impuesto provincial a las ganancias propuesto consistiría en un impuesto de alícuota "proporcional", que gravaría la porción del ingreso destinado al consumo de las familias que supere un nivel mínimo de consumo, de manera que los contribuyentes podrían deducir las compras de bienes de capital o la adquisición de determinados activos financieros (ambos a definir) de los ingresos gravados en el impuesto federal⁸.

e) La aplicación del impuesto a nivel provincial implicará cambiar el criterio de la fuente por el de residencia real del contribuyente.

f) La finalidad perseguida es congruente con el aliento al ahorro nacional y más indirectamente al perfil redistributivo del sistema tributario. Ello en razón de ser, en primer lugar, un impuesto que permite deducir el ahorro, eliminando el trato discriminatorio que pesa sobre las decisiones de ahorro-inversión cuando se grava al ingreso (luego de haber gravado al valor agregado) en bolsillo de las familias y, por lo tanto, al consumo futuro, junto con el consumo presente. Es decir, si bien el impuesto al valor agregado se define sobre la base de un IVA-Consumo, por la posibilidad de desgravar las inversiones de las empresas, cuando se grava la totalidad del ingreso que fluye a las familias, como es el caso del impuesto a las ganancias de las personas físicas, se castiga el consumo futuro de éstas al gravárselo anticipadamente (al menos en lo que se refiere al capital que las familias acumulan en el año, con la circunstancia adicional de la existencia del impuesto que grava el patrimonio de las familias a través del Impuesto a los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Productivo o Impuesto a la Riqueza). En segundo lugar, la posibilidad de incorporar una masa importante de nuevos contribuyentes alcanzados por el nuevo impuesto, habrá de elevar sustancialmente lo recaudado por este tipo de imposición directa, mejorando el perfil redistributivo del sistema tributario general, al aumentar la participación de la recaudación obtenible en base al principio de la capacidad de pago. Adicionalmente, al mantenerse vigente el impuesto federal (de carácter pro-

gresivo), la situación actual se vería modificada solamente como se indicara, por la deducción de la base imponible del impuesto pagado en la jurisdicción provincial, lo que implica "garantizar" como mínimo la actual progresividad.

g) Se debe tener presente que la eliminación de Ingresos Brutos y su eventual sustitución por un IVA provincial, implicará incrementar el valor agregado neto en bolsillo de los receptores de ingreso, probablemente con mayor incidencia en los tramos inferiores de la estructura vertical de la producción, y con un sesgo favorable a los propietarios y demás factores de la producción empleados en las PYMES (debido al menor grado de integración vertical y la eliminación del "efecto cascada"). El Impuesto provincial a las ganancias habrá de captar una porción de ese incremento destinado al consumo.

h) La existencia simultánea del IVA junto con la imposición que grava una parte de ese mismo valor agregado en cabeza de los titulares del ingreso, como serían el impuesto a las ganancias provincial y el impuesto a las ganancias nacional, no implicará doble o triple imposición. En efecto, el IVA constituye un impuesto que grava al valor agregado generado en la producción de bienes destinados al consumo (de allí su denominación de "IVA tipo consumo"), sin tener en cuenta la situación personal de los receptores de ese valor agregado, vía la retribución que reciben los dueños o propietarios de los factores (los que no necesariamente coinciden con los contribuyentes de jure de este impuesto: profesionales, capitalistas, empresarios o dueños de empresas). Es decir, el IVA es un impuesto indirecto y real que grava la generación del ingreso en la producción de bienes destinados al consumo, independientemente de quien resulte el receptor del ingreso correspondiente. En cambio, el impuesto a las ganancias provincial y el nacional, son impuestos directos y personales, que gravan el ingreso en cabeza del receptor del mismo. El IVA es proporcional -o levemente regresivo si se piensa que en el largo plazo quien termina siendo gravado (incidido) es el consumo familiar, independientemente de la situación de riqueza personal o familiar de los individuos-, en tanto que los segundos son ambos progresivos. De hecho hoy ya existe, a través del IVA nacional y Ganancias, presión tributaria simultánea sobre un mismo "flujo de riqueza", de igual manera que existe cuando se grava el "stock de riqueza", a través de la imposición provincial sobre inmuebles y automotores y la nacional sobre los bienes personales, y no por ello se habla de doble imposición.

⁸ En Gran Bretaña el Meade Committee y en Irlanda la O'Brien Commission, han sugerido establecer un impuesto al gasto, aunque no fueron implementados. En Gran Bretaña se estableció el "payrol tax", que implica un impuesto per capita que detrae un porcentaje del ingreso personal superior a cierto mínimo no imponible. Ver Owens, J., 1990.

Problemas de doble imposición surgen en circunstancias en las que una misma base imponible es sometida a tratamientos impositivos diferentes, arrojando inequidades horizontales o verticales, o generando algún tipo de distorsión asignativa. No se trata de un problema en razón de una mayor presión tributaria o de alícuotas acumuladas, si es que ello no provoca tales efectos no deseados.

i) El nuevo impuesto, al tiempo de incrementar la base tributaria provincial, permitiría ser administrado eficientemente por la Provincia, en la medida en que pueda combinarse con los sistemas informáticos de los Impuestos Inmobiliario y Automotor. En efecto, el padrón de automotores y el catastro de los inmuebles, permitirían "localizar" a los potenciales contribuyentes del nuevo impuesto provincial a las ganancias. Aquellas personas cuyos domicilios coincidan con inmuebles de determinado valor locativo y, junto a ello, con la posesión de automotores de determinada categoría, darían indicios de capacidad de gasto de consumo familiar consecuente. Convenios con empresas prestadoras de servicios (como energía eléctrica y gas -a cargo de monopolios naturales- localizados regionalmente) permitiría asimismo completar el cuadro relativo a indicadores de capacidad de consumo de cada contribuyente.

j) Una posibilidad alternativa es que los gobiernos provinciales pudieran introducir "alícuotas adicionales" al impuesto nacional a las ganancias. Esta sería otra manera de aproximarnos al mismo objetivo. La creación de un impuesto propio provincial, sin embargo, implicaría un compromiso mayor en cuanto al esfuerzo administrativo de parte del gobierno provincial, quien se vería compelido al diseño del nuevo padrón, integrando los sistemas informáticos de los otros impuestos. Ello no obsta a que las Direcciones de Renta acuerden con la D.G.I. convenios de cruce de información. La desventaja de tener que hacer "dos presentaciones" por parte de los contribuyentes, puede no ser una restricción efectiva o un costo adicional importante a nivel agregado, si se tiene en cuenta que el nuevo impuesto puede ser instrumentado -a través de un convenio con D.G.I.- mediante la presentación simultánea de las declaraciones juradas, integradas en un mismo cuerpo informativo. Por otra parte, este impuesto sería tributado por un universo de contribuyentes sustancialmente superior a la "base chica" que administra hoy la D.G.I. por el Impuesto a las Ganancias, reduciendo la incidencia de los costos fijos per capita o por contribuyente de la administración tributaria.

Sobre la posible magnitud de la base de contribuyentes del impuesto provincial a las ganancias, piénsese en el número de inmuebles de cierta categoría de los barrios residenciales de todo el país y el parque automotor del país y compárese con el número de contribuyentes del Impuesto (nacional) a las Ganancias. Asimismo, téngase en cuenta que la alícuota del impuesto provincial habrá de ser relativamente reducida, con una base no imponible baja (equivalente a un ingreso mínimo garantizado como se indicara).

k) Finalmente, por todo lo expuesto, un impuesto como el propuesto, implicará la prosecución de los objetivos de "neutralidad" (sin sesgo anti-ahorro y proporcionalidad) y "competitividad", al no gravar a la producción ni la inversión productiva, indicados en la cláusula 7) del Pacto Federal, como así también, a nuestro criterio, mejorar el perfil redistributivo (equidad tributaria), al aumentar el padrón de contribuyentes y la recaudación consecuente, sobre la base del bienestar económico alcanzado por las familias.

3.3.3. ESTIMACIONES PRELIMINARES DEL RENDIMIENTO DEL IMPUESTO.

Resulta sin dudas una tarea bastante difícil el poder cuantificar el rendimiento tributario del impuesto provincial a las ganancias. No obstante, algunas consideraciones pueden efectuarse sobre la base de información disponible en relación al potencial tributario mínimo que poseen las provincias, a través de lo recaudado por el gobierno nacional en el actual Impuesto a las Ganancias.

3.3.4. COMPOSICION DE LA RECAUDACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

El Impuesto a las Ganancias constituye un gravamen que afecta a materias imposables de diverso origen. Desde el punto de vista del tipo de contribuyente, el impuesto registra como sujetos pasivos a las sociedades de capital (ganancias de sociedades) y a los contribuyentes personales (ingresos de personas físicas). Dentro de éstos, figuran las contribuciones personales y las retenciones de terceros, sean individuales o sobre sueldos en el caso de personas en relación de dependencia.

Consultando los datos suministrados por la D.G.I., se obtiene la estructura que se expone en el Cuadro N° 12.

Para poder determinar el impuesto correspondiente a Sociedades de Capital y a Personas Físicas, es nece-

sario especificar qué parte de las retenciones corresponden a cada uno. Si se suman las contribuciones directas individuales a las retenciones individuales, se obtiene una participación de Personas Físicas del 15,98 % en 1989 y del 26,87% en 1990. Aceptando que parte de lo que se tributa a través de Otras Reten-

ciones, pueda corresponder a Personas Físicas y no a Sociedades de Capital (por ejemplo, en lo que respecta a lo retenido por Escribanos), podría convenirse que la participación de Personas Físicas sería del 20% en 1989 y 30% en 1990, aproximadamente.

CUADRO N° 12
COMPOSICION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SEGUN DECLARACIONES
JURADAS DE LOS CONTRIBUYENTES

	1989	1990
Pagos directos:	53,14	40,45
Sociedades de Capital	43,44	27,34
Contribuyentes individuales	9,70	13,11
Retenciones:	46,77	59,37
Retenciones individuales	6,28	13,76
Otras Retenciones	40,49	45,61
No codificado	0,09	0,18

Fuente: D.G.I.

Tales porcentajes de participación confirman la estructura registrada en 1977⁹.

Dado que la estimación para 1990 es coincidente con la extraída de nuestros antiguos cálculos y ella es la empleada también por Santiere en la asignación del impuesto por deciles de la distribución del ingreso -que hemos de utilizar más adelante-, y no existiendo elementos que permitan rectificaciones, hemos considerado conveniente mantener la misma participación de 0.27 para Personas Físicas y 0.73 para Sociedades de Capital. Asimismo, y en razón de la metodología que luego emplearemos en la asignación regional del rendimiento tributario, entendemos conveniente diferenciar, dentro del impuesto de Personas Físicas, las retenciones sobre sueldos de las contribuciones personales, de manera que la participación respectiva quedaría con la siguiente estructura:

- Sociedades de capital 0.73

- Contribuciones personales
y retenciones individuales 0.255
- Retenciones sobre sueldos 0.015

Recurriendo a estimaciones de la composición del valor agregado nacional en sus componentes: remuneración de los asalariados y excedente de explotación, según el trabajo de Cepal de 1991, se obtiene la participación de ambos componentes en el producto bruto interno a costo de factores que muestra el Cuadro N° 13.

Resulta interesante destacar la magnitud equivalente de la distribución funcional del ingreso, con la estimación de la composición del rendimiento del impuesto a las ganancias de personas físicas y de sociedades de capital, resultando del orden de 0.3 y 0.7, respectivamente, en el primer caso, y de 0.27 y 0.73, como se indicara antes, en el segundo.

⁹ Piffano, H. L. P. (Director), 1979. Los porcentajes obtenidos fueron para 1977 del 73% de la recaudación efectiva del impuesto a las ganancias para Sociedades de Capital y el 27% restantes para Personas Físicas. Estas mismas proporciones fueron luego empleadas por Santiere en su estudio de 1989 (ver Santiere, J., 1989). No obstante, la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, del Ministerio de Economía de la Nación, trabaja actualmente con una hipótesis para 1993 que elevaría al 35% la participación de Personas Físicas.

CUADRO N° 13
ARGENTINA: DISTRIBUCION FUNCIONAL DEL INGRESO

	REMUNERACION ASALARIADOS	EXCEDENTE DE EXPLOTACION
1980	33,0	67,0
1981	31,1	68,9
1982	23,4	76,6
1983	27,1	72,9
1984	32,1	67,9
1985	32,1	67,9
1986	32,9	67,1
1987	31,9	68,1

Fuente: CEPAL, (1991). Tomo 2, Anexo V.

3.3.5. LA ASIGNACION DEL RENDIMIENTO POR PROVINCIAS.

Dado que la información sobre la distribución geográfica del rendimiento tributario es inexistente, se ha intentado una forma indirecta de aproximarse a su estimación.

A continuación se ensayan los criterios metodológicos que permiten definir variables "proxi" para cada uno de los tres componentes antes citados.

a) Retenciones sobre sueldos.

Asumiendo como válida una distribución regional homogénea del salario medio de los trabajadores, es posible estimar la distribución de la remuneración de los asalariados por provincia, según los datos de población económicamente activa ocupada y, de esta manera, aproximarnos a la asignación regional de esta porción del ingreso nacional, que asimismo permite asignar la porción menor del rendimiento del impuesto a las ganancias correspondiente a lo tributado por las personas físicas en relación de dependencia (el 0.015 del rendimiento del impuesto). Este criterio, adicionalmente, implica el supuesto de una estructura distributiva de los asalariados en relación de dependencia y los que no lo son, equivalente en cada provincia.

b) Contribuciones personales y retenciones individuales.

Para las contribuciones personales, se adopta el criterio de asimilar el rendimiento tributario de este componente, a la distribución del promedio simple de la estructura poblacional referida a las personas pertenecientes a los grupos 1 y 2 de la clasificación de la población económicamente activa por categoría ocu-

pacional (profesionales liberales y dirigentes de empresas), según datos del Censo Nacional 1980, y el resultado de un indicador combinado de nivel de bienestar o riqueza, que se emplea como proxi de la capacidad de generación de ingreso y de consumo familiar, y que comprende a su vez al promedio simple de las siguientes variables: consumo de energía eléctrica de uso residencial per capita, población con nivel educativo de nivel superior o universitario completo, existencia de viviendas del Tipo A y Departamentos y condición de propiedad (porcentaje de propietarios) y automotores por cada cien habitantes y consumo de nafta especial por cada cien habitantes.

c) Impuesto a las ganancias de sociedades de capital.

Para lo tributado por las sociedades de capital, se adopta como proxi de la distribución regional una estimación del excedente de explotación. A tal fin, se utiliza la estructura del producto regional según estimaciones del CFI, aplicado al PIBcf de nivel nacional, a la que se le deduce la participación de las remuneraciones, de acuerdo a lo estimado para el primer componente en el apartado a) y las estimaciones de CEPAL.

La estructura del PBI regional corresponde al promedio simple de los años 1970, 1980 y 1985, entendiendo que para un estudio de asignación tributaria como el que nos ocupa, la situación económica provincial de mediano plazo puede bien ser aproximada por este promedio simple, descuidándose los problemas de coyuntura. Esto implica aceptar posibles sesgos no estimados en el muy corto plazo, debido a cambios en la situación de las economías regionales que obviamente habrán de determinar, en cierta

magnitud no estimada, distintas participaciones relativas de cada jurisdicción.

La estructura del "PBI Regional", es luego aplicada al PBI nacional a costo de factores estimado por CEPAL para 1987, y la distribución de la estructura del componente "Remuneración de los asalariados", es obtenida de aplicar los coeficientes de la distribución de la población económicamente activa ocupada, a la remuneración de los asalariados estimados por CEPAL para ese mismo año. Por diferencia entre ambos conceptos, se obtiene la distribución de la estructura regional del "Excedente de Explotación". Estos porcentajes son los empleados como asignador del componente "ganancias de sociedades de capital".

En el Cuadro N° 14 se resumen los valores del Impuesto a las Ganancias asignados a cada jurisdicción, para una recaudación total estimada por la D.G.I. para 1993 de \$4.272,3 millones.

Los resultados obtenidos, en lo relativo a la Provincia de Buenos Aires, son coincidentes con los hallados en el estudio anterior ya citado. En efecto, el porcentaje de participación en el rendimiento del Impuesto a las Ganancias asignable a la Provincia de Buenos Aires encontrados entonces, fueron los siguientes: Año 1970: 30,4%; Año 1974: 30,1%; Año 1977: 27,3%. La nueva estimación ubica la participación de la Provincia de Buenos Aires en el 30,6%.

3.3.6. EL RENDIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS POR DECILES DE LA DISTRIBUCION DEL INGRESO.

Para este punto recurrimos al trabajo de Santiere de 1989 (op. cit.), en el que se procede a la asignación del producido del impuesto por tramos (deciles) de distribución del ingreso.

Santiere trata separadamente el producido del impuesto a las ganancias correspondiente a personas físicas y el de sociedades de capital. Para el caso de personas físicas, realiza un cálculo que toma como punto de partida el ingreso de cada hogar (presunto

declarante y contribuyente), eliminando todos los estratos colocados bajo el mínimo no imponible y liquidando el impuesto, con las deducciones y tasas pertinentes, para los restantes tramos. De esta manera, obtiene un impuesto potencial, cuya distribución por escala de ingreso se comporta (como hipótesis) en forma similar al impuesto efectivamente pagado.

En el caso de sociedades de capital adopta el supuesto de mantenimiento de la carga sobre los accionistas, sin desplazamientos hacia adelante. Utiliza entonces la distribución de empresarios (empleadores) derivada de la Encuesta Permanente de Hogares (EPH) del INDEC.

Las cifras de la EPH utilizadas por Santiere, según reconoce en su trabajo, fueron adaptadas por Orsatti A. y Beccaria L. (1986) y éstas, a su vez, debieron ser elaboradas por Santiere para los fines del estudio de incidencia.

La metodología presupone que las utilidades percibidas por el conjunto de empresarios se distribuyen por escala de ingresos en forma similar a las ganancias de Sociedades de Capital asignadas a sus accionistas.

Para poder efectuar tal distribución, Santiere efectúa un cálculo de la asignación del rendimiento del impuesto por sectores de actividad económica. A tal fin reconoce el haber efectuado una adaptación de tabulaciones no definitivas realizadas por la Dirección General Impositiva para los años 1980 y 1981. Asimismo, incluye al sector Familias, que capta los pagos de impuestos por sueldos y salarios.

Las participaciones de cada sector son ponderadas luego por el coeficiente 0,73% en el caso de sociedades y 0,27% en el de personas, lo que determina el asignador definitivo del Impuesto a las Ganancias; estos asignadores sectoriales se mantienen constantes en todo el período estudiado y se aplican a la recaudación de cada año.

En el Cuadro N° 15 se muestran los resultados obtenidos por Santiere para el año 1986. Algunos cambios menores en los coeficientes correspondientes al total, por diferencias de cálculo de las planillas originales del trabajo de Santiere, debieron ser subsanados en la presente elaboración.

CUADRO N° 14
ASIGNACION DEL RENDIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS
AÑO 1993 POR JURISDICCION

JURISDICCIONES	MONTOS EN MILLONES DE \$						ESTRUC- TURA (%)
	RETEN- CIÓN SUELDO	CONTRIBU- CIÓN PERSONAL	SUBTO- TAL PER/FIS	ESTRUC- TURA (%)	RENTA SOCIEDAD	TOTAL	
Capital Federal	7,1	266,9	274,0	23,7	1.019,8	1.293,8	30,3
Buenos Aires	25,0	330,1	355,1	30,8	951,2	1.306,3	30,6
Catamarca	0,5	6,5	7,0	0,6	6,2	13,2	0,3
Córdoba	5,3	90,4	95,7	8,3	205,8	301,5	7,1
Corrientes	1,2	16,3	17,5	1,5	31,1	48,6	1,1
Chaco	1,5	15,3	16,8	1,5	15,6	32,4	0,8
Chubut	0,7	17,4	18,1	1,6	53,0	71,1	1,7
Entre Ríos	1,9	27,2	29,1	2,5	62,4	91,5	2,1
Formosa	0,6	6,5	7,1	0,6	3,1	10,2	0,2
Jujuy	0,8	9,8	10,6	0,9	25,0	35,6	0,8
La Pampa	0,5	16,3	16,8	1,5	31,2	48,0	1,1
La Rioja	0,4	8,7	9,1	0,8	6,3	15,4	0,4
Mendoza	2,8	41,4	44,2	3,8	140,3	184,5	4,3
Misiones	1,5	14,2	15,7	1,4	6,3	22,0	0,5
Neuquén	0,8	14,4	15,2	1,3	40,5	55,7	1,3
Río Negro	1,1	18,5	19,6	1,7	37,5	57,1	1,3
Salta	1,6	17,4	19,0	1,6	37,5	56,5	1,3
San Juan	0,9	15,3	16,2	1,4	18,7	34,9	0,8
San Luis	0,6	10,9	11,5	1,0	15,6	27,1	0,6
Santa Cruz	0,3	13,1	13,4	1,2	25,0	38,4	0,9
Santa Fe	5,6	88,2	93,8	8,1	296,3	390,1	9,2
Santiago del Estero	1,2	10,9	12,1	1,1	15,6	27,7	0,7
Tucumán	2,1	25,0	27,1	2,3	71,7	98,8	2,3
Tierra del Fuego	0,1	8,7	8,8	0,8	3,1	11,9	0,3
TOTAL	64,1	1089,4	1.153,5	100,0	3.118,8	4.272,3	100,0

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la D.G.I. y otras fuentes.

3.3.7. EL NUEVO IMPUESTO PROVINCIAL A LAS GANANCIAS.

La estimación del probable producido de un Impuesto Provincial a las Ganancias, a partir de los cálculos efectuados para el Impuesto (nacional) a las Ganancias, debe intentarse con el objeto de analizar tres aspectos importantes:

a) la incorporación de nuevos estratos como contribuyentes, que elevarán el rendimiento tributario global.

b) la modificación en la incidencia redistributiva de la reforma.

c) la modificación de la asignación por niveles de gobierno (distribución primaria) y regional o por provincias (distribución secundaria), del producido de la imposición directa respecto de lo ingresado a cada jurisdicción actualmente como rendimiento del Impuesto a las Ganancias preexistente.

En el presente capítulo se encara el análisis de los dos primeros puntos, en tanto que el punto c), referido a la incidencia sobre la estructura federal de la reforma, se pospone para otro capítulo.

En base a la Distribución del Ingreso Nacional para el año 1986, estimada por Santiere para ese año, se calculan los ingresos medios anuales de cada decil correspondientes al ingreso nacional estimado para el año 1993 por el Ministerio de Economía de la Nación. Vale decir, asumiendo que se mantiene vigente la estructura detectada por Santiere para 1986, y para una población equivalente a la registrada por el Censo Nacional de 1991 (Cuadro N° 16).

Por otra parte, según se mostrara en el punto anterior, el pago del Impuesto a las Ganancias corresponde a los últimos cuatro deciles. Como se indicara, según la D.G.I., para 1993 el producido del Impuesto a las Ganancias fue de \$ 4.272,3 millones (lo que representa el 1,7% del P.B.I. estimado para ese año), de manera que el monto asignable por decil, es el que se muestra en el Cuadro N° 17.

CUADRO N° 15
ASIGNACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS POR
TRAMOS (DECILES) DE LA DISTRIBUCION DEL INGRESO NACIONAL
AÑO 1986

DECILES	PERSONAS FISICAS	SOCIEDADES DE CAPITAL	TOTAL
1er.	0,00	0,00	0,00
2do.	0,00	0,00	0,00
3er.	0,00	0,00	0,00
4to.	0,00	0,00	0,00
5to.	0,00	0,00	0,00
6to.	0,00	0,00	0,00
7mo.	0,7	0,00	0,2
8vo.	4,3	5,4	5,1
9no.	14,1	9,0	10,4
10mo.	80,9	85,6	84,3

Fuente: Santiere, J., 1989, Cuadro N°3.

CUADRO N° 16
DISTRIBUCION DEL INGRESO NACIONAL POR DECILES

DECILES	PORCENTAJE DEL INGRESO TOTAL 1986	DISTRIBUCION DEL INGRESO 1993 POR TRAMOS (En mill. \$)	INGRESO ANUAL PER CAPITA'93 DE CADA DECIL (En miles \$)
1er.	1,7	4.379	1.343
2do.	2,5	6.440	1.975
3er.	3,5	9.016	2.764
4to.	4,8	12.365	3.791
5to.	5,9	15.198	4.660
6to.	7,2	18.547	5.687
7mo.	9,3	23.957	7.345
8vo.	11,5	29.624	9.083
9no.	16,3	41.988	12.874
10mo.	37,3	96.084	29.460
TOTAL	100,0	257.597	7.898

Fuente: Elaboración propia en base a datos de Santiere, J.(1989), Ministerio de Economía de la Nación e INDEC.

CUADRO N° 17
ASIGNACION DEL ACTUAL IMPUESTO A LAS GANANCIAS
POR DECILES DE DISTRIBUCION DEL INGRESO - 1993

DECIL	MONTO (En millones de \$)
7mo.	8,5
8vo.	217,9
9no.	444,3
10mo.	3.601,6
TOTAL	4.272,3

Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, si por ejemplo se decidiera establecer un impuesto provincial a las ganancias netas con alícuota (proporcional) del 2%, para que tributen las personas que estén ubicadas a partir del tercer quintil (quinto y sexto deciles, que totalizan aproximadamente 1.630.000 familias ó estimativamente 6.524.000 personas), y se permitiera deducir, a tal fin, un porcentaje de ingreso destinado al ahorro, estimado en el 5% para el tercer quintil, 10% para el cuarto quintil y 15% para el quinto quintil, y, finalmente, se mantuviera sin variantes el impuesto nacional (progresivo) a las ganancias, se obtendrían los rendimientos indicados en el Cuadro N° 18.

En base al cálculo previo, y asumiendo un rendimiento por provincias parejo con el Impuesto (nacional) a las Ganancias, es posible estimar para la Provincia de Buenos Aires, una recaudación del Impuesto Provincial a las Ganancias de alrededor de \$ 1.200,0 millones.

El nuevo rendimiento ubicaría a la imposición directa atribuible a los impuestos nacional y provincial a las Ganancias en el 3,2% del P.B.I (contra el 1,7% actual de Ganancias).

En el cálculo anterior se ha asignado la porción del impuesto que corresponde a sociedades de capital a las familias, no contemplándose a su vez en el mismo la posibilidad de permitir la deducción del impuesto pagado al nivel provincial en la liquidación del impuesto nacional a las Ganancias, dada la dificultad de poder estimar los cambios en la progresividad y los rendimientos por deciles luego de tal modificación, para el caso de personas físicas.

Un cálculo más ajustado puede hacerse, sin embargo, separando la renta de sociedades de capital, que tributa con alícuota proporcional, y en este caso, permitiendo deducir el impuesto provincial. En tal caso, si del total estimado para el nuevo impuesto

provincial (\$ 3.952,8 millones, según el Cuadro N°18), se extrae el monto que corresponde a sociedades de capital (73%), el impuesto nacional se reduciría en \$ 1.185,8 millones. De esta manera, se tendría una magnitud de presión tributaria menor de alrededor del 2,7% del PBI.

Finalmente, si se visualizara al nuevo Impuesto Provincial a las Ganancias, como abarcativo exclusivamente de la renta de personas físicas, es decir, excluyendo la porción de renta asignable a los diferentes deciles por la propiedad de las familias del capital accionario de las sociedades de capital, sólo correspondería computar como posible rendimiento del nuevo impuesto al 27% de los valores hallados en el Cuadro N° 18. Los valores finales del rendimiento del nuevo impuesto son en tal caso los mostrados por el Cuadro N° 19 y la distribución del rendimiento por jurisdicción sería la ya mostrada en el Cuadro N° 14 (cuarta columna).

Dado que la Provincia de Buenos Aires participa con el 30,8% de lo recaudado en concepto de impuesto a las ganancias de las personas físicas (aportes de personas en relación de dependencia y aportes y retenciones individuales), el rendimiento que obtendría del nuevo impuesto provincial ascendería a \$ 328,7 millones.

La tributación sobre los ingresos, agregada a nivel nacional, en este caso alcanzaría al 2,1% del PBI (vs. el 3,2% de la versión del impuesto comprensiva de la renta de sociedades de capital sin deducción en el impuesto nacional, del 2,7% en la versión con deducción en el impuesto nacional de lo tributado a través de las sociedades de capital y del 1,7% del actual impuesto nacional).

En cuanto al efecto redistributivo de la reforma, en el Cuadro N° 20 pueden verse las dos distribuciones después de impuestos, para el caso de un aumento de

la presión tributaria al 3,2% del PBI, es decir, con un impuesto provincial a las ganancias comprensivo de las ganancias de sociedades de capital. La inclusión del Impuesto provincial mejora levemente el perfil progresivo del ingreso disponible. De adoptarse el criterio de permitir deducir el impuesto provincial correspondiente a sociedades de capital en el impuesto nacional a las ganancias, el efecto reduciría muy probablemente el efecto sobre la progresividad. Finalmente, si el impuesto provincial sólo contemplara gravar la renta de las personas físicas, el efecto de la progresividad sería quizás negativo (al incorporar en la base de contribuyentes a los quintiles medios que hoy no tributan este impuesto), en cuyo caso desde el punto de vista de la equidad distributiva, sería necesario compensarlo con una reducción en la imposición

indirecta (por ejemplo, reduciendo la alícuota del IVA provincial), es decir, dejando constante la presión tributaria pero con una estructura tributaria con mayor basamento en la imposición directa.

Finalmente, se señala que en el estudio N°8 del convenio U.N.L.P.-Economía se efectúa un análisis comparado internacional, donde se demuestra la asociación positiva existente entre sistemas tributarios con descentralización de impuestos al ingreso en los gobiernos locales y progresividad de los mismos. La experiencia de los países Nórdicos constituye un ejemplo de este tipo de situación. Estructuras tributarias de países de fuerte vocación federal, como Estados Unidos y Suiza, también corroboran esta observación.

CUADRO N° 18
ESTIMACIONES DE LOS RENDIMIENTOS TRIBUTARIOS
(En millones de \$)

DECIL	IMPUESTO PROVINCIAL A LAS GANANCIAS	IMPUESTO NACIONAL A LAS GANANCIAS	RENDIMIENTO TOTAL
5to.	288,8	0	288,8
6to.	352,4	0	352,4
7mo.	431,2	8,5	439,7
8vo.	533,2	217,9	751,1
9no.	713,8	444,3	1.158,1
10mo.	1.633,4	3.601,6	5.235,0
TOTAL	3.952,8	4.272,3	8.225,1

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 19
ESTIMACION DE LOS RENDIMIENTOS TRIBUTARIOS CON UN IMPUESTO PROVINCIAL A LAS GANANCIAS DE PERSONAS FISICAS
(En millones de \$)

DECIL	IMPUESTO PROVINCIAL A LAS GANANCIAS DE PERSONAS FISICAS	IMPUESTO NACIONAL A LAS GANANCIAS	RENDIMIENTO TOTAL
5to.	78,0	0	78,0
6to.	95,2	0	95,2
7mo.	116,4	8,5	124,9
8vo.	144,0	217,9	361,9
9no.	192,7	444,3	637,0
10mo.	441,0	3.601,6	4.042,6
TOTAL	1.067,3	4.272,3	5.339,6

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 20
DISTRIBUCION DEL INGRESO NACIONAL POR DECILES
DESPUES DE LOS IMPUESTOS NACIONAL Y PROVINCIAL A LAS GANANCIAS

DECILES	INGRESO ANTES DE IMP. A LAS GANANCIAS. NACIONAL Y PROVINCIAL.		INGRESO DISPONIBLE DESPUES DE IMP A LAS GANANCIAS NACIONAL		INGRESO DISPONIBLE DESPUES DE IMP. A LAS GANANCIAS NACIONAL Y PROVINCIAL	
	Mill. de \$	%	Mill. de \$	%	Mill. de \$	%
1er.	4.379	1,7	4.379	1,7	4.379	1,8
2do.	6.440	2,5	6.440	2,5	6.440	2,6
3er.	9.016	3,5	9.016	3,6	9.016	3,6
4to.	12.365	4,8	12.365	4,9	12.365	5,0
5to.	15.198	5,9	15.198	6,0	14.909	6,0
6to.	18.547	7,2	18.547	7,3	18.195	7,3
7mo.	23.957	9,3	23.948	9,5	23.517	9,4
8vo.	29.624	11,5	29.406	11,6	28.873	11,5
9no.	41.988	16,3	41.544	16,4	40.830	16,4
10mo.	96.084	37,3	92.482	36,5	90.849	36,4
TOTAL	257.597	100,0	253.325	100,0	249.373	100,0

Fuente: Elaboración propia.

3.4. LOS IMPUESTOS PROVINCIALES SOBRE EL PATRIMONIO.

3.4.1. EL TRATAMIENTO DE LA TRIBUTACION A LA PROPIEDAD EN LA LITERATURA DE FINANZAS PUBLICAS: FUNDAMENTOS PARA UNA DESCENTRALIZACION.

Entre los impuestos a la propiedad, los dirigidos a gravar la propiedad inmueble, han ocupado un lugar preponderante. Es por ello que en esta sección se consideran algunos de los principios tributarios que han fundamentado este tipo de impuestos. En particular, dada la orientación de este trabajo, se presta atención a los argumentos relacionados con la descentralización de estos impuestos.

La razón del "lugar preponderante" referido arriba, no es meramente circunstancial o histórica. La propiedad inmueble posee atributos únicos dentro de la definición de "riqueza" de los agentes económicos que la hacen un activo especialmente susceptible de ser objeto de tributación: su inmovilidad (ex-post), visibilidad y la asociación explícita con títulos legales de propiedad. Siendo un componente con mayor observabilidad, en términos relativos, oferta inelástica y determi-

nadas características distributivas, resultaría (dados objetivos de eficiencia-financiamiento-equidad, y teniendo en cuenta limitantes administrativos) un objeto natural de tributación (Ahmad y Stern, 1991; Burgess y Stern, 1993).

Sin embargo, la evidencia internacional sobre la contribución de los impuestos a la riqueza y la propiedad al financiamiento de los gobiernos, parece indicar un rol pequeño y en retroceso. La pobre y declinante performance de estos impuestos se ha asimilado a, por un lado, las dificultades de medición y administración y, por el otro, a resistencias políticas y sociales.

En particular, las dificultades de observar y medir formas alternativas de la riqueza poseída por los agentes económicos, unida a la resistencia de los contribuyentes, aparecen como los factores principales para explicar la evaluación negativa que el impuesto a la riqueza suele obtener de parte de expertos en el área (Tanzi y Casanegra de Jantscher, 1989). Como resultado, **este tipo de tributación termina con un sesgo excesivo sobre formas visibles e inmóviles de riqueza.**

Estas consideraciones, deben tenerse presentes cuando, como en la actualidad, coexisten impuestos provinciales sobre la propiedad inmueble, con impuestos dirigidos a "la riqueza" con carácter nacional. De allí que exista una suerte de superposición en la tribu-

tación a la propiedad que deberá ser resuelta entre la Nación y las provincias. Existiendo, como se argumenta más abajo, razones bien fundamentadas para que los impuestos a la propiedad permanezcan descentralizados, -o para que se avance en dicho proceso en dirección de las municipalidades- es el Impuesto a los Bienes Personales no Afectados al Proceso Productivo a nivel nacional, el que debe ser objeto de revisión dentro de un esquema de federalismo fiscal.

En términos de los dos principios de tributación sobre los que usualmente se justifican los impuestos a la propiedad y que se examinan más abajo -capacidad de pago y beneficio-, se alerta que mientras más se enfatizan aspectos distributivos (o de capacidad de pago) probablemente más centralizada deba estar su administración. Por el contrario, reconsiderar el enfoque de la tributación a la propiedad desde la óptica de los criterios de eficiencia (o del beneficio), fortalece el argumento en favor de una administración descentralizada.

El impuesto inmobiliario grava a una parte del stock de riqueza, aquella constituida por la propiedad inmueble. La racionalización de su uso se ha hecho tanto en base al principio de capacidad de pago como al principio de beneficio. En ambos casos, se han presentado objeciones a la justificación de un impuesto inmobiliario en su forma tradicional, en particular cuando se compara con otros instrumentos que alcanzarían mejor los objetivos derivados de los principios comentados (véase FIEL, 1991). Sin embargo, es también cierto que sobre criterios de implementación práctica -como se comentara en el punto anterior- el impuesto inmobiliario parece superar otras formas ideales de gravamen a la riqueza, de ahí su utilización a lo largo del tiempo y en diversos países.

A continuación se examinan los argumentos que justifican al uso del impuesto inmobiliario, con especial énfasis en aquellas cuestiones relacionadas con el federalismo fiscal y con posibles propuestas de descentralización del mismo para la Provincia de Buenos Aires.

3.4.2. LOS FUNDAMENTOS DE LA IMPOSICION SOBRE LOS INMUEBLES.

La contribución del impuesto inmobiliario a una tributación basada en el principio de capacidad de pago se apoya en la relación entre riqueza, propiedad inmueble y capacidad de tributación de los individuos. En este sentido se lo ha visto tradicionalmente como un complemento importante de captación o gravamen

de ganancias de capital que típicamente eluden el impuesto a las ganancias. Sin embargo, existen varios aspectos que deben mencionarse en una evaluación de cuán apto es el impuesto inmobiliario para satisfacer objetivos distributivos como los que atiende el principio de capacidad de pago.

En primer lugar, está el hecho de que la relación entre riqueza y propiedad inmobiliaria es sólo parcial y, por lo tanto, se deja de lado o discrimina (en favor de) otras formas de riqueza. En igual sentido, el impuesto inmobiliario no tiene en cuenta la posición neta de la riqueza de los individuos al no permitir que se desgraven deudas, hipotecarias o no. De esta línea de argumentación surge que sería preferible gravar la riqueza a través de un impuesto sobre todos los componentes del patrimonio neto de las personas, antes que sobre la manifestación visible de una parte de ella. (véase FIEL, 1991).

Sin embargo, en contraposición debe notarse que esta postura, si bien correcta en cuanto a principios, descuida los costos de implementación práctica de una imposición abarcativa y no discriminatoria de las distintas formas de riqueza. Esto es más cierto cuanto más comprensiva sea la definición de riqueza, incluyendo el tratamiento de formas no tangibles. Por lo tanto, debe reconocerse que cualquier forma de gravamen en este campo deberá tener en cuenta la existencia de restricciones informativas u observacionales; ello hace que lo que se ve como distorsionante, según información perfecta, en realidad no lo es, pues respecta una restricción o distorsión previa (en el sentido del "segundo mejor").

La otra dificultad de aceptar estrictamente la modalidad de la imposición a la riqueza total, en detrimento del impuesto inmobiliario, es que se perdería la característica territorial del tributo en cuestión y, por lo tanto, la posibilidad de su descentralización disminuye. Si bien es en principio cierto que un impuesto sobre bienes personales, que incorpore riqueza en el exterior, parece ser mejor administrado por el gobierno nacional, en relación a los gobiernos provinciales o municipales, la evidencia internacional parece apuntar desfavorablemente hacia este tipo de tributos, mientras que -si bien sobre una evidencia algo mixta- convalidaría la descentralización del impuesto inmobiliario¹⁰.

¹⁰ En el estudio N°7 del convenio U.N.L.P.-Economía se presenta un análisis comparado de la situación internacional en la materia.

Otro de los aspectos que vinculan al impuesto inmobiliario con la correcta aplicabilidad del principio de capacidad de pago, se refiere al concepto de incidencia distributiva del impuesto. En esta evaluación se entremezclan también conceptos de incidencia factorial y de traslación del impuesto de oferentes a demandantes del mercado de alquileres.

Normalmente se ha supuesto que para el caso del impuesto inmobiliario rural, dado el carácter relativamente fijo de la tierra como factor de producción, aquel recaería fundamentalmente sobre el dueño de la tierra, a quien se "querría" gravar, siempre según el principio de la capacidad de pago. En cambio, cuando se analiza el caso del inmobiliario urbano, la situación cambia por la supuesta mayor elasticidad de la oferta y por las repercusiones sobre el mercado de alquileres. Una traslación hacia el demandante en ese mercado, el inquilino, puede cambiar las consecuencias distributivas del impuesto si el mismo termina incidiendo sobre personas con menor capacidad de pago. De ahí la apelación al concepto de incidencia que dice que un impuesto es regresivo (o progresivo) si la participación del gasto impositivo en el ingreso de las personas disminuye (o aumenta) con el ingreso de las mismas. Obviamente, la cuestión depende de la estructura del gasto en alquileres de las familias en relación a su ingreso y de las tasas que rigen para el impuesto.

Una de las discusiones de la literatura (reseñada en FIEL, 1991) ha sido la de determinar si un impuesto inmobiliario de **tasa proporcional o uniforme**, es progresivo o regresivo según la definición de incidencia. La posición más tradicional ha apoyado la idea de que sería regresivo, mientras que mediciones más recientes que incorporan -correctamente- el concepto de ingreso permanente o de consumo total, para comparar con el gasto en alquileres, tienden a sostener que el impuesto es neutro o levemente progresivo. Esta discusión no es simplemente académica, sino que tiene implicancias directas sobre la posición que se adopta en la práctica con respecto a la estructura de las tasas del impuesto inmobiliario. Por ejemplo, una adhesión al principio de capacidad de pago sumado a la creencia u observación de que una tasa proporcional o uniforme es de incidencia regresiva, tendería a recomendar tasas crecientes. La experiencia histórica para la Argentina muestra la presencia de tasas crecientes.

Nuestra recomendación es que se debería propender hacia una mayor proporcionalidad en las tasas y que las principales "no linealidades" entre base imponible y tasas deberían surgir de las exenciones o mí-

nimos no imponibles aplicados a niveles de bajo valor de las propiedades. En gran parte esto facilitaría la administración y control del impuesto.

Pero, esencialmente, se argumenta que las consideraciones hechas antes, sobre la captación sólo parcial de la riqueza por la parte inmobiliaria, unido a la evidencia internacional sobre la tributación a la riqueza en general y sobre la incidencia del impuesto a la propiedad inmueble, aconsejarían evitar vincular demasiado la fundamentación del impuesto inmobiliario en particular y a la propiedad en general, con objetivos redistributivos. Por ello se aconseja una simplificación tendiente, aunque sea parcialmente, al uso de tasas uniformes o proporcionales.

A ello se agrega el argumento de que una medición de la "característica distributiva" del impuesto inmobiliario podría favorecer la postura de una tasa proporcional, bajo objetivos moderadamente distributivos. La característica distributiva de un impuesto depende de la participación de los distintos sectores o grupos de ingresos en el consumo o gasto total del bien en cuestión (en este caso el alquiler) y de como se pondera el bienestar de cada uno de esos grupos. A diferencia del concepto de incidencia, que mira la participación del gasto en el bien en el ingreso de cada grupo, la característica distributiva depende de la participación del gasto de cada grupo en el gasto total o "el mercado" de ese bien. Una cosa es afirmar que el alquiler es una parte importante del gasto o presupuesto de las personas de bajos ingresos y otra distinta es decir que las personas de bajos ingresos dominan, en relación al gasto total, el mercado de alquileres. Los dos pueden o no coincidir; el concepto de incidencia mide el primero mientras que la característica distributiva mide el segundo. Si las personas de bajos ingresos no "dominan", en monto global de gasto, el mercado de alquileres, un impuesto sobre el mismo -a través de la traslación del impuesto inmobiliario- de tipo proporcional, puede resultar "suficientemente" progresivo (según el objetivo distributivo de la sociedad).

El segundo justificativo importante del uso del impuesto inmobiliario, se basa en el principio del beneficio y en el resultado conocido como la capitalización de los servicios públicos en el precio de la propiedad inmueble: los bienes y servicios que provee el gobierno impactan sobre el valor de la propiedad inmueble y por lo tanto es natural que el beneficiario contribuya al financiamiento de esos gastos.

Sin embargo, aquí también existen críticas a esta posible justificación, basadas en el supuesto de capi-

talización, en relación a los distintos servicios que provee el gobierno. Desde esta perspectiva, surge una relación comparativa entre el impuesto inmobiliario y las tasas retributivas asociadas a los bienes que provee el gobierno. Una argumentación posible (FIEL, 1991), es que sería más aconsejable -si el principio del beneficio es el que guía el diseño tributario- financiar los servicios del gobierno a través de tasas específicas, antes que por un impuesto inmobiliario; ello en virtud de que no todos los gastos del gobierno se capitalizan por igual en el valor de las propiedades, ni se distribuyen en forma pareja entre las mismas.

A diferencia de la comparación entre el impuesto inmobiliario y un impuesto a la riqueza comentada antes, en este caso la recomendación de la sustitución del impuesto inmobiliario por tasas retributivas que mejor representan el principio del beneficio, tiene consecuencias sobre la descentralización tributaria hacia los municipios, ya que estas tasas son perfectamente administrables por los gobiernos locales, tanto cuanto más esté delegado en ellos la provisión de los bienes y servicios en cuestión.

Sin embargo, existen límites y contraargumentos a la postura de deseabilidad irrestricta de un sistema de tasas en relación a un impuesto inmobiliario. Cuando el gasto que realiza el gobierno tiene características de bien público, aún de naturaleza local, simplemente las tasas no son un instrumento idóneo para financiar dicho gasto.

Cabe destacar que el resultado de capitalización perfecta del gasto público en el valor de la propiedad, se encuentra en la literatura en una representación analítica en donde se provee un bien público local, los consumidores gastan en un bien compuesto comerciable (interjurisdiccionalmente) y en servicios de propiedad inmueble no comerciable, el gobierno (supuestamente local) se financia con un impuesto inmobiliario y existe perfecta movilidad interjurisdiccional de individuos; este último supuesto es esencial para el resultado (véase, por ejemplo, Crane, 1988). La proposición de capitalización plena dice que, en equilibrio, la valuación monetaria de los beneficios netos derivados de la provisión del bien público (expresada por la tasa marginal de sustitución entre el bien público y el compuesto, menos el costo marginal de proveer el bien), se igualan al incremento en el valor monetario de la propiedad inmueble (expresado por la cantidad fija de inmuebles multiplicada por la variación en el precio de la misma). Sin duda existen supuestos importantes para la verificación de este resultado, entre ellos que la base impositiva dada por la

propiedad inmueble no depende de los cambios en la política de impuestos y de gasto público; en otras palabras, el resultado de capitalización plena se deriva en un contexto de tributación no distorsionante, o de primer mejor, y su extensión no está garantizada para otros contextos de segundo mejor.

Sin embargo, el resultado no deja lugar para argumentos de superioridad de un sistema de tasas retributivas, cuando el gasto público sostiene la provisión de bienes públicos. En conclusión, el principio del beneficio sustenta perfectamente un impuesto inmobiliario si bien quedan por resolver cuestiones de efectos distintos sobre el valor de la propiedad de diversos gastos y establecer los límites con las tasas retributivas, cuando éstas son superiores.

Sin duda el aspecto más relevante para las cuestiones de federalismo fiscal lo constituye el hecho de que el impuesto inmobiliario aparece como un tributo especialmente idóneo para su manejo por los gobiernos locales. La discusión de los puntos anteriores muestra que este aspecto se refuerza cuanto más se invoque el principio del beneficio. Las características de exclusividad territorial, de baja elusión por abandono o corrimiento de la base hacia otra jurisdicción, y de relativamente baja intensidad de competencia tributaria interjurisdiccional, que poscería el impuesto inmobiliario, tornarían su administración adecuada a los gobiernos municipales. Asimismo, dado que la capitalización que sustenta el principio del beneficio es más sensible a gastos de naturaleza localizada, existiría una clara asociación entre la descentralización del impuesto inmobiliario y la asignación descentralizada del gasto.

Conviene aclarar, finalmente, que la adhesión al principio del beneficio para la justificación del impuesto inmobiliario puede relegar a un segundo plano de justificación, pero no necesariamente hacer desaparecer, las preocupaciones de regresividad/progresividad que forman parte del principio de capacidad de pago. El hecho de que se desee financiar un servicio recibido por el contribuyente no califica la deseabilidad o no de incorporar aspectos distributivos en el diseño de la estructura del impuesto. En otras palabras no hay, ni tiene porqué haber, una dicotomización estricta entre aspectos distributivos (como los que abonan el principio de capacidad de pago) y aspectos de eficiencia (que abonan el principio del beneficio). Esta separación (véase FIEL, 1991) se hace a veces suponiendo que la contraprestación de un servicio implicaría considerar solo un objetivo de eficiencia, sin atención de los objetivos de financiamiento y distri-

bución que son parte de un esquema de política tributaria más amplio.

3.4.3. DESCENTRALIZACION MUNICIPAL DE IMPUESTOS A LA PROPIEDAD: EVALUACION Y COMPLEMENTACION CON EL PROGRAMA DE DESCENTRALIZACION ADMINISTRATIVA TRIBUTARIA.

En la sección anterior se sugiere que los impuestos a la propiedad, en particular el impuesto inmobiliario, serían tributos adecuados para iniciar un proceso de descentralización tributaria hacia los municipios. Consideraciones basadas en el principio de beneficio, unidas a cierta experiencia internacional -donde los impuestos a la propiedad inmueble aparecen como impuestos locales- justifican una evaluación seria de esta reforma. Cualquier propuesta de reforma tributaria que impulse una descentralización debe cuidar varios aspectos: primero, basarse en una cuantificación de las repercusiones financieras de dicho cambio; segundo, constatar que los niveles de gobierno que pasan a cumplir la tarea recaudatoria tienen los medios y capacidad administrativos adecuados; tercero, verificar que la descentralización de la recaudación está apropiadamente acompañada por una descentralización del gasto, de modo tal de proveer incentivos para la eficiencia que señala la literatura sobre federalismo fiscal (ver Capítulo II). En definitiva, es difícil que cualquier propuesta de descentralización sea sólida si no considera al mismo tiempo repercusiones de la consiguiente redistribución de recursos -en comparación con el reparto resultante del régimen de coparticipación- así como los costos de administración del nuevo esquema.

Una de las conclusiones de este trabajo es que este proceso de evaluación e implementación de la descentralización de los impuestos a la propiedad a nivel municipal debe ser concebido, en el caso de la Provincia de Buenos Aires, complementariamente a una profundización del actual programa de descentralización administrativa tributaria (un detalle resumido de dicho programa se presenta en el estudio N°7 del convenio U.N.L.P.-Economía).

En primer lugar, para realizar una evaluación sólida de las implicancias de la descentralización del impuesto inmobiliario se debe, ante todo, contar con información sobre las bases imponibles y las alícuotas efectivamente cobradas por cada municipio. Además, es deseable que dicha información pueda mantenerse actualizada para así captar cambios en ambos concep-

tos. El rol del programa de descentralización administrativa tributaria como generador de esta información es claro al respecto. Por ejemplo, actualmente con la información disponible no se podría cuantificar sólidamente el impacto de una descentralización municipal del impuesto inmobiliario urbano. En cambio, la información sobre cobrabilidad generada por la descentralización administrativa del inmobiliario rural, sí permite evaluar dicho impacto en el caso de este impuesto.

En segundo lugar, y en particular en el caso del impuesto inmobiliario rural, el programa de descentralización ha funcionado como un "contrato" entre la Provincia y los Municipios para descentralizar la información y proveer incentivos para recaudar. Es concebible una evolución hacia una descentralización municipal del impuesto inmobiliario que utilice la estructura de dichos "contratos" con las modificaciones requeridas. Ello permitiría dotar a la transición de mayor flexibilidad: en principio, una descentralización municipal avanzada del impuesto inmobiliario puede ser vista como un contrato de descentralización administrativa donde la "remuneración" al municipio surge de toda la recaudación menos un porcentaje que se asigna a la Provincia.

En tercer lugar, esta última forma de "contrato" permitiría que el porcentaje asignado a la Provincia conforme un fondo compensatorio sucesorio de la distribución secundaria de la coparticipación, destinado a compensar a los municipios más perjudicados por la descentralización.

En resumen, las recomendaciones en este terreno son las siguientes:

1) Extender y generalizar a la brevedad el régimen de descentralización administrativa tributaria para que incluya el impuesto inmobiliario urbano en todos los municipios; y,

2) evaluar una descentralización municipal avanzada del impuesto inmobiliario a partir de la profundización del programa de descentralización administrativa.

3.4.4. LA COORDINACION DE LOS IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

Las formas de coordinación tributarias son un ingrediente importante de cualquier sistema federal, con miras a atenuar problemas de competencia entre jurisdicciones que pueden, en principio, dar lugar a ineficiencias en la asignación de recursos.

Como se indica en el Capítulo II, estos problemas de competencia son menos graves en el caso de bases tributarias inmóviles, como es el caso del impuesto a la propiedad inmueble. Una forma extrema de coordinación, es que los niveles provinciales de gobierno pierdan autonomía sobre la determinación de las alícuotas, las que se determinan de modo uniforme, cuando los problemas de competencia tributaria son graves. Por el contrario, la tributación basada en el principio del beneficio -como se argumentó antes para favorecer la descentralización de estos impuestos- es más bien antagónica a la uniformidad territorial de impuestos: la aplicación de ese principio puede llevar a una marcada diversidad de alícuotas si los beneficios marginales, que guían la determinación de las mismas, son distintos entre jurisdicciones.

La forma práctica en que esta coordinación ha evolucionado recientemente en la Argentina, es a través del Decreto N° 1.807/93 del Poder Ejecutivo Nacional (Acuerdo Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento). La orientación general de este decreto es hacia la adopción de "políticas uniformes". En relación a los impuestos provinciales al patrimonio, se tratan cuestiones concernientes a la determinación tanto de la base imponible como de las alícuotas del impuesto inmobiliario; también se trata la fijación de alícuotas del impuesto a los automotores. Si bien para el caso de automotores se entiende cierta necesidad de coordinar alícuotas, para evitar movimientos "migratorios" de la base imponible, ello no sucede en el caso del impuesto inmobiliario. Por lo tanto, se concluye que el énfasis en la "uniformidad" que persigue el Pacto no tiene justificativos analíticos y debiera ser "relativizado" al momento de la aplicación práctica por parte de las provincias. En cuanto a la determinación de la base del impuesto inmobiliario, tal que "no supere el 80% del valor de mercado de los bienes...", debe notarse que significa posiblemente un cambio en el método de valuación, con una cota máxima, antes que un rediseño dirigido a coordinar el impuesto. A pesar de que la modificación en la metodología de valuación puede significar un cambio sustancial y con costos explícitos para ser llevado a la práctica, el mismo no parece ser un escollo importante, ni tampoco tener demasiada significatividad en cuanto al problema de coordinación se refiere.

Distinta es la situación respecto de las alícuotas del impuesto, donde existe una intención de uniformar territorialmente las mismas. Como se dijo arriba, se debería tender a relativizar la idea (incorrecta) de uniformidad de tasas que parece sugerir la letra del

Acuerdo Federal. Si se observa que el punto PRIMERO 5 a) hace referencia a que "Las tasas medias que resulten aplicables en ningún caso superen..." valores para distintas categorías, y dado que estos valores, entendidos como máximos, no obligarían en muchos casos a modificar alícuotas actuales, las provincias deberían buscar las formas de modificar la estructura de las alícuotas tal que se cumpla con las tasas medias máximas estipuladas. Esta recomendación, como podrá percibirse, pareciera contraponerse a la recomendación hecha respecto a tender hacia la proporcionalidad y simplificación de la estructura de alícuotas. En la práctica, sin embargo, puede que tal contraposición no se produzca: hay mucho para simplificar de la estructura actual de alícuotas antes de llegar a una tasa o alícuota media uniforme.

Por último, y como se ha sostenido antes, el impuesto nacional a los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Productivo debería hallarse coordinado con los tributos provinciales a la propiedad para evitar superposiciones y efectos indirectos que introduzcan distorsiones. Sin embargo, hay distintas formas de entender dicha coordinación. Por ejemplo, la corrección en la valuación de las propiedades inmuebles por parte de las provincias y la Capital Federal afecta no sólo la carga del impuesto inmobiliario, sino también la valuación fiscal que forma parte de la declaración patrimonial de las personas y, por esta vía, la performance recaudatoria del impuesto nacional sobre los bienes personales. La adecuación de las bases y, eventualmente, de las alícuotas de los impuestos provinciales a la propiedad para afectar el desempeño del impuesto a los bienes personales, no parece ser una interpretación adecuada de coordinación en un esquema federal como el aquí concebido.

Por el contrario, como se argumentó en el punto 3.4.1., es el impuesto a los bienes personales el que debe ser reconsiderado dentro de una propuesta de federalismo fiscal. Siendo un impuesto que corre el riesgo de concentrarse en formas tangibles e inmóviles del patrimonio, y al ser éstas las bases de imposición más aptas para una descentralización, la coordinación apropiada entre niveles de gobierno sugeriría delegar a las Provincias el rol primario en la tributación al patrimonio, de modo de evitar dobles imposiciones no justificadas. Esto adquiere mayor significado, cuanto más fija o inmóvil sea la base que efectivamente termina siendo captada.

El argumento relativo a las dificultades para fiscalizar partes del patrimonio de los particulares en el exterior, por parte de las administraciones provincia-

les, o la imposibilidad de establecer alícuotas adecuadamente progresivas, por la distribución espacial de los bienes de los particulares, puede bien justificar el establecimiento de un esquema de "alícuotas adicionales" de las provincias en el actual impuesto nacional. Este esquema facilitaría el cruce de información entre la DGI y las direcciones de rentas provinciales de manera de reducir el margen posible de evasión.

El tratamiento de este impuesto, finalmente, no puede estar disociado totalmente del otorgado al Impuesto a las Ganancias. La posibilidad de establecer un Impuesto a Provincial a las Ganancias, permitiría cerrar el círculo ingreso-patrimonio de los particulares, a la vez que permitir la necesaria armonización de ambas formas de tributación, de manera de prever los aspectos de eficiencia (incentivos a invertir de por medio) y equidad, que la tributación debe guardar.

La posibilidad de participación provincial en la tributación progresiva sobre el patrimonio de los particulares permitiría resolver el tema de la actual progresividad del impuesto inmobiliario provincial, no recomendable para tributos de tipo real, que debió introducirse en la Provincia de Buenos Aires luego de la experiencia negativa en la recaudación del Impuesto Adicional Inmobiliario.

En la próxima sección se intenta una evaluación cuantitativa de la distribución territorial de propiedades inmuebles, automotores y depósitos en el sistema financiero, como una forma preliminar y tentativa de aproximar la magnitud en las diferencias en las bases imposables de impuestos al patrimonio de las distintas jurisdicciones provinciales. Este cálculo puede servir de base para cuantificar los efectos de una distribución del impuesto a los bienes personales por jurisdicción, según un criterio estrictamente devolutivo, o bien, evaluar las posibilidades financieras de establecer algún tipo de gravamen provincial adicional al impuesto nacional.

3.4.5. UNA APROXIMACION A LA DISTRIBUCION TERRITORIAL DE LA BASE IMPOSIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.

Como se indicara, una estimación de la distribución territorial de formas alternativas de riqueza patrimonial de las personas sirve tanto para fines ilustrativos como para llevar adelante ejercicios simples de cuantificación de la distribución probable del rendimiento de tributos sobre el patrimonio. La estimación aquí realizada persigue como

objetivo aproximar la distribución de la base imponible sobre los bienes personales.

Existen, sin embargo, varias dificultades informativas para acometer con éxito tal estimación. Principalmente, la heterogeneidad en la forma, calidad y, finalmente, valor de los activos en cuestión, plantea problemas de agregación, tanto para arribar al valor de un activo dado en una provincia, como para luego "sumar" entre distintas formas de riqueza. Por lo tanto, para poder realizar una estimación basada en el valor de los activos se requiere contar con una base de datos que escapa a las posibilidades de este estudio. En este sentido, las estimaciones que se presentan más abajo deben tomarse como un primer intento de carácter muy tentativo.

El camino alternativo aquí escogido, consiste en un método simple "mixto" de agregación de unidades físicas, -con un intento de corregir por calidad, cuando ello es posible- y de valor -cuando la información viene denominada en pesos-. Finalmente, se eligen ponderadores arbitrarios para agregar entre los índices obtenidos para los distintos activos. En síntesis, el ejercicio de estimación consiste en cuatro etapas:

1) En primer lugar, para aproximar la distribución de la base imponible sobre la propiedad inmueble, se tomó el número de casas y departamentos por provincia, ponderado por el porcentaje de propietarios de esos inmuebles.

2) En segundo lugar, para aproximar la distribución de la base imponible sobre los automotores, se tomó el número de automotores por provincia, ponderado por la participación porcentual de la nafta especial en el consumo total de nafta de la respectiva provincia.

3) En tercer lugar, para aproximar la base imponible sobre los activos financieros, se tomó el monto de depósitos privados en caja de ahorro y plazo fijo en cada provincia, ajustado por una reasignación, al resto del país, de parte de los depósitos de la Capital Federal.

4) Por último, se construyó un promedio ponderado de las estructuras porcentuales resultantes de los puntos anteriores, donde los ponderadores reflejan supuestos sobre la importancia relativa de los distintos activos en el patrimonio de las personas.

Los resultados obtenidos se resumen en el Cuadro N°21, donde puede apreciarse una elevada concentración de la base imponible en la Capital Federal y la Provincia de Buenos Aires; solamente ésta contribuiría con un 36% de la base imponible total. Las jurisdicciones "avanzadas" concentrarían alrededor de las tres cuartas partes de la base.

CUADRO N° 21

ESTIMACION DE LA DISTRIBUCION TERRITORIAL DE LA
BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BIENES PERSONALES (%)

N°	PROVINCIA	ESTRUCTURA CASAS PONDERADAS (1)	ESTRUCTURA AUTOS PONDERADOS (2)	ESTRUCTURA DEPOSITOS (3)	PROMEDIO PON- DERADO (4)
1	Capital Federal	12,238	29,147	24,640	18,10
2	Buenos Aires	37,165	39,254	30,150	36,18
3	Catamarca	0,603	0,079	0,250	0,43
4	Córdoba	9,473	8,504	10,670	9,52
5	Corrientes	2,085	0,824	0,820	1,58
6	Chaco	2,300	0,356	0,970	1,65
7	Chubut	1,265	1,150	0,870	1,16
8	Entre Ríos	2,978	1,761	2,110	2,56
9	Formosa	0,943	0,167	0,360	0,67
10	Jujuy	1,284	0,251	0,770	0,97
11	La Pampa	0,820	0,898	0,860	0,84
12	La Rioja	0,539	0,164	0,250	0,41
13	Mendoza	4,382	3,239	5,420	4,36
14	Misiones	2,345	0,659	0,880	1,71
15	Neuquén	1,168	0,673	1,020	1,04
16	Río Negro	1,695	1,258	1,340	1,54
17	Salta	2,324	0,659	1,140	1,75
18	San Juan	1,408	1,031	1,220	1,29
19	San Luis	0,893	0,361	2,690	1,15
20	Santa Cruz	0,546	0,348	0,460	0,49
21	Santa Fe	8,713	7,912	9,380	8,69
22	Santiago del Estero	1,585	0,270	0,570	1,12
23	Tierra del Fuego	0,224	0,064	0,840	0,32
24	Tucumán	3,024	0,970	2,330	2,47
TOTAL		100	100	100	100

Fuente: Casas y departamentos - INDEC.

Automotores - ADEFA.

Depósitos bancarios - BCRA.

Capítulo IV

Evaluación Cuantitativa de la Propuesta

En este capítulo se realiza un ejercicio de simulación con el objetivo de contar con una primera evaluación cuantitativa de la propuesta de descentralización tributaria.

El ejercicio cuantifica, con datos correspondientes a 1992, las consecuencias que tendría sobre el resultado financiero de la Nación y de las jurisdicciones provinciales la descentralización tributaria propuesta. Los resultados aquí obtenidos deben tomarse como tentativos y con una finalidad meramente ilustrativa. Se presentan dos variantes. En primer lugar, solo se considera la descentralización de los Impuestos Internos, a los Combustibles y el IVA sustitutivo de Ingresos Brutos (con una alícuota del 5,86%, que permite una recaudación equivalente a la del Impuesto a los Ingresos Brutos que sustituye), más la descentralización del IVA nacional a las provincias, con alícuota provincial del 7,5% y nacional del 10,5%¹¹; en este caso se mantiene constante la presión tributaria global del sistema impositivo correspondiente al año 1992. En una segunda variante, la descentralización de los citados tributos es complementada por la creación de un impuesto provincial a las ganancias de las personas físicas y un impuesto a la riqueza (personal) provincial, que se agregan a los ya existentes a nivel nacional. En esta segunda simulación de descentralización impositiva, la alícuota del IVA nacional descentralizado se reduce al 6,5% y la nacional se aumenta al 11,5%.

Los Cuadros N° 22 y N° 23 presentan los resultados correspondientes al primer caso. El Cuadro N° 22 muestra la recaudación adicional que cada jurisdicción obtendría por los tributos que se transfieren. La columna (1) muestra los ingresos por impuestos internos y combustibles y el resultado neto del reemplazo del impuesto a los ingresos brutos por el IVA provincial. El criterio que primó para la descentralización de los dos primeros impuestos, es que la recaudación provincial global sea igual a la que las provincias recibían por estos tributos a través del régimen de coparticipa-

ción federal. La columna (2), por su parte, indica el monto de recaudación del IVA nacional descentralizado con una alícuota provincial del 7,5 % (el IVA nacional, a su vez, se la reduce a 10,5 %). Si a estos montos se suma lo percibido por regalías y recaudación provincial por otros impuestos, se llega al total de recursos propios post-descentralización. A partir de este monto se obtiene el resultado financiero de cada jurisdicción para el nivel de gasto de 1992.

En la última columna del Cuadro N° 22 se observa que para la Provincia de Buenos Aires junto con la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, el resultado es superavitario luego de producida la descentralización. Neuquén aparece con superávit, en este caso debido al fuerte ingreso por regalías petroleras.

El Cuadro N° 23 presenta una forma alternativa de evaluar las consecuencias que sobre la situación financiera de cada jurisdicción produce la descentralización tributaria. Desde el punto de vista de cada jurisdicción, lo importante es si el cambio propuesto -descentralización tributaria más eliminación del régimen actual de transferencias- implica una pérdida o una ganancia neta de recursos. En tal sentido, la columna (1) del Cuadro N° 23 muestra la diferencia entre la recaudación de impuestos transferidos -IVA, combustibles e internos- y lo recibido de esos mismos tributos por cada jurisdicción vía el régimen de coparticipación federal. La columna (2) muestra los fondos que las provincias dejan de percibir por la eliminación del régimen de transferencias y que no es compensado por la descentralización de impuestos. La suma de las columnas (1) y (2) refleja la pérdida o ganancia neta de recursos que se observa en cada jurisdicción, respecto de la situación previa a la descentralización y eliminación del régimen de transferencias. Dados los supuestos del ejercicio, la Provincia de Buenos Aires, dentro de las jurisdicciones provinciales, presenta una ganancia neta de recursos. La Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y el Gobierno Nacional también ven incrementado el flujo de recursos luego de implementada la reforma. En el caso de la Administración Nacional, el resultado se debe tanto a que la transferencia de impuestos desvía menos fondos hacia las provincias de lo que antes se enviaba vía régimen de coparticipación (\$ 1.405,7 millones en 1992), como también al hecho de que se queda con la recauda-

¹¹ La descentralización del IVA nacional a las provincias que se propone en esta sección (con dos posibles variantes en cuanto a las alícuotas), debe entenderse como una extensión al reemplazo del Impuesto a los Ingresos Brutos por el IVA provincial tratado en el Capítulo III.

ción total (\$ 2.107 millones en 1992) de los impuestos que no se descentralizan (por ejemplo, ganancias y activos). El ejercicio respeta la restricción de presión tributaria global constante: la Nación gana lo que pierden en conjunto las demás jurisdicciones (ver últimas dos filas del Cuadro N° 23).

Los Cuadros N° 24 y N° 25 presentan los cálculos correspondientes a la segunda alternativa en donde además de operarse la descentralización de los impuestos mencionados, se supone la existencia de un impuesto provincial a las ganancias de las personas físicas y otro a la riqueza personal. La recaudación total del nuevo impuesto provincial a las ganancias fue calculado en \$ 1.067.3 millones y su distribución por jurisdicciones sigue el mismo patrón que el impuesto a las ganancias nacional. Por otro lado, la recaudación del nuevo impuesto a la riqueza provincial fue estimada en \$ 180 millones, equivalente a una alícuota de 0,25% aplicable a la misma base imponible nacional.

El Cuadro N° 24, similarmente a lo indicado en el Cuadro N° 22, presenta información sobre la recaudación total de las distintas jurisdicciones, discriminado por fuente. La columna (1) ahora incluye no sólo la recaudación de los impuestos descentralizados (IVA, Internos y Combustibles), sino también la recaudación correspondiente a los nuevos tributos provinciales a las ganancias y riqueza. Por otro lado, la alícuota provincial del IVA nacional descentralizado fue fijada en 6,5 %. Los resultados no varían cualitativamente respecto del esquema anterior, ya que la mayor recaudación percibida por los nuevos impuestos, se ve parcialmente compensada por la menor recaudación del IVA descentralizado a las provincias, cuya alícuota adoptada en el primer ejercicio del 7,5 % baja al 6,5 % (la alícuota del IVA nacional sube, consecuentemente, de 10,5 % a 11,5%).

El Cuadro N° 25 muestra, similarmente al Cuadro N° 23, el efecto neto de esta segunda alternativa, en términos de pérdida o ganancia de recursos de las distintas jurisdicciones, debido a la descentralización tributaria y la eliminación del régimen de transferencias. Nuevamente, para la Provincia de Buenos Aires, la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y el Gobierno Nacional surgen resultados positivos como consecuencia de este cambio en la distribución de las potestades tributarias. En este caso, sin embargo, lo que gana la Nación ya no es equivalente a lo que pierde el conjunto de las demás jurisdicciones. La diferencia es de aproximadamente \$ 1.300 millones, monto que es igual a la recaudación total de los nuevos impuestos a las ganancias y riqueza provincial que, en este segundo ejercicio aumentan la presión tributaria global.

A partir de los resultados obtenidos en los dos ejercicios de simulación, surge con claridad que aún cuando la tasa de alguno de los impuestos descentralizados se eleve, siempre habrá un conjunto de jurisdicciones provinciales que no podrán financiar sus gastos con sus propios impuestos, al menos a los niveles observados en 1992. Por ello, se requiere definir un régimen de transferencias que direccionen hacia las jurisdicciones deficitarias, el superávit observado a nivel nacional (y en la Municipalidad de Ciudad de Buenos Aires). Es decir, los superávits del nivel nacional y de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, habrán de financiar las transferencias que permitan un mayor nivel de recaudación tributaria de las jurisdicciones más pobres. Sobre este punto, en el capítulo siguiente se analiza, con algún detalle, las características salientes de un nuevo régimen de transferencias, que complementa el esquema de descentralización tributaria analizado.

CUADRO N° 22
LA MODIFICACION DE FACULTADES TRIBUTARIAS Y EL AUTOFINANCIAMIENTO
PROVINCIAL -ALTERNATIVA I
(En millones de pesos de 1992)

JURISDICCIONES	OTROS IMPUESTOS TRANSFERIDOS (1)	I.V.A. TRANSFERI- DO (2)	REGA- LIAS	OTROS RECURSOS (3)	TOTAL RECURSOS (4)	GASTO PROVIN- CIAL (5)	SUPER- AVIT (4)-(5)
Buenos Aires	988	1903	0	3028	5919	5674	245
Catamarca	20	26	0	22	70	381	-310
Córdoba	185	483	0	701	1371	186	-496
Corrientes	54	82	5	62	204	549	-344
Chaco	53	102	0	65	221	665	-443
Chubut	49	85	60	61	256	385	-128
Entre Ríos	104	160	5	202	473	842	-369
Formosa	22	40	5	29	96	530	-433
Jujuy	27	60	1	109	198	442	-243
La Pampa	33	62	7	106	209	348	-138
La Rioja	21	22	0	29	72	427	-354
Mendoza	98	223	54	324	699	865	-165
Misiones	55	96	0	87	240	551	-310
M.C.B.A.	-97	1050	0	1918	2870	2586	284
Neuquén	27	67	210	167	473	671	-197
Río Negro	28	89	48	133	298	547	-248
Salta	54	102	15	144	316	679	-362
San Juan	45	60	1	69	176	471	-294
San Luis	-0	36	0	54	91	275	-183
Santa Cruz	13	39	84	66	203	352	-149
Santa Fe	193	526	0	796	1516	1686	-169
Santiago del Estero	48	63	1	53	166	580	-413
Tierra del Fuego	2	22	40	59	124	237	-112
Tucumán	80	151	0	235	467	743	-276
TOTAL	2112	5561	536	8540	16468	22354	-6675

(1) Internos, Combustibles y el efecto diferencial de la Sustitución de Ingresos Brutos por un IVA provincial de alícuota del 5,86%.

(2) Descentralización del IVA nacional a las provincias, con alícuota provincial del 7,5% y nacional del 10,5%.

(3) Otros recursos provinciales.

Fuente: Secretaría de Ingresos Públicos y Secretaría de Relaciones con las Provincias, Ministerio de Economía de la Nación.

CUADRO N° 23
LA MODIFICACION DE FACULTADES TRIBUTARIAS Y SU EFECTO EN LAS
DISTINTAS JURISDICCIONES -ALTERNATIVA 1.
 (En millones de pesos de 1992)

JURISDICCIONES	TRANSFERENCIA DE IMPUESTOS(1)	EFEECTO DE CAIDA DEL REG. DE TRANSFERENCIAS (2)	RESULTADO EN LAS JURISDICCIONES
Buenos Aires	1081,7	-614,6	467,2
Catamarca	-215,7	-52,7	-268,4
Córdoba	-125,2	-170,9	-296,1
Corrientes	-220,1	-71,4	-291,5
Chaco	-307,7	-96,1	-403,8
Chubut	-23,0	-25,5	-48,5
Entre Ríos	-125,9	-93,9	-219,8
Formosa	-279,2	-70,0	-349,2
Jujuy	-193,5	-54,7	-248,2
La Pampa	-83,8	-36,1	-119,9
La Rioja	-149,7	-39,9	-189,6
Mendoza	-58,7	-80,2	-138,9
Misiones	-167,4	-63,8	-231,2
M.C.B.A.	941,8	0,0	941,8
Neuquén	-76,7	-34,7	-111,4
Río Negro	-134,5	-48,5	-183,0
Salta	-207,7	-73,7	-281,4
San Juan	-196,5	-65,0	-261,5
San Luis	-181,1	-43,9	-225,0
Santa Cruz	-110,4	-25,6	-136,0
Santa Fe	-78,6	-172,0	-250,6
Santiago del Estero	-273,3	-79,5	-352,8
Tierra del Fuego	-10,6	-3,7	-14,3
Tucumán	-209,9	-91,5	-301,4
TOTAL	-1405,7	-2107,7	-3513,4
NACION	1405,7	2107,7	3513,4

(1) Este resultado es la diferencia entre la recaudación de los impuestos que se transfieren (I.V.A., Internos y Combustibles), y lo que se recibe de esos mismos impuestos por el Régimen de Coparticipación Federal actual.

(2) Corresponde a transferencias de otros impuestos (ganancias y activos).

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 24
LA MODIFICACION DE FACULTADES TRIBUTARIAS Y EL AUTOFINANCIAMIENTO
PROVINCIAL -ALTERNATIVA 2
(En millones de pesos de 1992)

JURISDICCIONES	IMPUESTOS TRANSFE- RIDOS (1)	I.V.A. TRANSFE- RIDO (2)	REGA- LIAS	OTROS RECURSOS (3)	TOTAL RECURSOS (4)	GASTO PROVINCIAL (5)	SUPERAVIT (4)-(5)
Buenos Aires	1385,7	1621,9	0	3028	6035,6	5674	316,6
Catamarca	24,6	22,7	0	22	69,3	381	-311,7
Córdoba	278,5	412,3	0	701	1391,8	1868	-476,2
Corrientes	69,4	70,6	5	62	207	549	-342
Chaco	65,3	87,7	0	65	218	665	-447
Chubut	70,4	72,5	60	61	263,9	385	-121,1
Entre Ríos	132,2	137,0	5	202	476,2	842	-365,8
Formosa	25,6	34,6	5	29	94,2	530	-435,8
Jujuy	38,0	51,2	1	109	199,2	442	-242,8
La Pampa	46,9	53,1	7	106	213	348	-135
La Rioja	26,7	19,0	0	29	74,7	427	-352,3
Mendoza	151,8	190,5	54	324	720,3	865	-144,7
Misiones	64,9	82,5	0	87	234,4	551	-316,6
M.C.B.A.	256,6	895,3	0	1918	3069,9	2586	483,9
Neuquen	43,6	57,8	210	167	478,4	671	-192,6
Río Negro	45,2	75,8	48	133	302	547	-245
Salta	72,2	87,2	15	144	318,4	679	-360,6
San Juan	56,3	51,7	1	69	178	471	-293
San Luis	7,4	31,3	0	54	92,7	275	-182,3
Santa Cruz	23,7	33,7	84	66	207,4	352	-144,6
Santa Fe	307,7	448,4	0	796	1552,1	1686	-133,9
Santiago del Estero	58,5	54,0	1	53	166,5	580	-413,5
Tierra del Fuego	6,1	19,4	40	59	124,5	237	-112,5
Tucumán	109,5	129,4	0	235	473,9	743	-269,1
TOTAL	3366,8	4739,6	536	8540	17245,7	22354	-5234,6

(1) Internos, Combustibles, Ganancias, Activos y Sustitución de Ingresos Brutos por un IVA provincial de alícuota del 5,86%.

(2) Descentralización del IVA nacional a las provincias, con alícuota provincial del 6,5% y nacional del 11,5%.

(3) Otros recursos provinciales.

Fuente: Secretaría de Ingresos Públicos y Secretaría de Relaciones con las Provincias, Ministerio de Economía de la Nación.

CUADRO N° 25
LA MODIFICACION DE FACULTADES TRIBUTARIAS Y SU EFECTO EN LAS
DISTINTAS JURISDICCIONES - ALTERNATIVA 2
(En millones de pesos de 1992)

JURISDICCIONES	TRANSFERENCIA DE IMPUESTOS(1)	EFFECTO DE CAIDA DEL REG. DE TRANSFERENCIAS(2)	RESULTADO EN LAS JURISDICCIONES
Buenos Aires	1197,7	-614,6	583,2
Catamarca	-215,6	-52,7	-268,3
Córdoba	-103,6	-170,9	-274,5
Corrientes	-217,3	-71,4	-288,7
Chaco	-311,0	-96,1	-407,1
Chubut	-15,1	-25,5	-40,6
Entre Ríos	-144,7	-93,9	-238,6
Formosa	-281,7	-70,0	-351,7
Jujuy	-191,9	-54,7	-246,6
La Pampa	-79,7	-36,1	-115,8
La Rioja	-147,9	-39,9	-187,8
Mendoza	-38,2	-80,2	-118,4
Misiones	-172,8	-63,8	-236,6
M.C.B.A.	1140,8	0,0	1140,8
Neuquen	-70,9	-34,7	-105,6
Río Negro	-130,8	-48,5	-179,3
Salta	-205,4	-73,7	-279,1
San Juan	-194,5	-65,0	-259,5
San Luis	-178,7	-43,9	-222,6
Santa Cruz	-105,7	-25,6	-131,3
Santa Fe	-42,2	-172,0	-214,2
Santiago del Estero	-272,8	-79,5	-352,3
Tierra del Fuego	-10,4	-3,7	-14,1
Tucumán	-203,0	-91,5	-294,5
TOTAL	-995,4	-2107,7	-3103,1
NACION	2272,4	2107,7	4380,1

(1) Este resultado es la diferencia entre la recaudación de los impuestos que se transfieren (I.V.A., Internos, Ganancias, Activos, Combustibles), y lo que se recibe de esos mismos impuestos por el Régimen de Coparticipación Federal actual.

(2) Corresponde a transferencias de otros impuestos.

Fuente: Elaboración propia.

Capítulo V

Hacia un nuevo Régimen de Transferencias Nación-Provincias

5.1. INTRODUCCION.

El funcionamiento del federalismo fiscal en la Argentina ha estado caracterizado por un profundo desequilibrio vertical, causado, por una parte, por los desequilibrios económicos regionales y, por la otra, por la gran disparidad en la distribución de las potestades tributarias y de gastos entre la Nación y las Provincias.

La distribución de potestades tributarias, que ha implicado una fuerte centralización de la recaudación tributaria en el nivel nacional de gobierno, no condice con la importante descentralización operada en materia de gasto público, circunstancia que implica una ausencia muy fuerte de correspondencia entre la decisión de gastar y la decisión de financiamiento del gasto. Los problemas asignativos -ineficiencias de asignación- y también de equidad -tanto territorial como personal- han sido consideradas de gran magnitud.

En este trabajo se han descripto alternativas para contrarrestar estos efectos, a través de una mayor descentralización tributaria, y cuyas características más salientes fueron delineadas en el Capítulo III de este documento. Como consecuencia de otorgar una mayor participación provincial, tanto en la tributación indirecta como en la directa, se incrementaría el grado de autonomía fiscal provincial. En particular, y de acuerdo con las propuestas analizadas en este documento, entre los impuestos indirectos, el impuesto al valor agregado provincial e impuestos internos (alcohol, tabaco, etc.) y/o, dentro de la tributación directa, la creación de un impuesto provincial a las ganancias y la participación en la tributación sobre bienes personales (riqueza), que se sumarían en forma coordinada a los ya existentes a nivel nacional.

Claramente esta descentralización tributaria implica un importante aumento en la recaudación impositiva provincial y, por lo tanto, obliga a un profundo replanteo en el régimen de transferencias interjurisdiccionales. En particular, dicho régimen dejaría de ser un sistema por medio del cual la Nación y las Provincias "comparten" ingresos tributarios, para pasar a un sistema donde las transferencias tienen como objetivo la **igualación territorial de la oferta de bienes públicos básicos** ("Transferencias de nivelación o de igualación").

De esta forma, el régimen de transferencias adopta el carácter explícito de un subsidio regional, con el objetivo de apuntalar la recaudación propia de las provincias con bases

tributarias relativamente débiles y/o costos más altos de provisión de los servicios.

En la sección siguiente, se describen las características salientes del nuevo régimen, que operaría para resolver los desequilibrios financieros de las distintas jurisdicciones, y cuyas magnitudes estimadas fueran evaluadas en el capítulo anterior. No obstante, en el punto 5.3. del presente capítulo, el ejercicio de simulación es completado con el cálculo de dos variantes de distribución de fondos entre las jurisdicciones.

5.2. CARACTERISTICAS SALIENTES DEL REGIMEN PROPUESTO.

La existencia de transferencias de igualación territorial responde a la necesidad de contemplar la dispar distribución geográfica de los recursos y de la actividad económica a lo largo del territorio del país. Tiene por justificativo el principio de que los habitantes del país no pueden ser discriminados fiscalmente por vivir en una determinada área geográfica (provincia). En tal sentido, un dado nivel de gasto (bienes públicos) per capita, puede ser financiado con una alícuota media menor en las zonas ricas comparadas con las más pobres. Asimismo, si los costos son mayores en una región que en otra (por ejemplo, por mayor dispersión de su población), la igualdad de provisión de servicios requeriría una mayor presión tributaria en la primera de las jurisdicciones.

Un régimen de transferencias que trate de moderar estas diferencias regionales, evitará a su vez la concentración de los recursos, dados los incentivos a migrar de los factores productivos (capital y trabajo) ante eventuales estímulos fiscales diferenciales.

5.2.1. EXTENSION Y FINANCIAMIENTO.

Dependiendo de la profundidad de la descentralización impositiva que se implemente (y de las tasas impositivas de los "nuevos" impuestos provinciales), se producirá un importante aumento en la recaudación tributaria propia de las jurisdicciones provinciales, que implicará que éstas requieran menos fondos de origen

nacional para financiar sus gastos. Más aún, algunas jurisdicciones podrían eventualmente no necesitar de ningún tipo de transferencia.

Sin embargo, aún cuando la descentralización fuera importante y las jurisdicciones provinciales tuvieran una amplia libertad para fijar las alícuotas de sus impuestos, existirá un número de ellas que, a consecuencia de su escasa base económica, no podrían recaudar los fondos necesarios como para mantener un nivel de gasto al menos equivalente al promedio de los últimos años. Como se indicara antes, principios de eficiencia y equidad justifican que, para el caso de estas provincias, se diseñe un régimen de transferencias que complemente los ingresos propios. El financiamiento de dichas transferencias provendría de fondos nacionales obtenidos de la recaudación de los impuestos nacionales (recaudados en todo el territorio Nacional, especialmente en la Capital Federal), a saber: a los ingresos, IVA nacional y a las transacciones internacionales.

Claramente, en este régimen, las transferencias constituyen gastos corrientes para el gobierno nacional y un subsidio directo a las provincias beneficiadas. Este nuevo carácter que adquiere el sistema, tiene implicancias para la asignación de dichos fondos, como también para la forma de control de los mismos. Primero y fundamental, el monto global a distribuir debería tener límites preestablecidos, incluidos en el Presupuesto Nacional (sobre este punto se vuelve en la sección 5.2.4).

5.2.2. CRITERIOS DE DISTRIBUCION SECUNDARIA.

Una vez decidido el universo de provincias a incluir en el nuevo régimen de transferencias y el monto total a redistribuir, resta definir los criterios que guiarán el reparto de los fondos por jurisdicción. Como se mencionó, el objetivo de las transferencias es permitir a las jurisdicciones más pobres y/o aquellas con costos de provisión mayores, **satisfacer un nivel dado de demanda local por bienes públicos con una presión tributaria similar a la de las jurisdicciones más desarrolladas.** Un indicador de la "intensidad" de esa demanda por servicios, lo constituye la población correspondiente a cada provincia. Asimismo, por el lado de la oferta, "la capacidad" de abastecer esa demanda a un precio (presión impositiva) similar al de otras jurisdicciones, está asociado al valor de la base imponible total provincial. El valor de la base imponible se puede asociar tanto con indicadores de riqueza

como de actividad o producto bruto interno. De esta forma un indicador asociado a la participación provincial en el producto bruto interno y en el stock de riqueza, podría ser útil para medir la capacidad de generar ingresos tributarios propios.

Otro indicador, ligado a la oferta, y que intenta identificar diferenciales de costo entre diversas jurisdicciones en la producción de servicios públicos, es el de densidad demográfica. A menor densidad, mayores los costos de proveer bienes públicos y, por lo tanto, mayores deberían ser las transferencias desde la Nación.

Finalmente, la diferente "necesidad" fiscal entre jurisdicciones podría captarse por el índice de hogares con necesidades básicas insatisfechas (HNBI). La utilización de este indicador como criterio de distribución secundaria, se ve justificado por la necesidad de que la Nación colabore con las jurisdicciones provinciales en los esfuerzos tendientes a eliminar la pobreza.

En el Cuadro N° 26 (cinco primeras columnas), se muestra el valor de los distintos indicadores básicos por provincia. Para el cálculo de coeficientes de distribución secundaria, es necesario utilizar ponderadores de los indicadores básicos. Un vector aceptable sería el de la última ley que explicitó el método de cálculo (Ley N° 20.221/73 vigente entre el 1-1-73 y el 31-12-84); los ponderadores eran: 65% por población, 25% por brecha de desarrollo (similar a la inversa de la base imponible) y 10% por dispersión demográfica. Los resultados se vuelcan en el Cuadro N° 27. Estos coeficientes serían los "aceptables" según los patrones históricos de distribución, mientras el régimen funcionó sin las turbulencias de los años ochenta y noventa. En el mismo cuadro se muestran los coeficientes fijados en la Ley N° 23.548 (vigente desde el 1-1-1988).

Con el cambio propuesto en las relaciones Nación-Provincias, el régimen de transferencias tiene una finalidad muy distinta a la de las leyes de coparticipación vigentes desde 1935. Su finalidad es establecer un sistema de distribución no discrecional, destinado al fortalecimiento de las finanzas provinciales con bases tributarias débiles. Los coeficientes de distribución que se estimaron a tal fin en las dos últimas columnas del Cuadro N° 26, deben ser entendidos solo como base para el nuevo sistema.

Se presentan dos estimaciones. En el coeficiente de distribución 1, se combinan la inversa de la participación en la base imponible -a su vez determinado por la inversa de la participación en el PBI (columna a) y en el stock de riqueza (columna b)-, junto con pobla-

ción (columna c) y la inversa de la densidad poblacional (columna d). La distribución 2 surge de promediar el indicador de población, de HNBI (columna e) y nuevamente, la inversa de la densidad poblacional. El cálculo de ambos prorrateadores se basó en un promedio simple, esto es, se ponderó a cada uno de los indicadores en igual proporción (1/3).

5.2.3. CONDICIONALIDAD DE LAS TRANSFERENCIAS.

Un tema importante a considerar, es si el régimen de transferencias es del tipo "suma-fija" y "no condicionado" a algún sector específico, o si, en cambio, apuntaría a financiar determinados gastos. También se requiere definir si los fondos están o no atados a fondos complementarios provistos por el gobierno provincial (matching funds).

Atar ciertas transferencias a determinados gastos se justifica cuando por alguna razón por ejemplo, externalidades interprovinciales las autoridades locales tienen incentivos a gastar en ese sector menos de lo que se considera apropiado desde el punto de vista social. Sin embargo, este tipo de problemas no parecería revestir importancia en Argentina donde la descentralización de tal tipo de gasto no ha avanzado en la magnitud requerida como para que este tipo de problema se presente. Este hecho, juntamente con la idea de que el régimen de transferencias tiene por objeto moderar el efecto que sobre la presión tributaria regional tiene la fuerte disparidad en la distribución geográfica de la riqueza y/o diferenciales regionales de costos, determina que al menos en su gran parte el régimen de transferencias Nación-Provincias mantenga su carácter no condicionado.

El hecho de que las transferencias no deberían estar atadas a una asignación específica, no implica que su otorgamiento no esté condicionado a algún indicador de performance global. La teoría normativa predice que las transferencias -sobre todo cuando tienen un carácter de "suma-fija"- están llamadas a provocar tanto un aumento del gasto local, como una reducción de impuestos locales. En algún sentido, éste es el efecto buscado de estos fondos, ya que en ausencia de ellos las jurisdicciones con bases económicas más pobre estarían obligadas a elevar su presión impositiva por encima (y/o fijar el gasto por debajo) de lo que se observaría en las jurisdicciones más desarrolladas.

Ahora bien, si uno se aparta de la teoría normativa, donde se asume la existencia de un gobierno benevolente, otros son los resultados que se obtienen. Por ejemplo, como se analizara en el Capítulo II, el enfoque positivo

predice que distorsiones en las preferencias de los "policy-makers", hacen que las transferencias estén asociadas a aumentos en los gastos (o reducción en los impuestos) por arriba del nivel eficiente dado por la teoría normativa. Por otro lado, en un modelo tipo "teoría de juegos", donde el valor de las transferencias no es tomado como un dato por las administraciones locales -y en cambio se perciben como funciones del nivel de gasto local (impuesto local)-, existirán incentivos a aumentar el gasto local o bajar la recaudación local, nuevamente, más allá de lo que el modelo normativo indicaría como eficiente.

Para evitar que las transferencias generen este tipo de comportamiento no eficiente -en un mundo que se aparta del descrito en el modelo normativo-, puede resultar útil diseñar un esquema de premios y castigos por medio del cual al monto de recursos que a cada jurisdicción le corresponde por el método antes descrito, se le suma o resta un determinado porcentaje (por ejemplo: + - 10 %), en el caso que la recaudación propia esté por arriba o por debajo de un valor preestablecido. Este último valor, cuya determinación debe ser estudiada cuidadosamente, representaría el monto de impuestos que, dadas las características estructurales de la provincia y la tecnología impositiva disponible, resulta razonable recaudar. En el ejercicio de simulación que se presenta más abajo (ver punto 5.3.), se evalúa en forma cuantitativa el funcionamiento de un mecanismo de este tipo.

5.2.4. CONTROL PRESUPUESTARIO.

La nueva propuesta de diseño del sistema de transferencias implica que dichos fondos constituyen ahora un subsidio regional, donde las regiones más ricas del país colaboran en el sostenimiento de aquellas otras más pobres. Dichas transferencias interregionales se deben canalizar vía el Presupuesto Nacional.

Si bien para la distribución secundaria de los fondos se requiere establecer reglas que aseguren transparencia y evitar la toma de decisiones discrecionales por parte del gobierno nacional (o Congreso Nacional), este último sí debería participar en el control y seguimiento del nuevo régimen.

5.3. LOS ASPECTOS CUANTITATIVOS DE LA PROPUESTA Y EL SISTEMA DE TRANSFERENCIAS.

En esta sección se completa el ejercicio de simulación presentado en el Capítulo IV, con el objeto de

evaluar el funcionamiento del régimen de transferencias propuesto. En particular, en qué medida estas transferencias colaboran a cerrar el desequilibrio presupuestario que las distintas jurisdicciones presentan luego de operada la descentralización tributaria. Tal como se supuso en el Capítulo IV, se asume el nivel de gasto provincial como dado e igual al observado en 1992.

En el ejercicio de descentralización simulado en el capítulo anterior, y para el caso de igual presión tributaria, el conjunto de jurisdicciones provinciales registraban un déficit presupuestario de aproximadamente \$ 5.500 millones (ver Cuadro N° 22 del Capítulo IV). La descentralización tributaria debe ser complementada, entonces, con un nuevo régimen de transferencias que asigne el superávit del gobierno nacional y de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires a las distintas jurisdicciones provinciales, de forma que éstas puedan restablecer su equilibrio financiero. En este nuevo régimen no participa la Provincia de Buenos Aires, dado que con la descentralización tributaria logra autofinanciación.

El Cuadro N° 28 muestra el balance financiero de cada jurisdicción cuando al resultado post-descentralización se le agregan las transferencias determinadas de acuerdo a los coeficientes de distribución secundaria presentados en el Cuadro N° 26 [columna h], asumiendo un volumen global de transferencias de \$ 5.458,6 millones. Los déficits financieros de las distintas provincias se reducen sensiblemente a consecuencia de las transferencias (la provincia del Chaco junto a Tierra del Fuego, son las únicas jurisdicciones que aún sustentan déficits importantes, superiores a los \$ 100 millones anuales).

Los cálculos presentados son ejemplificativos de los efectos que, sobre los resultados financieros provinciales post-descentralización, causaría el nuevo régimen de transferencias. Claramente existe margen para mejorar las estimaciones a través del uso de información más actualizada (por ejemplo, producto bruto geográfico provincial de años recientes), recalibrar los ponderadores, etc. Asimismo, un tema central que debe ser objeto de estudio, es la transición entre el viejo y el nuevo régimen.

CUADRO N° 26
DISTRIBUCION SECUNDARIA

UNIDAD JURISDICCIONAL	PBI REGIONAL (PROM70-85) a	DISTRIBUCIÓN BASE IMP. PATRIMONIO b	PARTICIPACION POBLACION c	DENSIDAD PO BLACIONAL d	PARTICIPACION HNBI e	COEF. DISTRIB.1 f	COEF. DISTRIB.2 g	COEF. DISTRIB. 3 h
AVANZADAS								
Buenos Aires	33,20	36,18	38,50	42,70	35,39	18,50	30,10	14,5
Córdoba	7,10	9,52	8,44	17,40	6,22	6,00	7,20	5,2
Mendoza	4,40	4,36	4,30	9,90	3,67	4,40	4,70	4,33
Santa Fe	9,30	8,69	8,50	21,80	7,19	5,60	7,20	4,9
BAJA DENSIDAD								
Chubut	1,50	1,16	1,14	1,70	1,33	4,10	3,60	3,68
La Pampa	0,90	0,84	0,81	1,90	0,56	3,00	2,20	2,98
Neuquen	1,30	1,04	1,30	4,70	1,38	2,80	2,10	2,94
Río Negro	1,40	1,54	1,61	2,70	1,95	4,20	3,70	3,96
Santa Cruz	0,70	0,49	0,51	0,80	0,47	3,70	3,00	3,42
Tierra del Fuego	0,10	0,32	0,26	4,10	0,38	1,70	0,50	2,32
INTERMEDIAS								
Entre Ríos	2,30	2,56	3,09	13,40	2,89	3,40	3,10	3,53
Salta	1,60	1,75	2,74	6,00	4,66	4,60	4,50	4,7
San Juan	0,90	1,29	1,61	6,10	1,44	3,20	2,20	3,56
San Luis	0,60	1,15	0,91	4,00	0,98	2,40	1,60	2,58
Tucumán	2,60	2,47	3,50	53,10	4,29	3,00	3,10	3,31
REZAGADAS								
Catamarca	0,40	0,43	0,83	2,80	1,06	3,60	1,90	4,29
Chaco	1,10	1,65	2,59	8,90	4,67	4,10	3,80	4,56
Corrientes	1,30	1,58	2,48	9,50	3,49	3,80	3,20	4,14
Formosa	0,40	0,67	1,27	6,00	2,27	3,90	2,10	4,75
Jujuy	1,00	0,97	1,60	10,30	2,73	2,90	2,20	3,47
La Rioja	0,30	0,41	0,70	2,70	0,86	3,40	1,60	4,1
Misiones	0,90	1,71	2,51	28,80	4,09	3,30	2,70	3,96
Santiago del Estero	0,90	1,12	2,04	5,10	3,54	4,50	3,60	4,95
TOTAL	100,00(*)	100,00(*)	100,00(*)	12,20	100,00(*)	100,00	100,00	100,00

Distribución 1: $\frac{1}{3}$ Población + $\frac{1}{3}$ (Inversa Distr. Base Imponible + Participación PBI) + $\frac{1}{3}$ Inversa Densidad.

Distribución 2: $\frac{1}{3}$ Población + $\frac{1}{3}$ HNBI + $\frac{1}{3}$ Inversa Densidad.

(*) Los parciales no suman 100 por exclusión de la Capital Federal.

Fuentes: a)- Elaboración propia en base a datos del CFI., b)- Cuadro N° 21., c)- Proyectado en base al Censo Nacional de Población y Vivienda 1991, INDEC, Octubre 1991., d)- INDEC 1991., e)- Documento de Trabajo N°3 del CEPA, INDEC, Secretaría de Programación Económica, 1993.

CUADRO N° 27
COEFICIENTES DE DISTRIBUCION SECUNDARIA
(COMPARACION LEY N°20.221 Y LEY N°23.548)

UNIDAD JURISDICCIONAL	LEY N° 20.221 (1)	LEY N° 23.548 (2)
AVANZADAS	50,4687	43,7222
Buenos Aires	27,8763	21,8479
Córdoba	8,8620	8,8341
Mendoza	4,7085	4,1488
Santa Fé	9,0218	8,8914
BAJA DENSIDAD	9,4873	9,9324
Chubut	1,8569	1,5734
La Pampa	1,7935	1,8684
Río Negro	2,2830	2,5103
Neuquén	1,7107	1,7268
Santa Cruz	1,4325	1,5734
Tierra del Fuego	0,4107	0,6801
INTERMEDIAS	17,1015	19,0383
Entre Ríos	4,5459	4,8578
Salta	3,7327	3,8135
San Juan	2,5438	3,3631
San Luis	1,7473	2,2707
Tucumán	4,5317	4,7332
REZAGADAS	22,9425	27,3071
Catamarca	1,9194	2,7403
Chaco	4,1110	4,9632
Corrientes	3,7705	3,6985
Formosa	2,2797	3,6217
Jujuy	2,1988	2,8266
La Rioja	1,7163	2,0600
Misiones	2,9496	3,2864
Santiago del Estero	3,9972	4,1104
TOTAL PAIS	100,0000	100,0000

Nota: (1) Coeficientes según método de la Ley N° 20.221: 65% por población; 25% por brecha de desarrollo; 10% por dispersión geográfica.

(2) Coeficientes según Ley N° 23.548: porcentajes fijos.

CUADRO N° 28

**EL RESULTADO FINANCIERO PROVINCIAL
Y EL NUEVO REGIMEN DE TRANSFERENCIAS**

(En millones de pesos de 1992)

JURISDICCIONES	Resultado Financiero antes Transferencias (1)	Transferencias (2)	Resultado post-transferencias (3)
Buenos Aires	14,5	0,0	14,5
Catamarca	-296,8	276,4	-20,4
Córdoba	-350,7	335,1	-15,5
Corrientes	-318,8	266,8	-52
Chaco	-421,8	293,2	-128,5
Chubut	-216,0	237,1	21,1
Entre Ríos	-297,5	227,5	-70
Formosa	-357,4	223,6	-133,8
Jujuy	-292,4	306,1	13,7
La Pampa	-157,1	192,0	34,9
La Rioja	-322,1	223,6	-98,5
Mendoza	-126,2	259,7	133,5
Misiones	-263,3	256,5	-6,8
M.C.B.A.	794,8	0,0	0,0
Neuquén	53,6	189,4	243
Río Negro	-149,7	255,2	105,5
Salta	-291,0	302,9	11,9
San Juan	-284,0	229,4	-54,6
San Luis	-236,7	166,2	-70,5
Sta. Cruz	-96,3	220,4	124,1
Sta. Fe	-303,4	315,7	12,3
Stgo.del Estero	398,9	319,0	79,9
Tierra del Fuego	-496,7	149,5	-347,2
Tucumán	101,1	213,3	314,4
TOTAL	-4713,0	5458,6	-63,3

(1) Corresponde al resultado indicado en el Cuadro N°22, última columna.

(2) Surgen de aplicar los coeficientes de distribución secundaria de la columna (h) del Cuadro N°26 (ajustados por la eliminación de Buenos Aires) sobre un monto total de fondos de \$5.458,6 millones.

(3) = (1) + (2).

Capítulo VI

Resumen y Conclusiones

6.1. FEDERALISMO FISCAL.

6.1.1. En casi todos los países del mundo el sector público está estructurado en varios niveles de gobierno que realizan gastos y recaudan impuestos; la problemática de esta descentralización -que es independiente de la organización político-institucional de los países- es estudiada, en los aspectos económicos, por el "federalismo fiscal" (o "economía de los gobiernos locales", como también se lo denomina en los países unitarios). El fenómeno del "federalismo fiscal" es así, diferente del "federalismo político" (o federalismo propiamente dicho, que se ocupa de la organización político-institucional de un país).

6.1.2. El grado de descentralización fiscal obedece a circunstancias histórico-políticas y al devenir de los fenómenos económicos, los que conforman escenarios que difieren de país a país; por tal razón, es posible encontrar distintos "tipos de federalismo fiscal" en el mundo. Así, es posible hallar países de fuerte descentralización -tanto de funciones fiscales (atención del gasto público), como tributarias (potestades de fijar y recaudar impuestos)- como los casos de Suíza y E.U.A.; junto a otros países de menor descentralización, como la ex-Unión Soviética.

6.1.3. En Argentina se advierte una evolución del federalismo fiscal que culmina en años recientes en una importante descentralización de funciones (gasto público), pero con un esquema de fuerte centralización en materia tributaria, acompañada con un mecanismo de coparticipación federal. El gobierno nacional recauda y los recursos son distribuidos luego entre la Nación y las provincias. Las provincias, a su vez, también instrumentan regímenes de coparticipación impositiva con sus municipalidades.

Antes de los regímenes de coparticipación, nacidos en la década de los años treinta, el federalismo fiscal argentino reunió algunas características de "federalismo competitivo", competencia que se daba tanto vertical como horizontalmente. Luego de la crisis de los años treinta, el federalismo fiscal argentino comienza a transitar un camino distinto al del período anterior, con la introducción de los regímenes de coparticipación federal de impuestos, lo que inaugura la etapa del "federalismo cooperativo". La

"cooperación" implicó mayor participación de las provincias en los gastos del gobierno general, creciente participación en la masa de recursos coparticipables y diseño de sistemas de transferencias de fondos con criterios de redistribución territorial, que permitieran la igualdad territorial de oportunidades en cuanto a la provisión de bienes públicos provinciales. Por los años setenta, y con más fuerza en la década de los ochenta, el sector público siguió creciendo; la redistribución territorial fue llevada a situaciones límite, donde no sólo se intensificó la realizada por vías explícitas (regímenes de coparticipación y otros), sino que se apeló a nuevos regímenes (como los de promoción regionales). Las relaciones fiscales nación-provincias se movieron de esa forma hacia otro modelo de federalismo, que en sus grandes rasgos aún sigue vigente: "el federalismo coercitivo". El sistema de coparticipación, en esta etapa, no llega a tener una discusión parlamentaria destacable, a la vez que se introducen continuas reformas tributarias nacionales que modifican de hecho los resultados esperados y las propias reglas de juego entre la Nación y las Provincias, junto a esquemas de presión desde el gobierno nacional, a través de decisiones de política económica centralmente diseñadas, que han puesto en evidencia la vulnerabilidad de las jurisdicciones provinciales para adoptar políticas tributarias propias o, inclusive, exigir el tratamiento previo de cuestiones fundamentales del federalismo fiscal. En ese contexto, aparecen propuestas que ponen su acento en elementos tales como "uniformidad de bases tributarias y alícuotas", "uniformidad de prestaciones", "severas restricciones" sobre el comportamiento de las variables de los gobiernos locales, "homogeneizaciones estrictas" y similares.

6.1.4. Ante este panorama, el desafío que se enfrenta en este estudio es el de responder a la pregunta de cómo modificar hacia el futuro el funcionamiento del federalismo fiscal en la Argentina. Las propuestas están orientadas al retorno hacia alguna forma de "federalismo competitivo", con resguardos para que no se produzcan desigualdades o asimetrías no tolerables entre jurisdicciones, pero que constituya

un freno a los excesos y distorsiones generados por el centralismo de los años recientes. El camino es la descentralización de funciones o de gastos (en gran parte ya realizada entre la Nación y las Provincias), pero acompañada por una adecuada descentralización tributaria.

Los elementos básicos del nuevo federalismo propuesto son la **eficiencia** (rasgo del federalismo competitivo), la **equidad** (rasgo del federalismo cooperativo) y el **control** de todos los niveles de gobierno (rasgo de una sociedad democrática). El federalismo propuesto -que se reconoce de difícil instrumentación- es un medio adecuado para el logro de los objetivos de **unidad y diversidad** ("e pluribus unum").

6.2. LOS PRINCIPIOS DOCTRINARIOS DE LA ASIGNACION DE POTESTADES TRIBUTARIAS.

6.2.1. La teoría normativa del federalismo fiscal señala que el gobierno central está en mejores condiciones para concentrar mayor poder tributario que los gobiernos locales, en especial al emplear impuestos progresivos redistributivos (sobre los ingresos personales o, quizá, el gasto), o que gravan bases tributarias móviles (al valor agregado o ventas, al capital o ingreso de capitales), mientras que niveles de gobierno altamente descentralizados deben ejercer potestades tributarias con impuestos que gravan bases tributarias inmóviles (como el impuesto inmobiliario) o deben descansar sobre "cargos a usuarios" (tasas y derechos de uso o aranceles).

No obstante, para el caso de los gobiernos estatales o provinciales, la teoría normativa admite que estos gobiernos de nivel intermedio tienen más espacio para maniobrar que los gobiernos municipales; existe aquí mayor posibilidad de utilizar impuestos sobre el ingreso de las personas físicas y sobre las ventas -en especial a nivel minorista-, aunque en el caso de bases tributarias relativamente móviles -valor agregado, ventas a nivel manufacturero o mayorista, capitales, ingreso de sociedades-, existirá algún grado de restricción sobre la autonomía de la política impositiva local (ya sea en cuanto a la definición de alícuotas o de bases imponibles, por ejemplo).

Del análisis normativo resulta que, en general, la centralización de potestades tributarias es mayor que la del gasto público; de esa forma, surgen "brechas fiscales" en los dos niveles (superior e inferior de gobierno), con superávits financieros a nivel central y

déficits a nivel local, lo que exige el establecimiento de algún mecanismo de compensación.

El uso de las transferencias intergubernamentales -subsidios o aportes-, se ha constituido en una figura prominente del federalismo fiscal. En algunos países -Argentina entre ellos- muchos gobiernos locales obtienen más del 50% de sus recursos de estos aportes provenientes de niveles de gobierno superiores.

La teoría normativa ha elaborado reglas sobre la estructuración del sistema de aportes intergubernamentales. Dos tipos de aportes federales son requeridos en este enfoque. Por un lado, el gobierno central debe asignar subsidios "condicionados" para el financiamiento de programas que involucran beneficios a otras jurisdicciones (acciones que generan externalidades positivas a terceros). Por otro lado, el aporte "no condicionado"; cuya justificación estriba en razones de equidad -transferencias de nivelación o igualación-, con sumas más importantes dirigidas a jurisdicciones más pobres o de bases tributarias más débiles, circunstancia que apunta a objetivos de redistribución del ingreso en la sociedad.

6.2.2. Muchas de las proposiciones de la teoría normativa han encontrado cuestionamientos con el desarrollo de nuevas teorías, que encaran el análisis de las cuestiones del federalismo fiscal desde una óptica "positiva". Así, Brennan y Buchanan (1980) han sugerido una perspectiva diferente respecto del rol de la descentralización en el sector público. El punto básico es que la descentralización puede servir como restricción a los deseos de expansión del gobierno central, cuyos políticos actúan motivados no necesariamente por el objetivo de cumplir con los deseos de los ciudadanos. Bajo la óptica de Brennan y Buchanan el sector público puede ser visualizado como un agente monolítico, un Leviatán, que maximiza sus excedentes (en la misma forma que un monopolio) desconociendo la voluntad de los ciudadanos. Estos autores proponen la descentralización como mecanismo de control de las tendencias expansivas del Leviatán. El argumento básico es que, como la competencia en el sector privado ejercita su fuerza disciplinaria, la competencia entre unidades de gobierno en un esquema descentralizado permite evitar el poder monopólico del gobierno central. La movilidad interjurisdiccional de las personas persiguiendo "ganancias fiscales", puede ofrecer parcialmente, y quizás completamente, un sustituto de las restricciones fiscales explícitas sobre el poder tributario de los estados.

La prescripciones de centralización tributaria y empleo de las transferencias intergubernamentales han sido desafiadas por otros estudios de economía positiva. Un punto básico tiene que ver con los efectos provocados por "la separación de las decisiones de gasto y su financiamiento".

La descentralización de las potestades fiscales no sólo induce a una mayor responsabilidad y control fiscal, sino también a un mayor control político dentro de la federación. El argumento de la responsabilidad resulta válido tanto para la descentralización de gastos como para la responsabilidad de la fijación de impuestos que los financien.

Adicionalmente, es posible advertir una inconsistencia de planteo en el enfoque normativo cuando se separan las cuestiones relativas a la fijación del gasto y su financiamiento. Si la rama asignación opera a nivel local como rama definitoria respecto al "tamaño óptimo" y "composición" del gasto público, según un enfoque de maximización del bienestar, queda claro que la posibilidad de definir "tamaño" con fines de estabilización económica y su "composición", con tal fin o con fines redistributivos, sólo puede lograrse mediante algún mecanismo de interferencia del gobierno central en las decisiones de los gobiernos locales en materia asignativa. Como tal decisión fiscal no responde a las preferencias de los ciudadanos locales o a la necesidad de corregir externalidades o derrames hacia otras jurisdicciones, implicará necesariamente una distorsión asignativa.

Esta inconsistencia implica un conflicto de objetivos, donde el grado de descentralización o centralización dependerá del peso relativo dado a los aspectos asignativos o de estabilización y redistribución del ingreso. Pero, sin lugar a dudas, ante gobiernos centrales políticamente fuertes -o gobiernos locales relativamente débiles- es muy probable que el "trade off" se vuelque usualmente a favor de las ramas estabilización y redistribución, a costa de la rama asignación de recursos. Y esto resulta obvio en tanto "la labor" de los políticos centrales y, por tal motivo, la razón de ser de su existencia en el gobierno, lo constituirían estas dos ramas.

6.3. LAS RECOMENDACIONES DE POLITICA.

6.3.1. Las conclusiones a las que se arriban del análisis de las recomendaciones de política enunciadas por la literatura específica del federalismo fiscal, es la

conveniencia de descentralizar la política fiscal tanto como fuere posible, minimizando al mismo tiempo la brecha fiscal, lo que implica descentralizar tanto el gasto como el financiamiento tributario y, de esta manera, minimizar la necesidad de transferencias verticales (nación-provincias; provincia-municipios), sujeto al cumplimiento de los objetivos nacionales.

De los lineamientos generales expuestos pueden obtenerse los juicios siguientes:

a) los gobiernos locales deberían especializarse en la provisión de servicios con características de "bienes mixtos" y aquellos "bienes públicos con derrames de beneficios delimitados territorialmente". Ellos son: servicios educativos, sanitarios de baja y mediana complejidad, de asistencia social, de transporte y comunicaciones locales, de regulación ambiental, de justicia y de seguridad, así como la provisión local de servicios como los de agua, alcantarillado, alumbrado público, limpieza y saneamiento. Los gobiernos centrales, en cambio, deberían proveer los servicios de defensa, relaciones exteriores y culto, comercio internacional, inmigraciones, justicia federal, regulaciones ambientales sobre actividades con derrames de costos interregionales, y todo servicio con características de bien público con alcance nacional o que exija coordinación y acuerdos interregionales o con otros países.

b) los gobiernos locales deberían establecer impuestos en lo posible sobre bases tributarias no móviles y, para el caso de impuestos que graven bases tributarias móviles (factores, bienes y ciertos servicios), deben evitar que sean distorsivos y no facilitar la traslación (exportación) de cargas hacia otros estados locales. Ellos son: la imposición a la tierra (el impuesto inmobiliario, tanto rural como urbano), el impuesto automotor de los residentes locales, la imposición al consumo (sea a través de la técnica del valor agregado local o de la imposición a ventas minoristas) o al gasto de las familias (impuesto a los ingresos personales proporcional, o su reformulación como un impuesto al gasto). Finalmente, la imposición a la explotación de los recursos naturales de cada estado o provincia.

Los gobiernos centrales deberían establecer los impuestos con fuerte efecto redistribuidor, los que exijan mayor uniformidad por ser inevitables la generación de distorsiones a nivel local o aquellos que gravan recursos muy asimétricamente distribuidos a nivel regional. Ellos son: el impuesto a los ingresos personales progresivo, el impuesto al capital (impuesto a las ganancias de las sociedades), el im-

principios constitucionales pero fundamentalmente en que el organismo recaudador nacional no pierda información sobre estos contribuyentes y, de esta forma, pueda efectuar intercambio de información -imprescindible dada el mayor universo de contribuyentes a controlar en la esfera provincial-.

3) Plena autonomía a las provincias para manejar estos impuestos en materia de alícuotas, bases imponibles y productos gravados. Esto es así, esencialmente porque se gravan consumos finales.

Aunque es deseable la uniformidad en el caso de alícuotas y bases imponibles, no es imprescindible para el buen funcionamiento de la imposición -la posibilidad de guerras tributarias es muy limitada-. En cuanto a los productos seleccionados, el problema está en combustibles. En este sentido, se ha indicado que actualmente la imposición se restringe en modo fundamental al consumo final, luego de haberse desgravado las ventas de gas oil, un insumo intermedio de uso generalizado; se entiende que la mayor parte de las provincias tendrán pérdidas netas si deciden gravar a un insumo como el gas oil, ya que se trata de economías altamente intensivas en transporte, por lo cual puede suponerse que continuarán gravando esencialmente consumos finales -asimilables a consumos de nafta-, bien delimitados geográficamente. La plena autonomía pues, es esperable que no redunde en una exportación de impuestos y se rompa así el principio de correspondencia fiscal que se intenta restaurar.

6.4.4. La tercer propuesta de reforma está referida a la imposición directa sobre la capacidad de gasto de las familias, a través del Impuesto Provincial a las Ganancias. La posibilidad de que la Provincia establezca un Impuesto a las Ganancias, sobre la base de un impuesto de características equivalentes a la porción del impuesto que grava el ingreso de las personas físicas, constituye una posibilidad que no vulnera el principio redistribucionista, en tanto se plantea como adicional al impuesto (progresivo) federal, que subsistiría con una leve modificación, consistente en permitir la deducción del impuesto provincial.

La alícuota del impuesto sería "proporcional", y gravaría la porción del ingreso destinado al consumo de las familias, de manera que los contribuyentes podrían deducir las compras de bienes de capital o la adquisición de determinados activos financieros (ambos a definir) de los ingresos gravados en el impuesto federal, y que superen un mínimo de consumo garantizado.

La aplicación del impuesto a nivel provincial implica cambiar el criterio de la fuente por el de residencia real del contribuyente.

La finalidad perseguida es congruente con el aliento al ahorro nacional y más indirectamente con el perfil redistribucionista del sistema tributario. Ello en razón de ser, en primer lugar, un impuesto que permite deducir el ahorro, eliminando el trato discriminatorio que pesa sobre las decisiones de ahorro-inversión cuando se grava al ingreso (luego de haber gravado al valor agregado) en bolsillo de las familias y, por lo tanto, al consumo futuro, junto con el consumo presente. La posibilidad de incorporar una masa importante de nuevos contribuyentes alcanzados por el nuevo impuesto, habrá de elevar sustancialmente lo recaudado por este tipo de imposición directa, "mejorando el perfil redistributivo del sistema tributario general", al aumentar la participación de la recaudación obtenible en base al principio de la capacidad de pago.

La existencia simultánea del IVA junto con la imposición que grava una parte de ese mismo valor agregado en cabeza de los titulares del ingreso, como serían el impuesto a las ganancias provincial y el impuesto a las ganancias nacional, no implicará doble o triple imposición. El IVA es un impuesto indirecto y real que grava la generación del ingreso en la producción de bienes destinados al consumo, independientemente de quien resulte el perceptor del ingreso correspondiente. En cambio, el impuesto a las ganancias provincial y el nacional, son impuestos directos y personales, que gravan el ingreso en cabeza del perceptor del mismo. El IVA es proporcional -o probablemente regresivo si se piensa que en el largo plazo quien termina siendo gravado (incidido) es el consumo familiar, independientemente de la situación de riqueza personal o familiar de los individuos-, en tanto que los segundos son ambos progresivos. De hecho hoy ya existe, a través del IVA nacional y Ganancias presión tributaria simultánea sobre un mismo "flujo de riqueza", de igual manera que existe cuando se grava el "stock de riqueza", a través de los impuestos provinciales inmobiliario y automotores, junto con el impuesto nacional sobre los bienes personales, y no por ello se habla de doble imposición.

Problemas de doble imposición surgen en circunstancias en las que una misma base imponible es sometida a tratamientos impositivos diferentes, arrojando inequidades horizontales o verticales, o generando algún tipo de distorsión asignativa. No se trata de un problema en razón de una mayor presión tributaria o

de alícuotas acumuladas, si es que ello no provoca tales efectos no deseados.

El nuevo impuesto, al tiempo de incrementar la base tributaria provincial, permitiría ser administrado eficientemente por la Provincia, en la medida en que pueda combinarse con los sistemas informáticos de los Impuestos Inmobiliario y Automotor, que a través del padrón de automotores y el catastro de los inmuebles, permitirían "localizar" a los potenciales contribuyentes del nuevo. Convenios con empresas prestadoras de servicios (electricidad, gas), permitirían asimismo completar el cuadro relativo a indicadores de capacidad de consumo de los potenciales contribuyentes.

Un impuesto como el propuesto implicará la prosecución de los objetivos de "neutralidad" (no sesgo anti-ahorro y proporcionalidad) y "competitividad", al no gravar la producción ni la inversión productiva, indicados en la cláusula 7) del Acuerdo Federal, como así también mejorar el perfil redistributivo (equidad tributaria), al aumentar el padrón de contribuyentes y la recaudación consecuente, sobre la base del bienestar económico alcanzado por las familias.

El ejercicio de mayores potestades tributarias en materia de imposición directa por parte de los gobiernos provinciales, dejará expedita la posibilidad real de modificar la estructura impositiva directa-indirecta del sistema tributario y, consecuentemente, mejorar su progresividad.

6.4.5. La cuarta propuesta de reforma tributaria, está referida a la imposición patrimonial. Existen razones teóricas, así como evidencia empírica, que justifican una descentralización de los impuestos al patrimonio. Estos son más importantes cuanto más importantes sean los objetivos de eficiencia económica en el diseño tributario, y más fijas o inmóviles sean las formas de riqueza que "efectivamente" terminan siendo gravadas. Ello parece verificarse en la experiencia internacional y en el caso argentino.

Debido a que termina, en la práctica, teniendo un sesgo excesivo hacia formas inmóviles de riqueza, el impuesto nacional a los bienes personales es una forma de tributación inadecuadamente centralizada para un esquema de federalismo fiscal, al tiempo que representa un gravamen sobre bases tributarias equivalentes a los impuestos provinciales y que, por lo tanto, puede afectar negativamente la recaudación provincial de tributos que recaen sobre esa misma base.

La actual estructura provincial de alícuotas del impuesto inmobiliario debería tender hacia formas más simples y proporcionales (es decir menos "progresivas"). Además de facilitar la administración

y el control del impuesto, un cambio en esta dirección no necesariamente implicaría tornar "regresivo" al impuesto.

El impuesto inmobiliario aparece como un tributo idóneo para ser manejado por los gobiernos locales. Desde el punto de vista del financiamiento de estos gobiernos su sustitución por tasas retributivas de servicios no parece conveniente en la medida que existen bienes públicos para cuyo financiamiento el sistema de tasas no resulta apropiado. Ambas formas deben ser vistas como complementarias, no sustitutas.

Por razones tanto informativas como de gestión tributaria, el programa de descentralización administrativa tributaria aparece como un instrumento idóneo para implementar una transición del impuesto inmobiliario a los municipios. Se recomienda extender y generalizar a la brevedad dicho régimen para que incluya el impuesto inmobiliario urbano en todos los municipios, para posteriormente evaluar e implementar una descentralización municipal "avanzada" del impuesto inmobiliario a partir de modificaciones sucesivas del porcentaje de los convenios del programa de descentralización administrativa que se otorgan a los municipios.

El énfasis en la uniformidad territorial de tasas del impuesto inmobiliario, que parece implicar la letra del "Acuerdo Fiscal" no tiene justificativos dentro de un enfoque de federalismo fiscal y debiera por lo tanto ser "relativizado" por las provincias al momento de su eventual aplicación. La preocupación excesiva sobre las alícuotas, pierde inclusive relevancia si se tiene en cuenta que las provincias pueden burlar el intento homogeneizador a través de las valuaciones que surgen de sus catastros.

La coordinación entre jurisdicciones en materia de impuestos al patrimonio debería incluir consideraciones sobre la aparente tensión entre la adecuada descentralización territorial de estos impuestos y la permanencia de impuestos a nivel nacional. Son estos últimos los que deben ser reexaminados. En este sentido, la propuesta examina la posibilidad del establecimiento de "alícuotas adicionales" de las provincias en el actual impuesto nacional a los bienes personales.

Las dificultades para fiscalizar partes del patrimonio de los particulares en el exterior, por parte de las administraciones provinciales, o la imposibilidad de establecer alícuotas adecuadamente progresivas, por la distribución espacial de los bienes de los particulares, puede bien justificar el establecimiento del esquema de alícuotas adicionales provinciales en el actual impuesto nacional. Este esquema facilitaría el cruce de

información entre la DGI y las direcciones de rentas provinciales de manera de reducir el margen posible de evasión.

El tratamiento de este impuesto, finalmente, no puede estar disociado totalmente del otorgado al Impuesto a las Ganancias. La posibilidad de establecer un Impuesto Provincial a las Ganancias, permitiría cerrar el círculo ingreso-patrimonio de los particulares, a la vez de facilitar la necesaria armonización de ambas formas de tributación, de manera de prever los aspectos de eficiencia (incentivos a invertir de por medio) y equidad, que la tributación debe guardar.

La posibilidad de participación provincial en la tributación progresiva sobre el patrimonio de los particulares, permitiría resolver el tema de la actual progresividad del impuesto inmobiliario provincial, no recomendable para tributos de tipo real, que debió introducirse en la Provincia de Buenos Aires luego de la experiencia negativa en la recaudación del Impuesto Adicional Inmobiliario.

6.5. LOS EFECTOS ECONOMICOS DE LA REFORMA.

6.5.1. Para todos y cada uno de los impuestos analizados, se han estudiado los probables efectos económicos de las modificaciones propuestas.

El estudio tuvo por finalidad establecer el impacto financiero resultante del cambio en las finanzas provinciales, así como también su incidencia sobre el sector productivo y de las familias. En este último caso, con la intención de demostrar que la reforma propiciada implica al mismo tiempo un resultado favorable a la descentralización tributaria (tendiente a garantizar un mayor federalismo fiscal), en procura de mayor eficiencia, junto con una mejora en el perfil redistributivo de todo el sistema tributario.

El efecto descripto resulta consecuencia de sustituir impuestos indirectos y reales por impuestos personales y directos, a la vez de prever la sustitución de la imposición indirecta y real nacional por otra provincial.

6.5.2. En lo que respecta al impuesto al valor agregado provincial, se analiza el impacto sobre los niveles de vida de la sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos por un Impuesto a las Ventas Finales a Nivel Minorista. Se estudia también su sustitución por un Impuesto al Valor Agregado Provincial.

Para llevar adelante el estudio se utilizó un modelo de equilibrio general computado, para la economía argentina, calibrado para 1986.

El modelo de equilibrio general de la economía argentina tiene incorporada una estructura productiva en la que se supone que no hay sustituibilidad a nivel de los consumos intermedios, pero que sí existe sustituibilidad entre el trabajo y el capital a nivel del valor agregado. En este último caso se utilizan funciones del tipo Cobb-Douglas.

La idea de los ejercicios fue obtener primeras estimaciones de:

1) Las modificaciones en los niveles de vida de los consumidores, de los inversores y del gobierno. Para la sustitución de los ingresos brutos, el gobierno al que se refiere el trabajo es siempre el conjunto de los gobiernos provinciales, incluyendo la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.

2) Los cambios en los niveles de actividad de los distintos sectores de la producción. De esa manera, una provincia puede estimar el impacto que sobre su recaudación puede ocasionar la relocalización de factores originada en la reasignación inducida por el cambio del régimen impositivo.

3) La distribución funcional del ingreso, apreciando las modificaciones en el cociente de Remuneración del Trabajo con respecto a Remuneración del Capital.

4) La alícuota del Impuesto a las Ventas Finales (IVF), que mantiene la recaudación del gobierno constante (en poder adquisitivo).

Los ejercicios se realizaron bajo dos escenarios. En el primero de ellos -indicado como (1)- se supone que se suprime el Impuesto a los Ingresos Brutos (IB) y que todo el peso del ajuste es soportado por los Sectores Públicos Provinciales. En el segundo -llamados (2.a) hasta (2.f)- se realiza una serie de cálculos del tipo de sustituciones de igual rendimiento de la recaudación, en términos de poder adquisitivo; esto significa que se estima una alícuota para el IVF a nivel minorista que mantenga, aproximadamente, el "nivel de vida de los gobiernos provinciales". Este último puede considerarse como un indicador de la capacidad de los gobiernos de proveer bienes públicos, a pesar del ajuste de los precios relativos. De todas las opciones, la que más convendría a las provincias es reemplazar el IB por un IVA uniforme y generalizado (3.b); se favorecerían de esta manera el agro y la industria.

Dos casos llamativos corresponden a las provincias de Chaco y Santiago del Estero, ya que en ningun-

na de las situaciones en que se reemplaza IB, obtienen mejoras en su nivel de actividad, hay un componente muy fuerte de reasignación de recursos hacia otras provincias.

Con respecto a la Provincia de Buenos Aires, la misma es un caso típico de lo explicado para las provincias en general, es decir, saldría favorecida con (3.b) y perjudicada con (2.c), en ambos casos con variaciones cercanas al 1%.

6.5.3. Un segundo estudio sobre los efectos económicos de la sustitución de Ingresos Brutos es realizado a través de un modelo de simulación. El ejercicio de simulación se refiere al impacto de la sustitución a nivel provincial del impuesto a los ingresos brutos por un impuesto a las ventas finales o alguna variante (destino u origen) del impuesto al valor agregado, utilizando un modelo analítico orientado a representar los aspectos y consecuencias más relevantes de la reforma impositiva bajo discusión.

El marco de análisis comprende un sistema económico integrado por dos regiones asimétricas, que comercian entre sí y admiten la libre movilidad de factores (cuando ello es físicamente posible). En tanto que una de las regiones es netamente productora, la otra es preponderantemente consumidora.

Es decir, se intenta representar el caso de una federación con dos provincias que tienen sus propios gobiernos y que son claramente diferentes en cuanto a la localización de las unidades de producción y de las actividades de consumo.

Así resulta que la sustitución por un impuesto a las Ventas Minoristas, perjudica al gobierno de la región productora y favorece al de la región consumidora, bajo cualquier hipótesis sobre el grado de movilidad de factores. Consistentemente, también salen relativamente perjudicados los consumidores y caen los niveles de actividad de la región productora en comparación con los de la consumidora. La razón puede encontrarse en el hecho de que antes se exportaban impuestos a la otra región vía el impuesto a los Ingresos Brutos, cosa que no ocurre luego de la sustitución por Ventas Minoristas.

En este sentido, parece difícil poder diseñar un mecanismo de compensación intrarregional que haga viable la reforma, ya que todos los agentes de una misma región pierden. De existir un sistema compensatorio, debería tener carácter interregional. Un mecanismo compensatorio tendería a anular, sin embargo, los efectos revelados por la autoridad federal al proponer la sustitución de Ingresos Brutos por Ventas Minoristas, aunque podría tener el sentido de estabili-

zar los ingresos de los factores de la producción inmóviles regionalmente.

Una mayor movilidad de los factores de la producción aumenta el valor absoluto de los cambios, perjudicando más al gobierno de la provincia productora y beneficiando en mayor medida al de la consumidora. La sustitución por un IVA origen, tiene en cambio efectos positivos sobre el poder adquisitivo de la recaudación de ambos gobiernos bajo las dos hipótesis de movilidad de factores. No altera significativamente los niveles de utilidad de los agentes privados, aunque en general salen perjudicados los consumidores de la región productora, quienes tienen que hacerse cargo de parte de la carga impositiva que antes se trasladaba con Ingresos Brutos, vía exportaciones, a la otra región. La movilidad de los consumidores muestra aquí también que el impacto de la sustitución de Ingresos Brutos por Ventas Minoristas o IVA destino, puede tener consecuencias similares. La región productora sale perjudicada en ambos casos por tener que imponer luego de la sustitución valores de alícuotas relativamente muy altas con respecto a la región consumidora, dado sus niveles de consumo iniciales mucho más bajos. La movilidad de los consumidores acentúa nuevamente los efectos sobre los niveles de utilidad de los gobiernos.

La sustitución por un IVA origen arroja resultados similares a los ya observados en cuanto a que mejora la recaudación de ambos gobiernos. Este efecto debe evaluarse en términos de que representa una mejora del poder adquisitivo de la recaudación, es decir, incluye el cambio de precios relativos.

6.5.4. Con respecto al Impuesto Provincial a las Ganancias, y asumiendo un rendimiento por provincias parejo con el Impuesto (nacional) a las Ganancias, es posible estimar para la Provincia de Buenos Aires una recaudación del Impuesto Provincial a las Ganancias comprensivo de los ingresos de las personas físicas y de las sociedades de capital de alrededor de \$ 1.200 millones. En este caso, el nuevo rendimiento ubicaría a la imposición directa atribuible a los impuestos nacional y provincial a las Ganancias para el total nacional, en el 3,2% del P.B.I (contra el 1,7% del actual Impuesto Nacional a las Ganancias).

Un cálculo más ajustado del posible rendimiento se ha efectuado separando la renta de sociedades de capital, permitiendo deducir esta porción del gravamen del impuesto nacional. En tal caso, si del total estimado para el nuevo impuesto provincial se extrae el monto que corresponde a sociedades de capital, el impuesto nacional se reduciría en \$ 1.185,8 millones.

De esta manera, se tendría una magnitud de presión tributaria global debido a este tipo de imposición menor, de alrededor del 2,7% del PBI.

Finalmente, si se visualizara al nuevo Impuesto Provincial a las Ganancias, como abarcativo exclusivamente de la renta de personas físicas, es decir, excluyendo la porción de renta asignable a los diferentes deciles por la propiedad de las familias del capital accionario de las sociedades de capital, los valores finales del rendimiento del nuevo impuesto son en tal caso bastante inferiores.

Para el caso de la Provincia de Buenos Aires, participando con el 30,8% de lo recaudado en concepto de impuesto a las ganancias de las personas físicas (aportes de personas en relación de dependencia y aportes y retenciones individuales), el rendimiento que obtendría del nuevo impuesto provincial ascendería a \$ 328,7 millones. La tributación sobre los ingresos, agregada a nivel nacional, en este caso alcanzaría al 2,1% del PBI (vs. el 3,2% de la versión del impuesto comprensiva de la renta de sociedades de capital, sin deducción en el impuesto nacional; del 2,7% en la versión con deducción en el impuesto nacional de lo tributado a través de las sociedades de capital y del 1,7% del actual impuesto nacional). En cuanto al efecto redistributivo de la reforma, para el caso de un aumento de la presión tributaria al 3,2% del PBI, es decir, con un impuesto provincial a las ganancias comprensivo de las ganancias de sociedades de capital, mejora levemente el perfil progresivo del ingreso disponible. De adoptarse el criterio de permitir deducir el impuesto provincial correspondiente a sociedades de capital en el impuesto nacional a las ganancias, se reduciría muy probablemente el efecto sobre la progresividad. Finalmente, si el impuesto provincial sólo contemplara gravar la renta de las personas físicas, el efecto de la progresividad sería quizás negativo (al incorporar en la base de contribuyentes a los quintiles medios que hoy no tributan este impuesto), en cuyo caso desde el punto de vista de la equidad distributiva, sería necesario compensarlo con una reducción en la imposición indirecta (por ejemplo, reduciendo la alícuota del IVA provincial), es decir, dejando constante la presión tributaria pero con una estructura tributaria con mayor basamento en la imposición directa.

Finalmente, se señala que en el estudio N° 8 del Convenio UNLP-Economía, se efectúa un análisis comparado internacional, donde se demuestra la asociación positiva existente entre sistemas tributarios con descentralización de impuestos al ingreso en los

gobiernos locales y progresividad de los mismos. La experiencia de los países Nórdicos constituye un ejemplo de este tipo de situación. Estructuras tributarias de países de fuerte vocación federal, como Estados Unidos y Suiza, también corroboran esta observación.

6.5.5. Con relación al impuesto inmobiliario, la noción relativa a la aplicabilidad del principio de capacidad de pago, debe referirse al concepto de incidencia distributiva del impuesto. En esta evaluación se entremezclan también conceptos de incidencia factorial y de traslación del impuesto de oferentes a demandantes del mercado de alquileres.

Normalmente se ha supuesto que para el caso del impuesto inmobiliario rural, dado el carácter relativamente fijo de la tierra como factor de producción, aquel recaería fundamentalmente sobre el dueño de la tierra, a quien se "querría" gravar, siempre según el principio de la capacidad de pago. En cambio, cuando se analiza el caso del inmobiliario urbano, la situación cambia por la supuesta mayor elasticidad de la oferta y por las repercusiones sobre el mercado de alquileres. Una de las discusiones de la literatura ha sido la de determinar si un impuesto inmobiliario de tasa proporcional o uniforme, es progresivo o regresivo según la definición de incidencia. La posición más tradicional ha apoyado la idea de que sería regresivo, mientras que mediciones más recientes que incorporan -correctamente- el concepto de ingreso permanente o de consumo total, para comparar con el gasto en alquileres, tienden a sostener que el impuesto es neutro o levemente progresivo. Esta discusión no es simplemente académica, sino que tiene implicancias directas sobre la posición que se adopta en la práctica con respecto a la estructura de las tasas del impuesto inmobiliario. Por ejemplo, una adhesión al principio de capacidad de pago sumada a la creencia u observación de que una tasa proporcional o uniforme es de incidencia regresiva, tendería a recomendar tasas crecientes. La experiencia histórica para la Argentina muestra la presencia de tasas crecientes. Nuestra recomendación es que se debería propender hacia una mayor proporcionalidad en las tasas y que las principales "no linealidades" entre base imponible y tasas deberían surgir de las exenciones o mínimos no imponibles aplicados a niveles de bajo valor de las propiedades. En gran parte esto facilitaría la administración y control del impuesto.

Pero, esencialmente, se argumenta que la captación sólo parcial de la riqueza por la parte inmobiliaria, unida a la evidencia internacional sobre la tribu-

tación a la riqueza en general y sobre la incidencia del impuesto a la propiedad inmueble, aconsejarían evitar vincular demasiado la fundamentación del impuesto inmobiliario en particular y a la propiedad en general, con objetivos redistributivos. Por ello se aconseja una simplificación tendiente, aunque sea parcialmente, al uso de tasas uniformes o proporcionales. A ello se agrega el argumento de que una medición de la "característica distributiva" del impuesto inmobiliario podría favorecer la postura de una tasa proporcional, bajo objetivos moderadamente distributivos. Una cosa es afirmar que el alquiler es una parte importante del gasto o presupuesto de las personas de bajos ingresos y otra distinta es decir que las personas de bajos ingresos dominan, en relación al gasto total, el mercado de alquileres. Los dos pueden o no coincidir; el concepto de incidencia mide el primero mientras que la característica distributiva mide el segundo. Si las personas de bajos ingresos no "dominan", en monto global de gasto, el mercado de alquileres, un impuesto sobre el mismo -a través de la traslación del impuesto inmobiliario- de tipo proporcional, puede resultar "suficientemente" progresivo (según el objetivo distributivo de la sociedad).

6.6. LAS TRANSFERENCIAS DE NIVELACION INTERJURISDICCIONAL.

6.6.1. Claramente la descentralización tributaria de la propuesta implica un importante aumento en la recaudación impositiva provincial y, por lo tanto, obliga a un profundo replanteo en el régimen de transferencias interjurisdiccionales. En particular, dicho régimen dejaría de ser un sistema por medio del cual la Nación y las Provincias "comparten" ingresos tributarios ("Tax sharing"), para, en su lugar, pasar a un sistema donde las transferencias tienen como objetivo la igualación territorial de la oferta de bienes públicos básicos ("Transferencias de nivelación o de igualación").

De esta forma, el régimen de transferencias adopta el carácter explícito de un subsidio regional, con el objetivo de apuntalar la recaudación propia de las provincias menos desarrolladas o de bases tributarias relativamente débiles.

Un aspecto que merece especial atención, es que el cambio que se propone mantiene intacto el actual resultado financiero global del sector público argentino. Este requisito de "neutralidad global" debe ser respetado, a los fines de que la reforma impositiva no

conlleve cambios macroeconómicos que puedan comprometer el actual proceso de estabilidad derivado del Plan de Convertibilidad. No obstante, en el ejercicio de simulación presentado en el Capítulo IV, se ha evaluado la alternativa de introducción de dos nuevos impuestos provinciales directos (a las ganancias de las personas físicas y a la riqueza personal), que se suman a los actuales impuestos nacionales, lo que implica un aumento leve de la presión tributaria global. Este resultado no significa una consecuencia inevitable de la descentralización con la creación de los nuevos tributos, ya que podría mantenerse constante la presión tributaria reduciendo la presión nacional y/o provincial a través de otros tributos. La existencia de transferencias de igualación territorial, como se indicara, responde a la necesidad de contemplar la dispar distribución geográfica de los recursos y de la actividad económica a lo largo del territorio del país. Tiene por justificativo el principio de que los habitantes del país no pueden ser discriminados fiscalmente por vivir en una determinada área geográfica (provincia); en caso contrario, un dado nivel de gasto (bienes públicos) per capita, podría ser financiado con una alícuota media menor en las zonas ricas comparadas con aquellas más pobres. Ello, a su vez, evitaría la concentración de los recursos dados los incentivos a migrar de los factores productivos (capital y trabajo) ante eventuales estímulos fiscales diferenciales.

6.6.2. En este régimen, las transferencias constituyen gastos corrientes para el gobierno nacional y un subsidio directo a las provincias beneficiadas. Este nuevo carácter que adquiere el sistema tiene obvias implicancias para la asignación de dichos fondos, como también para la forma de control de los mismos. El monto global a distribuir debería tener límites preestablecidos, incluidos en el Presupuesto Nacional.

Una vez decidido el universo de provincias a incluir en el nuevo régimen de transferencias y el monto total a redistribuir, resta definir los criterios que guiarán el reparto de los fondos por jurisdicción. El objetivo de las transferencias es permitir a las jurisdicciones más pobres satisfacer un nivel mínimo de demanda local por bienes públicos con un nivel de presión tributaria similar al de las jurisdicciones más desarrolladas. Un indicador de la "intensidad" de esa demanda por servicios, lo constituye la población correspondiente a cada provincia. Asimismo, por el lado de la oferta, la "capacidad" de abastecer esa demanda a un precio (presión impositiva) similar al de otras jurisdicciones, está asociada al valor de la base imponible total provincial. Dado que en el nuevo esquema, la

provincia gravaría tanto al ingreso como a la riqueza, el valor de la base imponible se asocia tanto con indicadores de riqueza como de actividad o PBI. De esta forma, un indicador asociado a la participación provincial en el producto y en el stock de riqueza podría ser útil para medir la capacidad de generar ingresos tributarios propios.

Otro indicador, ligado a la oferta, y que intenta identificar diferenciales de costo entre diversas jurisdicciones en la producción de servicios públicos, es el de densidad demográfica, o grado de urbanización. A menor densidad, mayores los costos de proveer bienes públicos y, por lo tanto, mayores deberían ser las transferencias desde la Nación.

El régimen de transferencias podría también cumplir un objetivo de redistribución personal del ingreso, en el sentido de asistir a las provincias para combatir la pobreza. En este caso, un indicador como el número de hogares con necesidades básicas insatisfechas (HNBI) podría también tenerse en cuenta a tal fin, en la distribución de los fondos entre las jurisdicciones.

La idea de que el régimen de transferencias tiene por objeto moderar el efecto que sobre la presión tributaria regional tiene la fuerte disparidad en la distribución geográfica de la riqueza, determina que al menos en su gran parte el régimen de transferencias Nación-Provincias mantenga su carácter no condicionado. El hecho de que las transferencias no debieran estar atadas a una asignación específica, no implica que su otorgamiento no esté condicionado a algún indicador de performance global. La teoría normativa predice que las transferencias -sobre todo cuando tienen un carácter tipo "suma-fija"- están llamadas a provocar tanto un aumento del gasto local, como una reducción de impuestos locales. La teoría positiva, no obstante, predice que distorsiones en las preferencias de los "policy-makers" hacen que las transferencias estén asociadas a aumentos en los gastos (o reducción en los impuestos) por arriba del nivel eficiente dado por la teoría normativa. Por otro lado, en un modelo tipo "teoría de juegos", donde el valor de las transferencias no es tomado como un dato por las administraciones locales -y en cambio se perciben como funciones del nivel de gasto local (impuesto local)-, existirán incentivos a aumentar el gasto local o bajar la recaudación local, nuevamente, más allá de lo que el modelo normativo indica como eficiente.

6.6.3. Para evitar que las transferencias generen este tipo de comportamiento no eficiente -en un mundo que

se aparta del descripto en el modelo normativo-, puede resultar útil diseñar un esquema de premios y castigos por medio del cual al monto de recursos que a cada jurisdicción le corresponde por el método antes descripto, se le suma o resta un determinado porcentaje (por ejemplo: + - 10%), en el caso de que la recaudación propia esté por arriba o por debajo de un valor preestablecido. Este último valor, cuya determinación debe ser estudiada cuidadosamente, representaría el monto de impuestos que, dadas las características estructurales de la provincia y la tecnología impositiva disponible, resulta razonable recaudar.

6.6.4. Efectuado el análisis de simulación del sistema tributario descentralizado según la propuesta, surge claramente que tal descentralización tributaria debe ser complementada con un nuevo régimen de transferencias que asigne el superávit del gobierno Nacional (y de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires), a las distintas jurisdicciones provinciales de forma que éstas puedan restablecer su equilibrio financiero. La necesidad total de fondos resultaría del orden de \$ 5.500 millones, aproximadamente.

6.6.5. Se entiende, finalmente, que si bien en la distribución secundaria de los fondos se requiere establecer reglas que aseguren transparencia y evitar la toma de decisiones discrecionales por parte del gobierno nacional (o parlamento nacional), este último sí debería participar, no obstante, en el control y seguimiento del nuevo régimen.

Referencias

- AHMAD, S. y STERN, N. (1991) "The Theory and Practice of Tax Reform (1991) in Developing Countries", Cambridge University Press.
- ARTANA, D. y LOPEZ MURPHY, R. (1992) "Hacia una nueva organización del federalismo fiscal en la Argentina", *Anales de la XXVII Reunión Anual de la Asociación Argentina de Economía Política*, Vol. 1, Buenos Aires.
- BIRD, R. (1986a) "Federal finance in comparative perspective", Canadian Tax Foundation, Toronto.
- BIRD, R. (1986b) "On measuring fiscal centralization and fiscal balance in federal states", en *Environmental Planning: Government and Policy*, Vol 4., Canada.
- BRENNAN G. y BUCHANAN, J (1980) "The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution", Cambridge University Press, Cambridge.
- BUCHANAN, J. (1965) "An Economics Theory of Clubs", *Económica*, Feb.
- BUCHANAN, J. y TULLOCK, G. (1980) "El Cálculo del Consenso", Espasa-Calpe S.A., Madrid.
- BURGESS, R. y STERN, N. (1993) "Taxation and Development", *Journal of Economics Literature*, 32, pp. 762-830.
- CNOSSEN, S. (1987) "Value Added Tax and Retail Sales Tax: A comparison", *Canadian Tax Journal*, May-June.
- CRANE, R. (1988) "Second-Best Property Value Capitalization", *Economics Letters*, 26, pp. 175-78.
- DUE, J. (1970) "Indirect Taxation in Developing Economies", John Holpkins Press, Baltimore.
- DUE, J. (1985) "The choice between a Value Added Tax and a Retail Sales Tax", Mimeo, University of Illinois, November.
- FIEL (1991) "El Sistema Impositivo Argentino", Editorial Manantial, Buenos Aires.
- FIEL (1992) "Hacia una nueva organización del federalismo fiscal en la Argentina", ADEBA, Buenos Aires.
- INDEC (1988) "Encuesta de Gastos e Ingresos de los Hogares", *Estudios 11*, Buenos Aires.
- MUSGRAVE, R. (1959) "The Theory of Public Finance", McGraw Hill, N.Y..
- MUSGRAVE, R. (1983) "Who should tax, where and what?", en *Tax Assignment in Federal Countries*, McLure, C. (ed), Australian National University Press, Camberra.
- NAVAJAS, F. y PORTO, A. (1993) "Budget Shares, Distributional Characteristics and the Direction of Tax Reform", *Forthcoming, Economics Letters*.

- NUÑEZ MIÑANA, H. (1985) "*Finanzas Públicas*", ASAP-Ed. Macchi, Buenos Aires.
- OATES, W. (1977) "*Federalismo Fiscal*", Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid.
- OATES, W. (1990) "Fiscal Federalism: An Overview", en *Proceeding of The 46th Congress of the International Institute of Public Finance*, Prud'homme, R. (ed.), Brussels.
- OECD (1983) "*Tax on Immovable Property*", París.
- OWENS, J. (1992) "Financing Local Government", Cap. 5, en King D. (ed.): *Local Government Economics in Theory and Practice*, London: Routledge.
- PIFFANO, H. L. P. (Director) (1979) "*Presión Tributaria Global en la Provincia de Buenos Aires*", Convenio Facultad de Ciencias Económicas, UNLP-Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, La Plata.
- PIFFANO, H. L. P. (1988) "Federalismo Fiscal y Descentralización Tributaria", *Anales de las XIX Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba.
- PODDAR, S. (1986) "*Value Added Tax at the State Level*", Government of Canada, February.
- PORTO, A. (1990) "*Federalismo Fiscal. El caso argentino*", Instituto Torcuato Di Tella, Ed. Tesis, Buenos Aires.
- PORTO, A. (1992) "Tamaño del Sector público, descentralización y forma de financiamiento. Algunas relaciones. Teoría y aplicaciones", *Estudios*, Vol XVI, N° 66, Córdoba.
- PORTO, A. (1992) "Comentario al trabajo de D. Artana y R. López Murphy: 'Hacia una nueva organización del federalismo fiscal en la Argentina'", *Anales de la XXVII Reunión Anual de la Asociación Argentina de Economía Política*, Vol. 3, Buenos Aires, 1992.
- QUIGLEY, J. y SMOLENSKY, E. (1991) "Conflicts among levels of government in a federal system", en *Proceeding of The 47th Congress of the International Institute of Public Finance*, Pestieu. P. (ed), St. Petersburg.
- GOMEZ SABAINI, J. C. (1993) "*Coordinación de la Imposición General a los Consumos entre Nación y Provincia*", Mimeo, Buenos Aires, Septiembre.
- SANTIERE, J. J. (1989) "*Distribución de la Carga Tributaria por Niveles de Ingreso*", Programa de Asistencia Técnica para la Gestión del Sector Público Argentino, Proyecto Banco Mundial 2712-AR, Buenos Aires.
- SANTIERE, J. J. (1989) "*Asignación de la carga tributaria por sectores de actividad económica*", Programa de Asistencia Técnica para la Gestión del Sector Público Argentino, Proyecto Banco Mundial 2712-AR, Buenos Aires.
- SECRETARIA DE INDUSTRIA (1989) "*Matriz de insumo-producto de los sectores productores de bienes, 1984*", Buenos Aires.

- SHOVEN, J. B. y WHALEY J. (1992) "*Applying General Equilibrium*", Cambridge University Press.
- SODERSTROM, L.(1990) "Fiscal federalism: the nordic countries style", en *Proceeding of The 46th Congress of the International Institute of Public Finance*, Prud'homme, R. (de.), Brussels.
- TACCHI, Carlos (1988) "Comentarios al trabajo 'Federalismo Fiscal y Descentralización Tributaria', de Horacio L. P. Piffano", *Anales de las XIX Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba.
- TANZI, V. y CASANEGRA de JANTSCHER, N. (1989) "*Presumptive Income Taxation: Administrative Efficiency and Equity Aspects*", International Monetary Fund.
- WILNOTT, P.(1992) "La armonización del IVA y sus implicaciones administrativas", en CIAT: "*Armonización fiscal en los procesos de integración económica*", Conferencia Técnica, España.
- WINER S. (1983) "Some Evidence on the Effect of the Separation of Spending and Taxing Decisions", *Journal of Political Economy*, Vol. 91.
- WISEMAN, J. (1987) "The political economy of federalism: a critical appraisal", en *Environment and Planning C: Government and Policy*. Versión en español en *Anales de las XX Jornadas de Finanzas Públicas*, Córdoba.

**Estudios realizados bajo el convenio Facultad de
Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata-
Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires
que sirvieron de base del presente documento**

Nº	Título
5	Una propuesta de Imposición General al Consumo a nivel Provincial.
6	Alternativas de sustitución de Impuesto a los Ingresos Brutos: Evaluación de equilibrio general de sus efectos sobre la recaudación, el bienestar privado y la asignación de recursos.
7	Los impuestos provinciales al patrimonio.
8	El impuesto provincial a las Ganancias.
9	Federalismo Fiscal: una revisión de la literatura sobre la asignación de potestades fiscales.
10	Coparticipación Federal de Impuestos.

Indice

Propuesta para un Sistema Tributario Federal

	Página
Introducción	7
Capítulo I - Evolución del Federalismo Fiscal Argentino del Federalismo Competitivo al Federalismo Coercitivo	9
Capítulo II - Principios para un Sistema Tributario Federal	14
2.1. PRINCIPIOS TEÓRICOS	14
2.2. POLÍTICA ECONÓMICA LAS RECOMENDACIONES DE POLÍTICA A LA LUZ DE LOS DESARROLLOS DE LA DOCTRINA	18
Capítulo III - La Propuesta: Descentralización Tributaria	20
3.1. EL IMPUESTO PROVINCIAL AL VALOR AGREGADO	20
3.1.1. Imposición general al consumo a nivel provincial: Principios y propuestas	20
3.1.2. Imposición general al consumo: ¿ ventas minoristas o IVA?	20
3.1.3. Principio de destino y principio de origen	26
3.1.4. Una propuesta de IVA provincial	30
3.1.5. El impacto financiero de la propuesta	33
3.1.6. Los efectos económicos de la propuesta	36
3.2. LA IMPOSICIÓN PROVINCIAL A LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS	43
3.2.1. Introducción	43
3.2.2. Características de los impuestos a los consumos específicos	43
3.2.3. La descentralización de los impuestos que gravan los consumos específicos	43
3.2.4. Una propuesta de descentralización	44
3.3. EL IMPUESTO PROVINCIAL A LAS GANANCIAS	46
3.3.1. La imposición a las ganancias del nivel provincial de gobierno y el Pacto Federal	46
3.3.2. Justificación Razones de eficiencia recaudatoria, ensanchamiento de la base tributaria provincial y equidad distributiva	46
3.3.3. Estimaciones preliminares del rendimiento del impuesto	48
3.3.4. Composición de la recaudación del Impuesto a las Ganancias	48
3.3.5. La asignación del rendimiento por provincias	50

3.3.6. El rendimiento del Impuesto a las Ganancias por deciles de la distribución del ingreso	51
3.3.7. El nuevo Impuesto Provincial a las Ganancias	52
3.4. LOS IMPUESTOS PROVINCIALES SOBRE EL PATRIMONIO	56
3.4.1. El tratamiento de la tributación a la propiedad en la literatura de finanzas públicas: Fundamentos para una descentralización	56
3.4.2. Los fundamentos de la imposición sobre los inmuebles	57
3.4.3. Descentralización municipal de impuestos a la propiedad: Evaluación y complementación con el Programa de Descentralización Administrativa Tributaria	60
3.4.4. La coordinación de los impuestos sobre el patrimonio	60
3.4.5. Una aproximación a la distribución territorial de la base imponible del impuesto sobre los bienes personales	62
Capítulo IV - Evaluación Cuantitativa de la Propuesta	64
Capítulo V - Hacia un nuevo regimen de transferencias Nación-Provincias	70
5.1. INTRODUCCIÓN	70
5.2. CARACTERÍSTICAS SALIENTES DEL RÉGIMEN PROPUESTO	70
5.2.1. Extensión y financiamiento	70
5.2.2. Criterios de distribución secundaria	71
5.2.3. Condicionalidad de las transferencias	72
5.2.4. Control presupuestario	72
5.3. LOS ASPECTOS CUANTITATIVOS DE LA PROPUESTA Y EL SISTEMA DE TRANSFERENCIAS	72
Capítulo VI - Resumen y conclusiones	77
6.1. FEDERALISMO FISCAL	77
6.2. LOS PRINCIPIOS DOCTRINARIOS DE LA ASIGNACIÓN DE POTESTADES TRIBUTARIAS	78
6.3. LAS RECOMENDACIONES DE POLÍTICA	79
6.4. LA PROPUESTA DE REFORMA TRIBUTARIA	80
6.5. LOS EFECTOS ECONÓMICOS DE LA REFORMA	83
6.6. LAS TRANSFERENCIAS DE NIVELACIÓN INTERJURISDICCIONAL	86
Referencias	88

Cuadros

	Página
Capítulo I	
CUADRO N° 1: Estructura del Sector Público Argentino	11
CUADRO N° 2: Estructura del Sector Público Argentino: 1916-1991	11
CUADRO N° 3: Financiamiento del gasto provincial con recursos nacionales	12
CUADRO N° 4: Dinámica de las erogaciones de los gobiernos provinciales en valores constantes, per capita 1916-1960-1986	13
Capítulo III	
3.1. El Impuesto Provincial al Valor Agregado	
CUADRO N° 5: Efectos recaudatorios de la sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos por el IVA-destino provincial	34
CUADRO N° 6: Incrementos o reducciones en la recaudación de cada jurisdicción	35
CUADRO N° 7: Niveles de utilidad promedio	38
CUADRO N° 8: Eliminación del Impuesto a los Ingresos Brutos y su reemplazo por el IVF (simulación con perfecta movilidad de capital)	40
CUADRO N° 9: Eliminación del Impuesto a los Ingresos Brutos y su reemplazo por el IVA (simulación con perfecta movilidad de capital)	41
CUADRO N° 10: Variación en el PBI provincial ante cambios en el sistema impositivo eliminación del Impuesto a los Ingresos Brutos y distintas alternativas para su reemplazo	42
3.2. La Imposición Provincial a los Consumos Específicos	
CUADRO N° 11: Impuestos a los consumos específicos	45
3.3. El Impuesto Provincial a las Ganancias	
CUADRO N° 12: Composición del Impuesto a las Ganancias según declaraciones juradas de los contribuyentes	49
CUADRO N° 13: Argentina: distribución funcional del ingreso	50
CUADRO N° 14: Asignación del rendimiento del Impuesto a las Ganancias Año 1993 por jurisdicción	52
CUADRO N° 15: Asignación del Impuesto a las Ganancias por tramos (deciles) de la distribución del ingreso nacional Año 1986	53

CUADRO N° 16: Distribución del ingreso nacional por deciles	53
CUADRO N° 17: Asignación del actual Impuesto a las Ganancias por deciles de distribución del ingreso - 1993	54
CUADRO N° 18: Estimaciones de los rendimientos tributarios	55
CUADRO N° 19: Estimación de los rendimientos tributarios con un Impuesto Provincial a las Ganancias de Personas Físicas	55
CUADRO N° 20: Distribución del ingreso nacional por deciles después de los impuestos nacional y provincial a las Ganancias	56

3.4. Los Impuestos Provinciales sobre el patrimonio

CUADRO N° 21: Estimación de la distribución territorial de la base imponible del Impuesto sobre Bienes Personales	63
---	----

Capítulo IV

CUADRO N° 22: La modificación de facultades tributarias y el autofinanciamiento provincial - Alternativa 1	66
CUADRO N° 23: La modificación de facultades tributarias y su efecto en las distintas jurisdicciones - Alternativa 1	67
CUADRO N° 24: La modificación de facultades tributarias y el autofinanciamiento provincial - Alternativa 2	68
CUADRO N° 25: La modificación de facultades tributarias y su efecto en las distintas jurisdicciones - Alternativa 2	69

Capítulo V

CUADRO N° 26: Distribución secundaria	74
CUADRO N° 27: Coeficientes de distribución secundaria (comparación Ley N° 20221 y Ley N° 23548)	75
CUADRO N° 28: El resultado financiero provincial y el nuevo régimen de transferencias	76

Cuadernos publicados

1. Evolución de las Finanzas Públicas de la Provincia de Buenos Aires 1970 1993.
2. Estimación de la actividad económica de la Provincia de Buenos Aires para el año 1992: Valor Bruto de Producción y Valor Agregado.
3. Propuesta para un Sistema Tributario Federal.

Cuadernos en preparación

- ◆ Estudio sobre el servicio de recolección de residuos en la Provincia de Buenos Aires.
- ◆ Servicio alimentario escolar: Diagnóstico y Propuesta.
- ◆ Impacto distributivo del gasto público provincial y municipal en la Provincia de Buenos Aires.
- ◆ Coparticipación a municipalidades de la Provincia de Buenos Aires.
- ◆ El Programa de Descentralización Administrativa Tributaria en la Provincia de Buenos Aires.

Cuadernos de Economía es una serie que tiene por objeto difundir estudios de utilidad para la gestión de las finanzas públicas provinciales; se invita a quienes deseen contribuir en este sentido, a proponer trabajos para su publicación. A tal fin, deben dirigirse a: Sr. Coordinador de la serie "Cuadernos de Economía" Lic. Francisco Eggers - Calle 8 entre 45 y 46, 1° Piso, La Plata - Teléfono (021) 3-3636; fax (021) 4-4429.