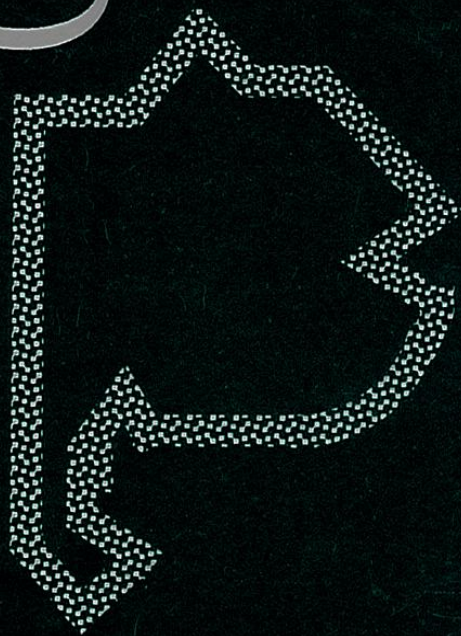


# CUADERNOS DE ECONOMIA Nº 31

Lineamientos para una  
reforma del sistema  
tributario argentino



Ministerio de Economía  
de la Provincia de Buenos Aires  
República Argentina

# Lineamientos para una reforma del sistema tributario argentino

**Juan C. Gómez Sabaini \***

**Jorge A. Gaggero \*\***

El presente trabajo forma parte de una serie de estudios de Análisis del Sistema Tributario Argentino, elaborados a solicitud del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires por consultores contratados por el Programa de Apoyo a la Reforma Impositiva de la Provincia de Buenos Aires ( PNUD-ARG 93/009) y por el Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera (CITAF / OEA).

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

La Plata, Septiembre de 1997.

\* Cursos completos del ph. D. en Economía con especialización en Finanzas Públicas efectuado en la Universidad de Columbia, New York.

\*\* Licenciado en Economía Política egresado de la Universidad de Buenos Aires

---

## **Autoridades**

**Dr. Eduardo Duhalde**  
Gobernador

**Sr. Rafael Romá**  
Vicegobernador

**Lic. Jorge Emilio Sarghini**  
Ministro de Economía

**Lic. Ricardo Cossio**  
Secretario de Ingresos Públicos

**Lic. Gerardo Otero**  
Subsecretario de Finanzas

**Lic. Carlos Fernández**  
Subsecretario de Política y Coordinación Fiscal

Director:

**Lic. Jorge Emilio Sarghini**

Coordinador: **Lic. Francisco Miguel Payo**

## Prólogo

El sistema tributario de un país puede ser analizado desde dos aspectos. Por un lado, se pueden hacer conjeturas sobre la eficacia del sistema y su capacidad de recaudación con el objetivo de financiar las distintas funciones desempeñadas por el sector público. Por otro lado, se debe hablar de la eficiencia de tal sistema. Un sistema tributario es eficiente si consigue su objetivo primario de obtener la cantidad de recursos necesarios para enfrentar las actividades del Estado, al menor costo posible. Esto es, generar el menor número de distorsiones sin provocar desequilibrios y situaciones artificiales entre distintas actividades.

Uno de los grandes pilares de la transformación de la economía nacional estuvo centrado en haber incrementado la recaudación tributaria para financiar, de forma genuina, las actividades y funciones desempeñadas por el Estado. Las mejoras en el sistema tributario argentino no sólo se vieron reflejadas en los mayores montos recaudados, sino también en términos cualitativos, ya que gracias a la simplificación del sistema, la eliminación de ciertos impuestos considerados distorsivos y la generalización de otros, se ha logrado una mayor neutralidad de los impactos impositivos.

No obstante estos avances alcanzados, todavía queda camino por recorrer y estos logros no deben hacer perder de vista objetivos más ambiciosos que sirvan para consolidar las mejoras pasadas.

Gran parte de la opinión especializada en la materia coincide en que el sistema tributario nacional necesita de una reforma integral, una reforma que aproveche y potencie los aspectos positivos del sistema actual y corrija las desviaciones presentes, tratando de llevar al máximo los niveles contributivos sin descuidar la neutralidad y la minimización de las distorsiones generadas.

Por supuesto que muchos de los problemas recaudatorios nacionales se deben a cuestiones ajenas al diseño e implementación de una correcta política tributaria. Causas tales como la endeblez de nuestra cultura tributaria, se vuelven en contra de un efectivo funcionamiento del sistema.

Pero esto no debe limitarnos en el esfuerzo por lograr una corrección de los errores cometidos. Es evidente que la sociedad estará más dispuesta a aceptar las obligaciones impositivas en la medida que perciba y valore las actividades que son financiadas con esos ingresos. Es por esto que una mayor transparencia, tanto del lado de los ingresos como de los gastos, constituye una piedra fundamental sobre la cual debe asentarse toda política económica nacional.

En esta entrega de "Cuadernos de Economía" presentamos un trabajo que analiza cuales serían los lineamientos necesarios a tener en cuenta, para una correcta reforma del sistema tributario argentino, sin dejar de lado los dos grandes atributos ya comentados: eficiencia y efectividad.

*Jorge Emilio Sarghini*

Ministro de Economía  
Provincia de Buenos Aires

# I n d i c e

## Lineamientos para una reforma del sistema tributario argentino

	pág.
<b>INTRODUCCION</b>	9
<b>CAPITULO 1: CONSIDERACIONES INICIALES</b>	10
<b>CAPITULO 2: RASGOS DISTINTIVOS DE LOS CAMBIOS EN LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DESDE EL PLAN DE CONVERTIBILIDAD</b>	12
1.IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	12
2.IMPUESTO A LAS GANANCIAS	12
3.IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS	13
4.IMPUESTOS SOBRE LOS CONSUMOS SELECTIVOS	13
5.IMPUESTOS SOBRE LA NOMINA SALARIAL	13
<b>CAPITULO 3: EVOLUCION DE LA PRESION TRIBUTARIA DURANTE LA ULTIMA DECADA</b>	15
<b>CAPITULO 4: ANALISIS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS RELATIVOS AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS</b>	22
<b>CAPITULO 5: ANALISIS DE ALGUNOS ASPECTOS RELACIONADOS CON EL FINANCIAMIENTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL</b>	24
<b>CAPITULO 6: REFORMAS PROPUESTAS: PRINCIPALES LINEAMIENTOS</b>	25
1.OBJETIVOS A ALCANZAR	25
2.LAS REFORMAS TRIBUTARIAS PROPUESTAS	25

	pág.
1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS	26
2. IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES	27
3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	27
4. REEMPLAZO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	28
5. IMPOSICION SELECTIVA AL CONSUMO	30
<b>CAPITULO 7: DISEÑO, PROCEDIMIENTOS Y ESCENARIO DE LA REFORMA</b>	<b>31</b>
1. ENFOQUE INTEGRAL Y DISEÑO SISTEMICO	31
2. PROCEDIMIENTOS PARA UNA REFORMA ADECUADA	32
3. EESCENARIO PARA LA REFORMA	32
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>35</b>

## Introducción

El presente trabajo se apoya en dos estudios previos: el de E. J. Reig, titulado "Reforma necesaria en la estructura del Impuesto a las Ganancias de Argentina" (PNUD-ARG 93/009, 1996), y el de V. Durán y D. Collar, titulado "Estructura y Rendimiento de los Sistemas Tributarios de Argentina y de algunos países seleccionados de América Latina y OECD" (Cuaderno de Economía N° 23. Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires).

Se abordan en el trabajo, de modo preliminar, algunos lineamientos para una reforma tributaria integral y sistémica en Argentina, que apunte a resolver los tres desequilibrios centrales del sistema fiscal: el déficit fiscal nacional; el desbalance del propio sistema tributario, apoyado excesivamente en la tributación general al consumo y al trabajo de los sectores de menores ingresos; y el desbalance fiscal vertical, que demanda un refuerzo sustancial de las potestades tributarias provinciales y municipales, para que los niveles subnacionales de gobierno puedan asumir su responsabilidad fiscal.

Esta propuesta adolece de dos limitaciones principales. La ausencia de un tratamiento detallado de los grandes problemas que afronta la administración tributaria en Argentina constituye la primera de ellas. Los autores consideran que esta crucial cuestión (estrechamente ligada a toda definición de políticas tributarias), requiere un abordaje que excede los límites de estos lineamientos. La segunda limitación, se ha impuesto a pesar de la intención y los esfuerzos realizados por los autores: no se ha podido contar con la información necesaria para efectuar estimaciones razonables de recaudación para las distintas alternativas consideradas. Esta es una frustración compartida y ya tradicional en Argentina. El actual responsable de la conducción de la DGI la afrontó en la elaboración de su reciente estudio sobre la situación de la administración tributaria para el FMI (Silvani<sup>1</sup>, 1996), así como los autores de las propuestas previas al establecimiento del impuesto sobre la renta en el país, hace 65 años (Pérez<sup>2</sup>, 1993).

---

<sup>1</sup> "Desafortunadamente no fue posible calcular la brecha entre la recaudación real y la potencial para el impuesto a las ganancias puesto que la base imponible es difícilmente cuantificable" (Silvani, C. 1996).

<sup>2</sup> "Para la implantación del impuesto sobre la renta se requiere como condición indispensable conocer la capacidad contributiva del sujeto. En este estudio, que únicamente puede realizarse con estadísticas completas y ciertas, no hemos podido hacerlo, dado que las oficinas públicas no tienen, ya sea por la deficiencia de las administraciones o por la negligencia de sus trabajos, los datos necesarios para un estudio de esta naturaleza" (Pérez, 1993).

## Capítulo 1

### Consideraciones iniciales

El sistema tributario argentino adolece de serios problemas que producen impactos relevantes, tanto en el corto como en el largo plazo.

El primero de ellos es notorio: su insuficiente capacidad recaudatoria. Durante el transcurso de 1995, y con mayor evidencia durante el año fiscal 96 se observó una creciente brecha entre los gastos totales del sector público y la masa de recursos tributarios, que ha podido ser cubierta merced a un mayor endeudamiento y, en menor medida, a la obtención de recursos remanentes del programa de privatización. Esta situación se mantiene, en lo sustancial, en 1997: el crecimiento económico verificado no resulta acompañado por un aumento consistente de la recaudación tributaria nacional.

La brecha de desfinanciamiento tributario de corto plazo sólo puede cerrarse si: a) se incrementa sustancialmente el nivel de eficiencia de la administración tributaria de forma tal que el coeficiente de incumplimiento o de evasión del sistema disminuya; b) se expanden las bases imponibles y/o se elevan, en algunos casos, las alícuotas de impuestos vigentes; y/o, por último, c) se crean nuevos tributos.

A los desequilibrios de corto plazo se suman los efectos producidos en el largo plazo por el sistema tributario. Se destaca el desbalance en su composición, ya que concentra el peso mayoritario de la recaudación en el IVA (impuesto que ya ha alcanzado un desarrollo comparable con patrones del mundo desarrollado), y la debilidad notoria de los impuestos a la renta y a los patrimonios, los cuales -mas allá de sus efectos sobre la equidad- son universalmente reconocidos como instrumentos necesarios para generar un nivel de recursos fiscales adecuado para cubrir los gastos de un estado moderno.

Esta brecha entre la importancia relativa de la imposición directa e indirecta en Argentina exacerba los problemas de financiamiento e impone, además, una carga desmedida sobre la población de menores ingresos, en momentos difíciles para este sector.

El tercer aspecto que agrava la presente situación está relacionado con la asimetría entre las funciones que han quedado bajo la responsabilidad del gobierno nacional, por una parte, y de las provincias, por la otra, respecto a la proporción de los ingresos tributarios consolidados que cada uno de los niveles de

gobierno obtiene para su financiamiento.

Mientras el gobierno nacional tiene bajo su responsabilidad una cada vez menor (y, a largo plazo, fuertemente decreciente) proporción de los gastos, obtiene, sin embargo, una porción mayoritaria (y creciente) de los recursos tributarios que recauda, los que son distribuidos a través de un complejísimo sistema de coparticipación federal. Este régimen carece de pautas claras y sostenibles en el tiempo, y está siendo permanentemente modificado de acuerdo a las angustias financieras del gobierno nacional y las presiones defensivas ejercidas -en sentido contrario, pero sin lograr modificar la tendencia- por los gobiernos provinciales.

Resulta evidente que durante los últimos años -principalmente, durante el período 1991/93- el sistema tributario se modificó de modo positivo en muchos aspectos. Una mayor transparencia ha sido lograda gracias a la reducción, en algunos casos, y a la eliminación, en otros, de los regímenes de promoción. La generalización de la base imponible del IVA, a través de su extensión a algunas actividades productoras de bienes y esencialmente a los servicios, ha fortalecido al tributo tanto en sus efectos recaudatorios como en su neutralidad económica. La eliminación de algunos tributos de menor jerarquía ha sido también conveniente, aunque el efecto de estas últimas medidas puede ser evaluado como de impacto más político que económico, y las discusiones sostenidas en torno a la sustitución del impuesto a los ingresos brutos -si bien no han logrado llegar a ninguna conclusión definitiva- pusieron de relieve la conveniencia de introducir reformas en esta materia (aumentándose, por ejemplo, la cantidad de tributos de jurisdicción provincial, ver sección 6.2).

Estas medidas, que fueron impulsadas inicialmente con un enfoque típico de la economía de oferta (baja de alícuotas=aumento de recaudación), llevaron rápidamente a una política de fortalecimiento del IVA (aumento de alícuotas y expansión de la base imponible) y, estuvieron acompañadas por una intensa acción en el plano de la administración tributaria, que privilegió el control y la reducción de la evasión en este impuesto. Este objetivo se logró durante un par de años y produjo un efecto derivado (o de derrame) en la recaudación de otros impuestos, como el impuesto sobre las ganancias.



Lamentablemente, la efectividad de estas medidas fue limitada y el coeficiente de incumplimiento volvió a tomar un camino ascendente en 1993/94. Ello por varias razones: reversión del ciclo económico; efectos de la crisis mexicana; falta de persistencia política en el esfuerzo de administración tributaria; demora de las reformas estructurales indispensables en el sistema impositivo; el propio agotamiento de las medidas de corto plazo adoptadas; todas ellas potenciadas por los condicionamientos políticos derivados de la conformación del bloque de poder allegado al gobierno.

La simplificación del sistema tributario, entendida esta como reducción en el número de tributos -supuestamente distorsivos del proceso de asignación de factores y bienes- no se vio complementada con una simplificación adecuada de los procesos de la

administración tributaria. El número de modificaciones adoptadas a través de leyes, decretos de necesidad y urgencia y resoluciones generales dictadas para perfeccionar la aplicación de algunos instrumentos de control fue enorme, los cambios en los criterios interpretativos utilizados para la determinación de los impuestos fueron permanentes. Nunca antes habían sido estos cambios tan prolíficos. Si a ello se suman las casi permanentes medidas de excepción adoptadas para facilitar el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes -régimen de pagos presentación espontánea, moratorias impositivas, y otras-, la casi obvia conclusión es que no se logró la tan buscada simplificación del sistema tributario, más allá de la eliminación de algunos impuestos heredados de los períodos de emergencia fiscal.

## Capítulo 2

# Rasgos distintivos de los cambios en la estructura tributaria desde el Plan de Convertibilidad

Del estudio de los cambios en la política tributaria acontecidos en el período 1991-1995 (desde este último año no se han registrado hechos de mayor significación), surgen con claridad algunas transformaciones esenciales:

-El aumento en la recaudación tributaria se logró en forma simultánea a cierta mejora en la estructura del sistema tributario: el fortalecimiento de los recursos tradicionales permitió la eliminación de impuestos menores, exenciones y tratamientos preferenciales.

-Las modificaciones de importancia han estado centradas en el IVA y, en mucho menor medida, han alcanzado a los otros tributos. Ha existido una firme decisión de concentrar la tributación en pocos impuestos, derogándose aquellos considerados distorsivos.

-Se han producido, en forma paralela, otras reformas fiscales y estructurales que han tenido influencia directa sobre la evolución de la recaudación. En especial las derivadas del Pacto Fiscal Federal y de la reforma del sistema previsional.

### 1. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Si bien en 1990 ya se había procedido a la ampliación de la base de imposición incorporándose bienes y servicios que hasta ese momento se encontraban exentos, es a partir de la Convertibilidad que se introducen reformas administrativas de importancia que favorecieron indudablemente a la recaudación del impuesto (difusión de los mecanismos de retención, normas de facturación, clausura de establecimientos, y otras).

También fue modificado el régimen aplicado a los contribuyentes menores, restableciéndose en 1990 la figura del responsable no inscripto que había estado vigente hasta 1986. Respecto de la alícuota, se produjeron marchas y contramarchas a lo largo del período, ya que en Febrero de 1991 se la elevó del 15,6 al 16%. En Marzo de 1992, se la fijó en el 18% y, finalmente, se estableció, a partir de Abril de 1995, la alícuota vigente del 21%.

Respecto a la ampliación de la base, se propuso

en 1996 la extensión del impuesto a un sector de la educación, al transporte de pasajeros y a otros servicios, aunque la iniciativa no logró aprobación legislativa.

### 2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En Diciembre de 1989 se reduce la alícuota para sociedades de capital constituidas en el país, que tradicionalmente había sido del 33%, al 20%. También se crea un impuesto sobre los activos de esos sujetos, el que fue considerado como pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

En Febrero de 1992, se revierte esta medida al establecerse que será el impuesto a las ganancias el que podrá acreditarse como pago a cuenta del impuesto sobre los activos. En Abril de ese mismo año se eleva nuevamente la tasa del impuesto al 30%, para los ejercicios cerrados a partir de esa fecha.

Respecto de la base del impuesto, puede señalarse que una modificación de importancia fue la de incluir como ganancias gravadas a las provenientes de fuente extranjera, ya fuesen obtenidas por personas de existencia visible o ideal, aunque la reglamentación de esta reforma aún está pendiente.

Otras dos reformas de envergadura han sido las modificaciones del régimen de quebrantos impositivos acumulados por las empresas y las referidas al establecimiento acotado como pago a cuenta del impuesto de los aportes personales a la Seguridad Social. Respecto al régimen de quebrantos impositivos, el que fuera modificado en varias oportunidades desde 1986, tuvo un corte definitivo con la ley 24.073, de Abril de 1993. Tanto el ajuste por inflación como la generalización de los beneficios promocionales produjeron una enorme masa de quebrantos acumulados, cuya utilización se intentó limitar a través de varios sistemas. Por ello, primero se redujo la cantidad de años de traslación hacia adelante, posteriormente se restringió la deducción de quebrantos (al 50% de la ganancia gravada del ejercicio) y, finalmente, se estableció (en 1993) que los quebrantos que no hubieran sido compensados fueran transformados en créditos fiscales, a la tasa del 20%.

En cuanto al intento de integración entre la imposición a la renta y el sistema de Seguridad Social, consistió en que los aportantes al sistema de jubilaciones y pensiones pudieran computar, como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, una porción de las sumas aportadas al sistema previsional.

En forma adicional, en Marzo de 1995 fue dispuesto un incremento en la escala de retenciones sobre honorarios y otros ingresos no salariales.

Finalmente, fue modificada, para el ejercicio fiscal 1996, la escala del impuesto para las personas físicas y sucesiones indivisas, aumentándose el número de tramos y disminuyéndose la tasa para el primero de ellos (que pasó del 11 al 6%).

### **3. IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS**

Como ya se mencionara, el impuesto sobre los activos de las empresas fue creado en Diciembre de 1989 y sustituyó al impuesto a los capitales.

En un comienzo la alícuota fue del 1% y tuvo carácter de pago a cuenta del impuesto a las ganancias. En Febrero de 1991, no sólo fue incrementada la tasa al 2%, sino que también se revirtió el sistema de pago a cuenta.

En 1992 la alícuota fue llevada de nuevo al 1%, y en Septiembre de 1993 se inició la derogación parcial del impuesto como consecuencia del Pacto Fiscal Federal, habiéndose confirmado que los resultados recaudatorios quedaron muy alejados de las expectativas iniciales, y debido a su significativo impacto económico sobre las actividades capital-intensivas.

### **4. IMPUESTOS SOBRE LOS CONSUMOS SELECTIVOS**

Durante el período se adoptaron importantes medidas que podrían calificarse de poco convencionales.

Así, por ejemplo, con respecto al impuesto a los cigarrillos -que representaba el 70% de la recaudación de impuestos internos- se acordó con las empresas productoras una baja en la alícuota con la condición de que fuesen mantenidos determinados montos de recaudación (como consecuencia de la expansión esperada de las ventas). La tasa fue reducida entonces a partir de 1991 y en forma progresiva, del 72 al 62% que rige actualmente.

Para otros bienes de consumo gravados, las re-

formas consistieron, en algunos casos, en la derogación, y en otros, en la celebración de una serie de acuerdos con los productores, para la reducción total o parcial de las alícuotas respectivas, en la medida que se produjeran bajas en los precios finales al público.

El sistema de imposición a los combustibles sufrió también sustanciales reformas, a raíz de la desregulación del sector petrolero. En principio, el gravamen fue establecido de acuerdo a una base específica según el tipo de combustible, y se autorizó al Poder Ejecutivo a modificar los valores unitarios del impuesto. En Noviembre de 1992 se implementó la desgravación de combustibles, con excepción de las naftas, y en 1993 se siguió igual procedimiento con el gas natural.

### **5. IMPUESTOS SOBRE LA NOMINA SALARIAL**

Durante el período analizado, fueron sustanciales las modificaciones introducidas en los impuestos que gravan al trabajo, tanto asalariado como autónomo, tanto en los niveles de las alícuotas como en las bases de imposición.

El cambio de mayor envergadura producido en el período fue, sin lugar a dudas, la reforma estructural del sistema previsional, puesta en marcha en Julio de 1994. Esta última consistió, básicamente, en la instauración de un régimen mixto, en el que coexisten un sistema de reparto de carácter estatal con uno privado de capitalización de aportes.

Con respecto a las modificaciones en las contribuciones patronales, en 1991 se integró a la contribución patronal el 5% destinado anteriormente al FONAVI. Por otro lado, se desglosó el 9% correspondiente a las asignaciones familiares, en un 7,5% para asignaciones y un 1,5% para el Fondo Nacional de Empleo. Estas correcciones no tuvieron ningún impacto en el nivel de la tasa global de imposición.

Hacia 1992 se introdujeron modificaciones destinadas a estimular el empleo (modalidades promovidas, contratos de trabajo por tiempo determinado, práctica laboral para jóvenes, y otras) las que incluyeron la reducción de las contribuciones patronales.

Sin embargo, la medida que mayor impacto ha tenido sobre la recaudación de estos impuestos fue la rebaja de las contribuciones patronales establecidas como consecuencia del Pacto Fiscal Federal.

Las rebajas comenzaron a operar en forma parcial

en Marzo de 1994 y esta política, luego de algunos retrocesos explicados por la crisis mexicana, fue profundizada a fines de 1995 y principios de 1996. Según cifras oficiales, la reducción promedio en las contribuciones patronales verificada a partir del primer trimestre de 1996 fue del 31%, mientras que para el mismo período del año anterior había sido del 15%. La pérdida anual de recursos implicada aumentó, según algunas estimaciones realizadas, hasta los \$4.500 millones (1996), como mínimo, equivalentes a cerca de dos puntos del PBI y al déficit fiscal nacional estimado para 1997.

Este enorme sacrificio fiscal fue justificado primero, en la argumentación oficial, por la necesidad de mejorar el tipo de cambio real de los bienes transables, dada la rigidez del tipo de cambio nominal bajo el régimen de convertibilidad vigente, y luego (cuando la desgravación fue extendida al conjunto de

los no transables), por la necesidad de estimular la ocupación, reduciendo los costos laborales no salariales. El hecho destacable es que, respecto del primer argumento, las desgravaciones comenzaron a aplicarse -en rigor- cuando se inició un largo período de recuperación del tipo de cambio respecto de la canasta de monedas relevantes para el conjunto de transables argentino y, en relación con el segundo argumento, no se verifican indicios relevantes de impactos positivos en el nivel de ocupación como consecuencia de las desgravaciones, aunque sí se produjeron fuertes efectos favorables -e indiscriminados- sobre los márgenes empresarios.

Otros cambios discrecionales introducidos a partir de la Reforma Previsional fueron: la elevación de la tasa de aportes personales del 10 al 11% y la fijación de un piso y un techo a la base imponible.

## Capítulo 3

### Evolución de la presión tributaria durante la última década

Una de las características destacadas del sistema tributario argentino es su gran inestabilidad recaudatoria. A depresiones muy pronunciadas, como las acontecidas en los años 1983 y 1990, se suceden fuertes recuperaciones, como las ocurridas en los años 1985 y 1986 y -nuevamente- en 1993 y 1994.

Esta característica, que ya ha sido puesta de manifiesto en estudios anteriores<sup>3</sup>, requeriría de un análisis más detenido del problema, mas allá de la explicación fáctica de que el fenómeno tributario es parte del problema económico y está recibiendo en forma permanente las señales que la economía le envía (por ejemplo, inestabilidad política, recesiones, hiperinflación, y otras). La cuestión relevante es que, durante un largo período, no se han podido desarrollar mecanismos que actúen como "factores de amortiguación" de estas variaciones y, por consiguiente, cualquier perturbación en la situación económica se refleja de inmediato, magnificada en uno u otro sentido, en el nivel de la presión tributaria.

Los resultados alcanzados en recaudación parecen, en buena medida, exógenos a las decisiones que se adoptan en el plano de la administración tributaria y que además, en el mejor de los casos, estas decisiones sólo permitirían *internalizar* aquellos efectos que -de todas formas- se obtienen.

Uno de los logros más evidentes en el afán por incrementar la recaudación, desde 1991 a la fecha, ha sido el avance obtenido en el impuesto al valor agregado. Sin embargo, algunos trabajos empíricos realizados<sup>4</sup>, muestran que el incremento del tributo resulta explicado en gran medida por la caída en la tasa de inflación (efecto Olivera-Tanzi), el crecimiento en el consumo privado, el déficit de la balanza comercial y por medidas exógenas como el aumento de la alícuota del tributo y la ampliación de su base imponible -lo cual ha llevado a la necesidad de continuas reformas del sistema- mientras que el impacto recaudatorio de la gran cantidad de cambios destinados a procurar un mejor cumplimiento por parte de los contribuyentes

ha sido de importancia marginal.

Dentro del mismo enfoque, puede observarse que, aunque la significativa tasa de crecimiento de la recaudación del impuesto a las ganancias registrada entre 1991 y 1995 no tiene precedentes cercanos, resulta difícil encontrar, en este período, medidas puntuales adoptadas en el plano de la administración destinadas de modo específico a incrementar la recaudación de este tributo.

Cuando algunas medidas fueron adoptadas, en rigor se buscó -a través del impuesto a las ganancias- fortalecer los ingresos del sistema de seguridad social (penalizando en el tributo el mal cumplimiento de las obligaciones previsionales).

Tal como surge del Cuadro N° 1 -los datos de presión tributaria provenientes de los cuadros de Ahorro-Inversión-Financiamiento no coinciden necesariamente con los obtenidos de otras fuentes, por discrepancias metodológicas de las distintas Secretarías del Ministerio de Economía (pero la diferencia entre los distintos valores no afectan el resultado de los análisis efectuados)-, luego de los sucesivos esfuerzos realizados por el Gobierno durante los últimos años, el nivel del gasto total (medido respecto al PBI) del gobierno nacional (incluyendo el sistema de seguridad social) sólo se incrementó entre 1993 y 1995 en cerca de 1 punto del PBI. El valor de 17,4% sobre el PBI del año 1995 apenas volvió a repetir el mismo nivel de erogaciones ya ejecutado en 1988 y 1991.

Sin pretender entrar en el análisis de la composición del gasto, que muestra una inquietante concentración en prestaciones de la seguridad social, cancelación de deuda pública y transferencias a provincias, sólo diremos que -en cierta medida- se han perdido grados de libertad para ajustar el déficit del sector público, toda vez que los gastos de capital se han reducido desde el 2,4% en 1988 a sólo el 0,3% del PBI en 1995, lo cual nos está diciendo que la administración nacional ya ha agotado esa variable de ajuste -mas allá de la reducción explicada por el proceso de privatizaciones-, y que una reducción del gasto sólo podría operarse en el futuro a través de la disminución de los gastos corrientes.

<sup>3</sup>Al efecto véase el trabajo de Juan C. Gómez Sabaini en "España y Argentina: Análisis de sus realidades", Instituto de Estudios Fiscales de España, 1992.

<sup>4</sup>Viviana Durán y Juan C. Gómez Sabaini, "Lecciones sobre reformas fiscales en Argentina", 1990-93, CEPAL, Serie Política Fiscal 68, Santiago de Chile, 1995.

**CUADRO N° 1\***  
**SECTOR PUBLICO BASE CAJA**  
 -en porcentaje del PBI-

	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
1) Gastos Totales	18,4	19,4	17,4	19,2	14,5	17,4	16,6	16,6	17,0	17,4
Gastos Corrientes	16,0	16,6	15,0	17,1	13,1	16,4	0,8	16,0	16,6	17,1
Gastos de Capital	2,4	2,8	2,4	2,1	1,4	1,0	15,8	0,6	0,4	0,3
2) Recursos Tributarios	14,4	13,6	12,0	12,9	12,6	14,2	16,0	16,2	15,8	15,9
3) Superávit Global	-2,5	-4,3	-3,5	-4,1	0,3	-0,4	1,3	1,2	0,1	-0,5
Recursos Tributarios / Gastos Totales	0,78	0,70	0,69	0,67	0,87	0,82	0,96	0,98	0,93	0,91

\* No incluye provincias y la MCBA.

Fuente: Secretaría de Hacienda. Informe Económico 1995.

En forma concurrente con el incremento del gasto entre 1993 y 1995 se observa una caída en el nivel de los recursos tributarios, que si bien es menor en términos absolutos muestra una tendencia preocupante, que continúa durante 1996 y es seguida por una muy lenta recuperación en los últimos meses.

El análisis de la brecha de financiamiento nacional debe complementarse con el correspondiente a la ejecución presupuestaria de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En estos niveles de gobierno la evolución del gasto es también preocupante ya que se incrementa en casi dos puntos porcentuales del PBI entre 1991 y 1995, (especialmente en el rubro de gastos corrientes), mientras que los recursos tributarios tienen una evolución inicial en alza pero se estabilizan desde 1992 (Cuadro N° 2), generándose en consecuencia un desequilibrio significativo en el bienio 1994/95.

En síntesis, también en el caso de las provincias se observa que, a pesar de todas las transformaciones efectuadas desde 1991, la proporción de los gastos que son financiados con recursos propios durante los últimos tres años es semejante a la de 1986.

Sin querer ser reiterativos en cuanto a las conclusiones del análisis, diremos que luego de una serie de altibajos producidos durante el período en el financiamiento tributario del gasto público, la situación actual parecería ser un reflejo de períodos anteriores, cuando uno hubiese esperado encontrar -dado el discurso fiscal sostenido desde un principio por la actual administración nacional- un incremento del nivel de tributación suficiente para cerrar la brecha

financiera del sector público.

El análisis muestra la necesidad imperiosa de "mejorar" la recaudación tributaria, tal como se explicita en el último Acuerdo firmado con el FMI, tanto en su nivel como en su estructura. Vale decir, en lo referido al peso relativo de los principales instrumentos que componen el sistema.

Al analizar el comportamiento de largo plazo del sistema tributario se observan claramente dos características definidas, las que serán analizadas por separado.

La primera de ellas se desprende de la agregación de los impuestos según sus bases imponibles. El sistema tiene un peso preponderante de impuestos sobre bienes finales, y en algunos casos también intermedios (usos), y una menor ponderación de impuestos sobre factores de producción (fuentes), resaltando entre estos últimos el salario como objeto de la imposición.

Esto no estaría mal si no fuese por el hecho de que, tanto los impuestos que gravan los usos como los que se imponen sobre las fuentes, están orientados básicamente a los usuarios y perceptores de rentas de nivel inferior, lo cual torna al sistema tributario en su conjunto altamente regresivo.

En el Cuadro N° 3 se han agrupado los tributos nacionales, a la seguridad social y provinciales según su eventual grado de traslación sobre las fuentes, denominándose directos a todos aquellos que gravan a la renta y al patrimonio e indirectos a los que gravan la producción o consumo de bienes y servicios.

**CUADRO N° 2**  
**EJECUCION PRESUPUESTARIA CONSOLIDADA DE 24 JURISDICCIONES**

-en porcentaje del PBI-

	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
1) Gastos Totales	9,3	9,6	8,7	7,9	8,6	8,9	9,9	10,7	10,4	10,5
Gastos Corrientes	7,2	7,3	6,9	6,6	7,3	7,7	8,8	9,4	9,0	9,1
Gastos de Capital	2,1	2,3	1,8	1,3	1,3	1,2	1,1	1,3	1,4	1,4
2) Recursos Tributarios	2,9	2,5	2,2	1,9	2,3	2,6	3,3	3,4	3,4	3,2
3) Superávit Global	-0,5	-1,1	-1,4	-0,5	-1,4	-0,7	-0,1	0,1	-0,3	-1,1
Recursos Tributarios / Gastos Totales	0,31	0,26	0,25	0,24	0,27	0,29	0,33	0,32	0,33	0,3

Fuente: Secretaría de Asistencia a las Provincias. Ministerio del Interior.

Del mismo surge que en el lapso 86-96 la importancia de los impuestos "directos" ha crecido desde un 36 a casi un 39%, lo cual muestra una tendencia levemente favorable. Sin embargo, y como problema de largo plazo, se observa que más del 51% del total de los impuestos directos es aportado por los impuestos a la seguridad social, que constituye una forma de imposición al salario con efectos fuertemente regresivos. Por otra parte, la imposición a la renta -que contribuye con un 32% adicional- está preponderantemente compuesta por lo que aportan las sociedades de capital (entre el 60 y el 70% del total de la recaudación del impuesto a las ganancias), todo lo cual señala un cruzamiento de efectos que va mucho más allá de lo que la simple mención del tributo parece querer significar.

En síntesis, se observa que la imposición directa esta compuesta por un impuesto a las ganancias que muestra una evolución creciente en los últimos años, cuyo peso absoluto es aún muy pequeño, y -fundamentalmente- por la imposición a la mano de obra destinada a financiar la seguridad social. La importancia de los impuestos a los patrimonios que administra el gobierno nacional ha decrecido claramente, tanto en términos absolutos como relativos, mientras que los administrados por las provincias (inmobiliario y automotores) conservan una llamativa constancia durante todo el período de análisis, aportando entre ambos impuestos un monto inferior al 1% del PBI para el conjunto de todas las jurisdicciones. La imposición patrimonial consolidada ha caído entonces fuertemente en la última década, tanto en términos de PBI -desde 1,6 a 1,2 puntos- cuanto en porcentaje de la recaudación total -desde el 9% hasta menos del 7%-.

Dos aspectos adicionales necesitan ser mencionados en particular. El primero es el del origen de la recaudación del impuesto a las ganancias que, aunque ya se ha mencionado, conviene resaltar. Este impuesto proviene entre un 60 a un 75%, según los autores<sup>5</sup>, del impuesto que pagan las sociedades de capital, y el resto de la recaudación es aportado por lo que tributaron en 1995 las sociedades de personas, y los demás sujetos pasivos alcanzados por el tributo, dentro de los cuales las retenciones efectuadas al salario representan una proporción importante.

El segundo aspecto destacable es el de la importancia de los impuestos que gravan a la mano de obra, ya sea que estos financien el régimen de reparto, el sistema de capitalización de las AFJP, o las obras sociales. El hecho es que esta masa de recursos ha representado más del doble de la recaudación del impuesto a las ganancias, aunque con una tendencia decreciente debido tanto a las transferencias al régimen de capitalización como a la baja de las contribuciones patronales producida a partir de Marzo de 1994.

En conclusión, la sumatoria de ambos tributos, mas allá de su relativa insignificancia en términos internacionales, representa el 83% de los llamados impuestos directos o el 32% del total de la recaudación fiscal, y conlleva una significativa regresividad -además de falta de neutralidad respecto del mercado de factores- al incidir en conjunto y de manera preponderante sobre el factor trabajo.

<sup>5</sup>Viviana Durán, "Estructura y rendimiento de los sistemas tributarios de Argentina y algunos países relacionados", CITAF T-36, OEA, Buenos Aires, Noviembre 1996 y, Carlos Silvani, "Argentina: Propuestas para el fortalecimiento de la administración tributaria, FMI, Washington DC, Febrero 1996.

**CUADRO N° 3**  
**LOS IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS**

	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
1) En % del PBI											
- Ganancias	0,9	1,1	0,9	0,8	0,5	0,6	1,1	1,7	2,1	2,2	2,3
- Seguridad Social	3,9	3,8	3,2	2,7	3,6	4,1	4,8	5,0	4,9	4,4	3,7
- Sobre Patrimonios	0,6	0,6	0,5	0,7	0,7	0,6	0,4	0,2	0,2	0,2	0,2
- Otros Directos Nación	0,1	0,2	0,4	0,8	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1
- Inmobiliario Provincial	0,6	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6
- Automotores Provincial	0,3	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
<b>- Subtotal Directos</b>	<b>6,4</b>	<b>6,4</b>	<b>5,7</b>	<b>5,7</b>	<b>5,8</b>	<b>6,3</b>	<b>7,1</b>	<b>7,9</b>	<b>8,2</b>	<b>7,8</b>	<b>7,2</b>
- IVA Bruto	2,5	2,4	1,8	1,6	2,3	3,5	5,9	5,4	6,2	6,2	6,4
- Internos + Combustibles	3,2	2,5	2,3	1,7	2,3	2,3	2,1	1,7	1,6	1,5	1,5
- Ingresos Brutos	1,6	1,4	1,2	1,0	1,1	1,4	1,9	1,9	1,9	1,8	1,9
- Comercio Exterior	2,0	1,6	1,2	2,8	1,5	0,9	1,0	1,0	1,0	0,7	0,8
- Otros Nacionales	1,8	1,8	2,4	2,1	1,5	2,1	1,7	1,7	0,6	0,5	0,4
- Otros Provinciales	0,4	0,4	0,3	0,2	0,3	0,3	0,6	0,6	0,6	0,5	0,4
<b>- Subtotal Indirectos</b>	<b>11,5</b>	<b>10,1</b>	<b>9,2</b>	<b>9,4</b>	<b>9,0</b>	<b>10,5</b>	<b>13,2</b>	<b>12,3</b>	<b>11,9</b>	<b>11,2</b>	<b>11,4</b>
<b>- TOTAL</b>	<b>17,9</b>	<b>16,5</b>	<b>14,9</b>	<b>15,1</b>	<b>14,8</b>	<b>16,8</b>	<b>20,3</b>	<b>20,2</b>	<b>20,1</b>	<b>19,0</b>	<b>18,6</b>
2) Composición Porcentual											
- Ganancias	14,1	17,2	15,8	14,0	8,6	9,5	15,6	21,5	25,6	28,2	31,9
- Seguridad Social	60,9	59,4	56,1	47,4	62,1	65,1	67,6	63,3	59,8	56,4	51,4
- Sobre Patrimonios	9,4	9,4	8,8	12,3	12,1	9,5	5,6	2,5	2,4	2,6	2,8
- Otros Directos Nación	1,6	3,1	7,0	14,0	1,7	1,6	0,0	1,3	1,2	1,3	1,4
- Inmobiliario Provincial	9,4	7,8	8,8	8,8	10,3	9,5	7,0	7,6	7,3	7,7	8,3
- Automotores Provincial	4,6	3,1	3,5	3,5	5,2	4,8	4,2	3,8	3,7	3,8	4,2
<b>- Subtotal Directos</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>
- IVA Bruto	21,7	23,7	19,6	17,0	25,6	33,3	44,7	43,9	52,1	55,4	56,1
- Internos + Combustibles	27,8	24,8	25,0	18,1	25,6	21,9	15,9	13,8	13,4	13,4	13,2
- Ingresos Brutos	13,9	13,9	13,0	10,6	12,2	13,3	14,4	15,4	16,0	16,1	16,7
- Comercio Exterior	17,4	15,8	13,0	29,8	16,7	8,6	7,6	8,1	8,4	6,3	7,0
- Otros Nacionales	15,7	17,8	26,1	22,3	16,7	20,0	12,9	13,8	5,0	4,5	3,5
- Otros provinciales	3,5	4,0	3,3	2,1	3,3	2,9	4,5	4,9	5,0	4,5	3,5
<b>- Subtotal Indirectos</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

Fuente: DNIAF, Secretaría de Ingresos Públicos.

En lo que respecta a la imposición "indirecta", es sabido que el IVA concentra la proporción más significativa, al contribuir con el 56% de los tributos que integran este grupo o el 34% del total de los ingresos en el año 1996. En orden de importancia, en ese mismo año le sigue el impuesto sobre los ingresos brutos, tributo en etapas múltiples y acumulativo, que constituye la principal fuente de recursos propios de las provincias.

La evolución experimentada en la presión tributaria relacionada con el impuesto al valor agregado es una clara evidencia del énfasis que el gobierno ha puesto sobre el mismo desde el inicio de su gestión. Entre los años 1991 y 1992, tal como surge del Cuadro N° 3, este tributo casi duplica su rendimiento recaudatorio, merced a una serie de cambios en su base imponible, aumento de alícuotas y un conjunto de medidas de administración tributaria que redujo,



según Silvani<sup>6</sup>, el índice de incumplimiento a sólo el 35% durante 1992, cifra que fue la más baja de los valores obtenidos durante el período 89/94, pero que retoma un camino ascendente nuevamente en 1993, que continúa en 1994 cuando llegó al 45%.

Una trayectoria inversa es la que tuvo lugar en la imposición selectiva al consumo, que redujo su participación en la imposición indirecta del 28 al 13% del total, y que en términos de presión tributaria perdió, más de 1,6 puntos del PBI entre 1986 y 1996. Esta pérdida de recursos puede ser explicada por dos razones: en primer lugar, a partir de 1991, por los cambios operados en la imposición a los combustibles a raíz de la desregulación del sector petrolero, por el cual se desgravaron los combustibles y el gas natural. Debe mencionarse la reversión de la tendencia experimentada en 1996, cuando se volvió a gravar a los distintos tipos de combustibles a fin de atenuar las urgencias financieras del gobierno nacional.

La segunda de las razones de la pérdida de recursos debe buscarse en una política explícita de reducción de tributos, ya sea para provocar una baja de precios ex-impuestos (y aumentos consecuentes en las ventas de los bienes gravados), como para conseguir mayor neutralidad asignativa, o bien por no considerarse relevante el papel que este tipo de imposición puede tener como complemento de un tributo general al consumo tipo IVA. No sólo para procurar mayores ingresos al fisco, sino para desestimular los consumos prescindibles de los sectores de altos ingresos y estimular, a su vez, su ahorro, y también para lograr una mayor progresividad en la imposición al consumo, que muestra en nuestro país un sesgo fuertemente regresivo.

Cualesquiera hayan sido las razones esgrimidas por la administración nacional, esta soportó una pérdida de recursos proveniente de un importante instrumento que podría ser eventualmente recuperado para lograr un sistema tributario más balanceado, pudiéndose alcanzar objetivos diversificados que no pueden obtenerse en su ausencia.

De este análisis surge que, si bien en el período 86/96 el nivel de la presión tributaria global no experimentó grandes variaciones, se han producido fuertes transformaciones en su composición interna, destacándose la participación preponderante del IVA, el leve aumento del impuesto a las ganancias y la

pérdida de importancia de la imposición patrimonial y selectiva al consumo.

La otra característica destacable que se observa en el largo plazo, propia de un país políticamente federal pero económicamente centralista, es la creciente brecha observable entre la importancia de las funciones que tienen a su cargo las provincias y el monto de los recursos propios que estas obtienen para financiarlas. Como se observa en el Cuadro N° 4 mientras que éstas tienen a su cargo el 43% de las funciones públicas, medidas por el monto de las erogaciones efectuadas, sólo obtienen el 17% de los recursos tributarios totales. Este grave desbalance fiscal vertical se ha acentuado en los últimos años. Se observa que durante el período 1986/95 el porcentaje de erogaciones a cargo de las provincias aumentó del 33 al 43% del total de los gastos, mientras que el porcentaje de ingresos propios de las mismas se mantuvo estable en el 17%.

Vale decir que se agudizó la falta de correspondencia entre ingresos y gastos debido a la transferencia de funciones a las jurisdicciones provinciales sin que este proceso haya estado acompañado de la asignación de los recursos correspondientes, situación que genera crecientes tensiones en torno a la distribución de recursos provenientes del régimen de coparticipación. Después de la crisis mexicana este desbalance se ha acentuado aún más, como consecuencia del avance de la administración nacional, a costa de los fiscos provinciales, sobre los recursos coparticipados con el objetivo de achicar su creciente déficit presupuestario.

Se presenta entonces una gruesa contradicción entre el reclamo permanente que efectúa el gobierno nacional a las provincias a favor de una mayor disciplina fiscal y la cada vez menor posibilidad que tienen estas últimas para procurarse los recursos necesarios para afrontar sus gastos, como consecuencia del doble avance nacional (sobre sus bases tributarias propias y sobre los recursos coparticipados).

Esta posición en apariencia paternalista y orientadora del gobierno nacional respecto de la evolución de las finanzas provinciales debería ser revertida haciendo posible, mediante la redefinición de las atribuciones tributarias respectivas, una mayor responsabilidad provincial en la obtención de sus propios recursos, y dando término a la discrecionalidad que se ejerce a través de las sucesivas modificaciones al régimen de coparticipación, el que debería estar básicamente orientado a complementar el financiamiento provincial y a reducir las desigualdades regionales.

---

<sup>6</sup>Al efecto véase el trabajo de Juan C. Gómez Sabaini en "España y Argentina: Análisis de sus realidades", Instituto de Estudios Fiscales de España, 1992.

**CUADRO N° 4**  
**ESTRUCTURA DE GASTOS E INGRESOS TRIBUTARIOS**  
**DEL GOBIERNO NACIONAL Y DE LAS PROVINCIAS**

-en porcentaje del total-

*A) Incluye los gastos e ingresos relativos a la Seguridad Social*

AÑOS	GASTOS TOTALES (1)		INGRESOS TRIBUTARIOS (2)	
	GOBIERNO NACIONAL	PROVINCIAS	GOBIERNO NACIONAL	PROVINCIAS
1986	0,67	0,33	0,84	0,16
1987	0,69	0,31	0,85	0,15
1988	0,70	0,30	0,85	0,15
1989	0,73	0,27	0,87	0,13
1990	0,68	0,32	0,84	0,16
1991	0,65	0,35	0,85	0,15
1992	0,61	0,39	0,83	0,17
1993	0,57	0,43	0,83	0,17
1994	0,57	0,43	0,83	0,17
1995	0,57	0,43	0,83	0,17

*B) No incluye los gastos e ingresos relativos a la Seguridad Social*

AÑOS	GASTOS TOTALES (1)		INGRESOS TRIBUTARIOS (2)	
	GOBIERNO NACIONAL	PROVINCIAS	GOBIERNO NACIONAL	PROVINCIAS
1986	0,65	0,35	0,80	0,20
1987	0,67	0,33	0,82	0,18
1988	0,69	0,31	0,85	0,15
1989	0,73	0,27	0,79	0,21
1990	0,65	0,35	0,80	0,20
1991	0,60	0,40	0,78	0,22
1992	0,54	0,46	0,77	0,23
1993	0,50	0,50	0,77	0,23
1994	0,49	0,51	0,78	0,22
1995	0,49	0,51	0,80	0,20

Fuente: (1) Secretaría de Programación Económica.  
 (2) DNIAF.

Tal como se observa en el Cuadro N° 5, sobre un total de 24 jurisdicciones, 18 no alcanzan a cubrir con sus recursos propios el 20% de las erogaciones, y en 7 casos no cubren ni siquiera el 10% del total de los gastos.

Resulta evidente que el sentido federal de la política fiscal se encuentra severamente lesionado y que

debería reestablecerse trasladando a las provincias crecientes responsabilidades tributarias.

Por otra parte, existe también un grave desequilibrio horizontal entre la mayoría de las jurisdicciones provinciales y las más importantes provincias, que financian más del 30 o 40% de sus gastos con recursos propios.

En esta sección se ha planteado, en suma, un diagnóstico básico del sistema tributario actual que arroja tres conclusiones fundamentales:

i) la primera es la persistencia de la insuficiencia de los recursos frente a un gasto público que no sólo no ha disminuido sino que está expuesto a fuertes presiones alcistas (por distintos motivos);

ii) la segunda es que el sistema tributario no sólo está muy sesgado hacia la imposición indirecta sino que muestra un impuesto a las ganancias y tributos patrimoniales que juegan un rol menor y cuya contribución al sistema -tanto en términos de equidad

como de eficiencia- es altamente deficitaria;

iii) en tercer lugar, existe una fuerte discrepancia entre las limitadas potestades en materia de recursos y las crecientes responsabilidades funcionales que tienen los gobiernos provinciales, lo cual tiene tres serias consecuencias: somete a grandes presiones al régimen de coparticipación; impide a aquéllos gobiernos la plena asunción de sus responsabilidades fiscales y, limita severamente la posibilidad del ejercicio del control político de la ciudadanía (respecto de la ecuación presión tributaria/provisión de bienes públicos).

**CUADRO N° 5**  
**LOS RECURSOS TRIBUTARIOS Y LOS GASTOS TOTALES**  
**DE LAS PROVINCIAS Y LA MCBA. AÑO 1995**

-en millones de \$ convertibles-

JURISDICCIONES	RECURSOS TRIBUTARIOS (A)	GASTOS TOTALES (B)	RECURSOS TRIB./ GASTOS TOTALES (A)/(B)
Buenos Aires	3.203	7.831	0,41
Catamarca	22	433	0,05
Córdoba	848	2.403	0,35
Corrientes	69	653	0,11
Chaco	98	813	0,12
Chubut	53	695	0,08
Entre Ríos	241	1.076	0,22
Formosa	20	651	0,03
Jujuy	42	702	0,06
La Pampa	78	466	0,17
La Rioja	16	590	0,03
MCBA	2.170	2.532	0,86
Mendoza	391	1.107	0,35
Misiones	84	717	0,12
Neuquén	127	1.149	0,11
Río Negro	101	763	0,13
Salta	99	821	0,12
San Juan	58	692	0,08
San Luis	69	401	0,17
Santa Cruz	68	580	0,12
Santa Fe	730	2.265	0,32
Santiago del Estero	53	626	0,08
Tucumán	132	1.004	0,13
Tierra del Fuego	44	369	0,12
TOTAL	8.816	29.339	0,30

Fuente: Subsecretaría de Asistencia a las Provincias. Ministerio del Interior.

## Capítulo 4

# Análisis de los principales problemas relativos al impuesto a las ganancias

Del análisis precedente surge con claridad que uno de los tributos que requiere una reforma a fondo es el impuesto a las ganancias, ya que su producido no sólo es insuficiente para el nivel de desarrollo económico-social del país, sino que afecta también de modo negativo el proceso de formación de capital y no contribuye a la equidad del sistema tributario.

Por estos motivos se pone énfasis en el análisis particularizado de este impuesto, a fin de proponer reformas que cambien sustancialmente su estructura.

Las reformas más urgentes deberían ser implementadas en el corto plazo y, posteriormente, a medida que se produzcan resultados, ser complementadas con reformas de largo plazo, hasta lograr la conformación de un impuesto adecuado a la estructura impositiva deseable para el país.

En el diseño y la implementación de las reformas resultará imprescindible la existencia de una voluntad social transformadora y una firme decisión política para llevarlas a cabo, además de la eficacia necesaria en la administración tributaria para controlar la evolución del impuesto, tal como se ha hecho en el pasado respecto al IVA. De no mediar estas tres condiciones las reformas estarán condenadas al fracaso.

Tal como ya se ha indicado, la recaudación del impuesto proviene sustancialmente del aporte de las sociedades de capital y, en menor proporción, de las rentas del trabajo. Respecto del primero, debe decirse que ello puede afectar la formación de capital y los estímulos a la inversión y, a propósito de las segundas, que ésta afecta la equidad -por lo menos, la horizontal y casi seguramente también la vertical- del tributo.

Ambas características deben ser revertidas, y su logro debe constituir el propósito central de la reforma del impuesto a las ganancias en el largo plazo, convirtiéndolo en un gravamen cuya recaudación provenga mayoritariamente de las personas físicas y que alcance a todas las fuentes de renta en forma global. De esta forma se mejorarán tanto los efectos de eficiencia como de equidad del tributo y se podrán adoptar tasas marginales moderadas.

En los países desarrollados, tal como se indica en

el informe de Durán<sup>7</sup> y en las propias estadísticas de la OECD<sup>8</sup>, la proporción del impuesto que aportan las personas físicas es del 80% del total, lo cual nos está diciendo que el impuesto a la renta es un impuesto predominantemente personal y no descansa sino en menor medida sobre las utilidades de las sociedades.

Si bien esta modificación es sustancial, la misma debe quedar condicionada al aumento de la recaudación de la parte del tributo que aportan las personas físicas, ya que -de otra forma- una reducción inmediata en la alícuota que actualmente pagan las sociedades implicaría una pérdida inmediata de recaudación.

No fue esta la estrategia adoptada en 1992. Como ya se señaló, en ese año se redujo la tasa del impuesto que pagan las sociedades del 33 al 20%, medida que tuvo que ser revisada de inmediato al año siguiente, elevándose al 30%. Como aquella medida no fue acompañada de una ampliación de la base del impuesto a las personas físicas y de otras reformas estructurales en el tributo, el intento fracasó. Lo cual demuestra una vez más que las reformas parciales y no balanceadas pueden llegar a producir mayores costos que beneficios.

Como señala Durán, los sistemas tributarios de los países desarrollados se apoyan en tres pilares: el impuesto a la renta de las personas físicas, los impuestos a la seguridad social y los impuestos generales (esencialmente IVA) y selectivos al consumo.

Por otra parte, los impuestos a la renta que pagan las personas físicas y las cargas de la seguridad social recaen directamente sobre el salario, principalmente en Argentina, imponiendo un peso excesivo sobre este factor productivo, especialmente cuando no se encuentran balanceados por la tributación de otras fuentes de renta en cabeza de las personas físicas.

Uno de los pocos rasgos distintivos de nuestro sistema tributario que no admite mayores controver-

<sup>7</sup>Al efecto véase el trabajo de Juan C. Gómez Sabaini en "España y Argentina: Análisis de sus realidades", Instituto de Estudios Fiscales de España, 1992.

<sup>8</sup>OECD, Revenue Statistics y OECD countries 1965/94, París, 1995.

sias, se señaló, es el del desarrollo de la imposición sobre los bienes y servicios.

En este campo, Argentina está alineada tanto con el nivel de imposición a los bienes y servicios de los países que integran la OECD, como con algunos de los principales países latinoamericanos como Chile y Brasil. En términos del PBI, la presión tributaria proveniente de estos tributos oscila en torno a los 11,5 puntos porcentuales, proveniente 6,4% del IVA y el resto de la imposición selectiva al consumo, y del impuesto sobre los ingresos brutos. Estos guarismos se comparan con el 6,6% del PBI para el año 1993, en el caso del promedio de los países de la OECD, y del 7,7% en el caso de Brasil y de 8,4% para Chile. Vale decir que los impuestos a los bienes y servicios no resultan ser la causa de las grandes discrepancias observadas en la estructura tributaria.

Una de las características del impuesto a la renta de Argentina, al igual que en Chile y Brasil, son las altas exenciones en el impuesto a las ganancias de las personas físicas, para los ingresos provenientes del trabajo tanto en relación de dependencia como autónomo, en relación con los países de la OECD. Como indica Duran en su informe "esta exención se presenta elevada, ya sea que se la exprese en dólares de igual poder adquisitivo, como porcentaje del salario, o en relación a los deciles de ingreso. Un asalariado con ingreso medio es gravado en cualquier país de la OECD, en tanto que está exento en los tres países latinoamericanos indicados".

Es evidente que cuando se considera el nivel de salario medio de Argentina (11.800 dólares corrientes para 1995), y la estructura de la distribución de la renta del país, un monto de 27.000 dólares anuales exentos para un matrimonio con dos hijos, resulta ser muy elevado.

A ello se le agrega una estructura de alícuotas que tiene pocos tramos, así como una tasa marginal máxima reducida, resultando entonces una tasa media de imposición (calculada a partir de la distribución de la renta por deciles), de sólo el 2,7%, que se compara con una tasa media de imposición, casi cinco veces más alta (del 10%) para los países de la OECD.

Un ejemplo sencillo muestra el sesgo de la situación actual. Si la legislación del impuesto a la renta que rige en los EE.UU., con sus mínimos y alícuotas actuales, se aplicara a los datos económicos de Argentina, la tasa media pasaría del 2,7 al 12,0% (vale decir, se multiplicaría más de cuatro veces), lo cual muestra con claridad la diferente importancia que se

le atribuye al tributo en cada uno de estos países.

Además de las altas deducciones y de las reducidas tasas de imposición existentes en el impuesto a la renta, otra causa limitante de la escasa recaudación argentina es la estrechez de la base imponible del tributo a las personas físicas. Importa destacar, en particular:

i) la exclusión de los dividendos de las sociedades de capital, que se ve agravada por las medidas adoptadas durante el año 1996 al modificarse el tratamiento dado a las sociedades de responsabilidad limitada, así como la exención a las colocaciones financieras en caja de ahorro, plazo fijo y otros depósitos;

ii) las ganancias derivadas de títulos, letras, obligaciones negociables, y otros, que en un primer momento estuvieron referidas al caso de que las mismas fuesen emitidas por entidades públicas y posteriormente generalizadas a cualquier emisor;

iii) las exenciones a las ganancias de capital, cualquiera fuese su origen;

iv) para el caso de las personas físicas, las donaciones, herencias, legados y todo otro enriquecimiento a título gratuito;

v) los resultados provenientes de la compraventa de acciones, bonos y demás títulos valores, y otros.

En síntesis, la larga lista de exenciones contenidas en el artículo 20 de la Ley -que casi agota el abecedario- así como las que están incluidas en otros artículos de la ley, constituyen una grave violación al principio de la globalidad del tributo, afectando tanto la necesaria neutralidad del mismo como su modo de incidencia sobre la distribución de la renta. Obviamente, también se ve resentida la recaudación, tal como ya se ha señalado.

Resulta evidente que la necesaria simultaneidad que debería tener el proceso de reformas desaconseja todo intento de realizar cambios parciales que podrían agravar la situación existente. A modo de ejemplo, una reducción de los mínimos exentos sin adoptar medidas que amplíen y expandan la base imponible del tributo a hechos imposables actualmente exentos, sólo acarrearía efectos opuestos a los perseguidos, ya que profundizaría las características perversas de la estructura actual del tributo.

Es muy importante evaluar *ex ante y de modo exhaustivo* la factibilidad administrativa de las propuestas a fin de preparar a la autoridad tributaria para los nuevos requerimientos que impone el control de un impuesto generalizado a la renta de las personas físicas.

## Capítulo 5

### Análisis de algunos aspectos relacionados con el financiamiento de la seguridad social

Es común, en Argentina, la afirmación de que las cargas laborales a la seguridad social son excesivamente elevadas. Esta afirmación ha dado pie a innumerables cambios en el sistema de contribuciones patronales tendientes, en todos los casos, a reducir el costo laboral.

Sin embargo, del cotejo internacional de las tasas legales de las cargas laborales surgen las siguientes apreciaciones:

a) Como establece el estudio de Durán, Argentina tiene un nivel de cargas superior a Chile, que también tiene un sistema de capitalización, Australia, que financia con rentas generales a la seguridad social, y los EE.UU.; mientras que resulta inferior si se compara con los casos de Brasil, Francia, Italia y España.

Vale decir que, respecto al sistema de capitalización, Argentina presenta tasas de seguridad social relativamente altas, fundamentalmente por el nivel de las contribuciones patronales. Por el contrario, al efectuar las estimaciones para el sistema de reparto el sistema puede ser considerado como de tasa reducida.

b) Cuando se desglosan las cargas sociales en patronales y personales surge que, con excepción de Chile y Australia, en todos los países analizados las contribuciones patronales tienen un peso superior al de los aportes personales.

El nivel de contribuciones patronales en Brasil es del 34%, mientras que el promedio estimado para Argentina resulta ser del 23% y, en el extremo opuesto, en Chile es del 2%. Esto plantea algunas asimetrías en el MERCOSUR, especialmente por la incorporación reciente de Chile como parte de la zona de libre comercio.

c) Al analizar la importancia recaudatoria de los mismos surge igualmente que en Argentina los aportes y contribuciones a la seguridad social han representado en 1996 el 3,7% del PBI, cifra que en términos absolutos ubica al país por arriba de Chile (1,6%

del PBI) pero muy por debajo del resto de los países antes indicados. El monto señalado, de 3,7% del PBI, resulta ser para Argentina más de un 60% superior al producido del impuesto a las ganancias y cerca del 60% de la recaudación del IVA.

Al contrario de lo que ocurre con la imposición a la renta que tiene mínimos no imponibles elevados, la estructura de la imposición a la seguridad social es prácticamente proporcional, comenzando con un piso de imposición equivalente a 3 AMPOS<sup>9</sup>, con lo cual, a diferencia de los sistemas de los EE.UU. y Francia donde la estructura es regresiva, todos los tramos de renta quedan sujetos al mismo porcentaje de imposición.

Por último, queda pendiente de discusión el problema de la traslación de estos impuestos en el corto y en el largo plazo, y si la distinción tan enfatizada entre aportes personales y contribuciones patronales tiene o no sustento en la teoría económica, para emitir un juicio fundado respecto del impacto y la razonabilidad de las medidas de política económica adoptadas por el gobierno durante los últimos años. Los primeros trabajos publicados sobre estas cuestiones muestran, sin embargo, un casi nulo efecto de las desgravaciones sobre la creación de empleo (Rofman, 1997).

De las precedentes consideraciones parece desprenderse que una desgravación adicional en las cargas patronales no debería ser prioritaria, en una etapa inicial de la reforma y mientras continúen desequilibradas las finanzas nacionales y -en particular- el sistema previsional. Una vez alcanzado el equilibrio fiscal nacional, sí podría pensarse en una reducción adicional de las cargas patronales. Esta reducción podría, además, diseñarse de modo de reducir el número de alícuotas diferenciales existentes (por región) para facilitar la mejora necesaria en la administración de este impuesto.

<sup>9</sup>Aporte Medio Previsional Obligatorio.

## Capítulo 6

# Reformas propuestas: principales lineamientos

### 1. OBJETIVOS A ALCANZAR

Los graves desbalances existentes en Argentina en materia tributaria, analizados en las secciones anteriores, requieren de la adopción de medidas urgentes que tengan efectividad tanto en el mediano como en el largo plazo y que actúen en forma concurrente para lograr los objetivos del programa de reformas.

Las propuestas de reforma deberán estar orientadas a la solución de los mismos en forma conjunta, vale decir:

i) a incrementar los recursos fiscales a fin de cerrar la brecha de desfinanciamiento;

ii) a introducir un cambio en el balance relativo de los distintos impuestos que actualmente se aplican, a fin de lograr mayor eficiencia asignativa y mejorar la equidad distributiva, sin desmedro de la eficacia recaudatoria;

iii) a distribuir las responsabilidades de recaudación en forma más acorde con la distribución de funciones entre los distintos niveles de gobierno.

Es necesario destacar que en años anteriores se han logrado avances merced a los cambios efectuados:

i) se logró incrementar el porcentaje de gastos financiados con recursos tributarios (aunque esta tendencia favorable volvió a tomar un sesgo negativo en los últimos tres años);

ii) se eliminó una gran cantidad de tributos menores y se dejó de recurrir en forma sistemática a tributos de emergencia;

iii) se le dio más transparencia a los efectos asignativos de los tributos, al reducir y controlar la proliferación de los regímenes de promoción;

iv) se logró consolidar las bases imponibles de algunos tributos, especialmente la del impuesto al valor agregado que se convirtió en la columna vertebral del sistema tributario.

Está lejos, sin embargo, la conclusión de este proceso:

• La presión tributaria ha disminuido desde 1993 y los esfuerzos efectuados para revertir esta tendencia aún no han dado sus frutos.

• La falta de equidad del sistema tributario ha aumentado: la recaudación se ha concentrado en

aquellos perceptores de medianos y bajos ingresos, debido a la ausencia inexplicable -para un país del nivel de desarrollo de Argentina- de un tributo a la renta sólido y bien estructurado y, la imposición sobre los beneficios de las sociedades continúa siendo, entonces, el sustento de la imposición a la renta.

• Asimismo, la descentralización de funciones hacia las jurisdicciones subnacionales se ha incrementado, pero la misma no ha estado acompañada -como ya se ha señalado- de una paralela descentralización de los recursos, por lo cual se ha incrementado -en el caso de muchas provincias- el monto de los recursos transferidos a través del régimen de coparticipación federal de impuestos.

Si algo puede decirse de este último régimen es que los actuales mecanismos de distribución son francamente caóticos. No existe ninguna racionalidad en la asignación de los recursos, tanto entre el gobierno nacional y las provincias como entre las mismas jurisdicciones provinciales. Las modificaciones parciales han sido permanentes, pero no se ha logrado aún el consenso necesario para una modificación completa del actual sistema, a pesar de haberse vencido el plazo fijado por la última reforma constitucional para concretarla. En consecuencia, no existe un horizonte que de certeza a la forma en que las jurisdicciones financiarán sus funciones en el largo plazo.

### 2. LAS REFORMAS TRIBUTARIAS PROPUESTAS

Si bien no se abordarán aquí los problemas de la administración tributaria argentina, debe señalarse que, en forma previa a la adopción de cualquier medida, será necesario evaluar muy profundamente la capacidad de los órganos administradores para implementarla y controlarla.

Sabido es que, en buena medida, en el pasado ha sido la debilidad de la administración tributaria la que ha impuesto un techo a la política tributaria del país.

De otra forma, todas las recomendaciones que se efectúen estarán condenadas al fracaso, porque el contribuyente no percibirá como serio el riesgo derivado de su propio incumplimiento.

## 1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En relación con el *impuesto a las ganancias* es donde deberá ponerse el peso de los grandes cambios futuros. Dada la situación actual será necesario cambiar la concepción del mismo y darle un giro radical: el peso de la recaudación deberá provenir del tributo que paguen las personas físicas y, en menor medida, de las sociedades de capital. Vale decir que habrá que revertir la situación actual en forma drástica.

Para ello debe estructurarse un tributo de una base imponible amplia y global, que evite los tratamientos diferenciados por tipos de renta, eliminándose exenciones e incorporando una definición amplia del concepto renta, con el propósito de ir paulatinamente disminuyendo el peso del tributo sobre las sociedades.

Las propuestas de reforma formuladas con estos propósitos consisten en las siguientes:

1. integrar el dividendo pagado en efectivo por las sociedades de capital dentro de la base imponible del impuesto a la renta personal, otorgando un crédito con acrecentamiento, por el impuesto pagado por las sociedades (sistema de integración parcial con acrecentamiento);

2. eliminar las exenciones que actualmente gozan los intereses de depósitos efectuados en instituciones financieras;

3. eliminar las exenciones a las ganancias derivadas de títulos, letras, obligaciones negociables y otras emitidas por entidades oficiales y privadas;

4. eliminar la exención a los reintegros o reembolsos percibidos por los exportadores;

5. reducir el monto global de las deducciones (mínimo no imponible, deducción especial y cargas de familia) a valores anuales cercanos al ingreso medio del país, convirtiendo las mismas en créditos contra el impuesto;

6. incorporar la alternativa de considerar la unidad contribuyente en forma conjunta o separada, estableciendo las escalas de tasas acordes con esa opción;

7. establecer un impuesto independiente a las ganancias de capital obtenidas por las personas físicas, con promediación y alícuota proporcional, para aquella tenencia de bienes que supere el lapso de un año, e incorporar en el impuesto a las ganancias de lapso inferior;

8. darle solución final a los problemas emergentes de la adopción del concepto de renta mundial, que se encuentran pendientes desde abril de 1992, incorpo-

rando las normas legales o reglamentarias necesarias para dar certidumbre a esta medida;

9. en materia de traslación de quebrantos de empresas evaluar la posibilidad de otorgar un lapso mayor de compensación a los quebrantos generados a partir de estas reformas y, asimismo, flexibilizar las normas relativas al concepto del grupo de empresas como unidad;

10. respecto a la estructura de las alícuotas del impuesto a las ganancias se requiere adoptar reformas de fondo. En primer lugar, elevar la tasa marginal máxima del impuesto personal a un nivel de hasta el 40% (en vez del 33% actual), con lo cual se impondría a un nivel más acorde con la tendencia internacional. Establecer además una escala con mayor progresividad que la actual y con cuatro o cinco tramos de renta, comenzando por una alícuota de entre el 6 y el 10% como tasa mínima. La tasa que tributan las sociedades debería tener una tendencia decreciente, una vez que se observe el resultado de las reformas aplicadas -para llegar a un horizonte cercano al 25% como máximo- y que se constate que ello no produce transferencias a fiscos de otros países (a través de una tasa positiva adicional a la remisión de utilidades). Por otra parte, deberán reajustarse las tasas de retención sobre dividendos y toda otra renta a beneficiarios del exterior a un nivel combinado acorde con la tasa marginal máxima del impuesto personal;

11. a fin de considerar la situación de las empresas pequeñas podría considerarse la aplicación a nivel societario de una escala de dos tramos. Podrá ser, por ejemplo, del 15 y del 33% para los montos excedentes a los valores del tramo anterior;

12. como una medida de fondo adicional que no ha tenido aplicación aún en Argentina, deberá permitirse la aplicación de una *sobretasa provincial* sobre el monto del impuesto a las personas físicas aplicado a nivel nacional. Las provincias no estarían en capacidad para modificar la base imponible del tributo, y las sobretasas deberían tener un techo máximo establecido en la legislación de modo consistente con la tasa marginal máxima sugerida mas arriba. A esos efectos, debería considerarse el domicilio de la persona física como principio jurisdiccional.

El impuesto sería recaudado por la administración tributaria nacional y remitido posteriormente a cada jurisdicción provincial. Es evidente que una tendencia a aplicar sobretasas relativamente similares y generalizadas en todas las provincias evitará las migraciones tributarias y dado que la recaudación



estará concentrada en las jurisdicciones de mayores ingresos y de mayor densidad de población ello permitirá liberar recursos del régimen de coparticipación, a efectos de que los mismos sean asignados a las provincias con insuficientes recursos propios.

Un conjunto de medidas como las indicadas, bien diseñadas y administradas, permitirá, por una parte, revertir el balance desfavorable que existe entre la recaudación proveniente de las empresas y de las personas físicas y, por otra, incrementar la recaudación global del tributo a fin de mejorar los ingresos tributarios nacionales y los de los fiscos provinciales, tal como se ha propuesto al inicio de este trabajo.

Si bien por motivos de brevedad no se incluyen en esta sección, el documento elaborado por E. Reig relacionado con las reformas necesarias en la estructura del impuesto a las ganancias abunda acerca de los aspectos técnicos de muchas de las reformas enunciadas, así como en propuestas adicionales que convendría considerar en detalle al momento de estudiar las recomendaciones concretas de reforma a aplicar al tributo.

## 2. IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES

En relación con el actual impuesto a los *bienes personales* se requiere de la adopción de medidas de gran significación, a fin de darle al tributo un rol provisorio, como complemento de la imposición a la renta personal y hasta tanto las provincias puedan fortalecer su imposición patrimonial.

Actualmente, la recaudación del impuesto es muy reducida, si bien el gobierno ha hecho algunos esfuerzos para superar su pobre performance. Para ello, amplió la base imponible del tributo generalizándolo a todo tipo de bienes, pero redujo la alícuota del 1 al 0,5%. La ampliación de la base del tributo ha implicado, además, el avance de la imposición nacional sobre las bases patrimoniales provinciales (vale decir, sobre los impuestos inmobiliario urbano y rural y a los automotores). En los países más desarrollados la imposición patrimonial es local (provincial y/o municipal). Argentina debería recorrer también su camino en esta dirección.

Por ello se propone, hasta tanto las provincias estén en capacidad de administrar eficientemente el tributo, fortalecer la recaudación del llamado "impuesto a la riqueza" a través de una serie de cambios, tales como:

1. Modificar el criterio de determinación de la base imponible incorporando la consideración de los pasivos correspondientes a bienes gravados, convirtiendo al tributo, consecuentemente, en un impuesto sobre el patrimonio neto.

2. Reducir el valor del patrimonio neto exento en, por lo menos, un 25% respecto al nivel actual (que no incluye el ajuste de acuerdo a los pasivos existentes).

3. Volver a la aplicación de la alícuota del 1,0% sobre el monto excedente (y evaluar la posibilidad y conveniencia de establecer cierta progresividad con, por ejemplo, tres tramos y alícuotas de 0,5, 1 y 1,5%).

Este impuesto debería ser administrado por la DGI en estrecha vinculación con las administraciones tributarias provinciales y la recaudación adicional debería ser transferida a las provincias. Una vez implementadas las reformas en el impuesto a las ganancias y fortalecida la administración provincial de los tributos patrimoniales, el impuesto nacional debería ser eliminado a favor de un aumento correlativo de la presión tributaria patrimonial provincial y municipal.

## 3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Se lo ha señalado ya como uno de los impuestos que ha tenido una rápida y sostenida evolución durante el último quinquenio en Argentina.

Sobre su evolución mucho se ha escrito y, en especial, respecto al conjunto de medidas que han sido aplicadas en años pasados y que actualmente están siendo nuevamente enfatizadas, tales como el régimen de clausura de establecimientos y el régimen sancionatorio. Al respecto puede consultarse el informe elaborado por Durán y Gómez Sabaini<sup>10</sup>.

Es así que, por ello, en este tributo es donde menores son las reformas legislativas propuestas, ya que el énfasis en obtener mejoras en la recaudación de mismo debe estar principalmente concentrado en el ámbito de la administración tributaria.

Por otra parte, no puede dejar de señalarse que durante el transcurso de 1996 el gobierno ya ha propuesto (y ahora reitera) una serie de medidas a fin de expandir la base imponible del tributo, y que consisten básicamente en la ampliación del tributo a algu

<sup>10</sup>Viviana Durán y Juan C. Gómez Sabaini, "Lecciones sobre reformas fiscales en Argentina", 1990-93, CEPAL Serie Política Fiscal 68, Santiago de Chile, 1995.

nos hechos impositivos exentos en materia de servicios, tales como los servicios de asistencia médica prepagada, los servicios educacionales, de transporte, de TV por cable y de seguros de vida. Durante el transcurso de los debates parlamentarios, este capítulo del paquete de reformas fue sin embargo eliminado en su momento, debido a la falta de apoyo que concitó en el Congreso.

En lo que respecta a las posibles reformas en el IVA podríamos señalar que dos son los aspectos principales que requieren una consideración particular, a saber:

1. la ampliación de la base imponible del tributo; su extensión a bienes y servicios;
2. el nivel y estructura de las alícuotas.

Respecto al primer punto debemos señalar que, en general, en los países desarrollados de la OECD se aplican a tasa reducida o se eximen de imposición fundamentalmente a los alimentos, las medicinas y servicios médicos, la educación, el transporte, los servicios culturales y los financieros.

Por ello, en nuestro país, el alcance del gravamen es algo más amplio que en los propios países de la OECD, mientras que en Chile es donde el IVA tiene la base imponible más extensa.

Dada la situación imperante en Argentina creemos conveniente generalizar la base imponible del tributo a algunos servicios actualmente exentos, ya que con ello se agrega un factor de progresividad en el gravamen, toda vez que estos servicios son consumidos por los sectores de mayores ingresos.

Por otra parte, y ya analizando la estructura de las alícuotas, también consideramos conveniente gravar con una tasa reducida, equivalente al 50% de la tasa general, a la canasta básica de alimentos, la que debería ser definida de manera taxativa, y mantener las exenciones a los bienes hoy vigentes. Esta medida responde, esencialmente, a la necesidad de desgravar aquellos bienes que son consumidos en forma preponderante por los niveles de ingreso inferior, a cuyo consumo destinan estos sectores de población la casi totalidad de sus ingresos.

Al gravar con una alícuota reducida a dichos bienes se permite absorber los créditos originados en la compra de los insumos por los sectores productores, sin generar procesos de acumulación del tributo, por lo cual no se afectaría la neutralidad económica, que constituye uno de los elementos característicos del IVA que deben ser preservados.

Debe señalarse, por otra parte, que la casi totalidad de los países de la Comunidad Económica y de la

OECD aplican una alícuota reducida en el IVA justamente para poder dar un tratamiento diferenciado a ciertos bienes de consumo muy difundido y para reducir los efectos de regresividad que, de otra manera, se producen. Esta estructura de alícuotas, si bien puede implicar algunas mayores exigencias a la administración del tributo, tendrá un fuerte efecto beneficioso sobre el poder adquisitivo de los sectores de menores ingresos y, consiguientemente, sobre la demanda de bienes-salario.

Los autores consideran que el criterio de facilitar la administración del tributo no debe primar de modo absoluto en todos los casos, sino que debe tomarse en consideración también algunas cuestiones de mayor importancia, tal como la de la equidad en este caso, al momento de diseñar la política tributaria del país.

Respecto a la alícuota general del tributo, si bien se reconoce que la misma es elevada, y que se encuentra por arriba de la franja superior en una comparación internacional (Francia 18,6%, España 15%, Italia 19%, Chile 18%), su eventual reducción debe estar sujeta, en el corto plazo, a las necesidades de recaudación. A medida que se retome un mejor cumplimiento tributario y la base económica del tributo se recupere con la salida de la recesión se deberá evaluar la conveniencia de su reducción hasta el nivel del 18%, como máximo y en un programa progresivo de mediano plazo, ya que esta parece ser una tasa de mediano plazo más acorde con patrones internacionales y con un balance más adecuado de la estructura tributaria nacional.

La decisión sobre la alícuota/objetivo del IVA no puede desvincularse, sin embargo, de la solución que finalmente se adopte para la armonización de la imposición al consumo entre el gobierno nacional y las provincias. Si la solución de este problema descansa principalmente en un IVA compartido por ambos niveles de gobierno, la alícuota general difícilmente podría ser -a mediano plazo- inferior al 20% (ver siguiente sección).

#### 4. REEMPLAZO DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Dentro del programa de reformas al consumo queda pendiente aún, en materia de imposición general al consumo, el problema de la sustitución del impuesto sobre los ingresos brutos por otras formas de imposición que produzcan un monto equivalente de recursos fiscales a las provincias.

Dado que este problema no será materia de análisis en este documento, ya que el mismo ha sido objeto de estudio por separado, sólo señalaremos algunos criterios que deberían tomarse en consideración:

1. En primer lugar, el cambio no debería limitar la capacidad de las provincias para obtener recursos tributarios, ya que de otra manera se estaría aumentando el desbalance ya señalado entre gastos e ingresos propios.

2. En segundo lugar, la modificación no debería imponer una carga administrativa injustificada sobre los contribuyentes, sometiéndolos a la liquidación y pago de dos tributos semejantes para jurisdicciones distintas o quedando involucrados en un sistema de retenciones en la fuente sin que los mismos sean sujetos del tributo. Todo ello a fin de preservar los objetivos de simplificación que tantas veces han sido señalados como uno de los logros del gobierno nacional.

En tercer lugar, la sustitución deberá evitar la acumulación de la carga tributaria a fin de mejorar las condiciones de competitividad internacional y de eficiencia asignativa, tal como se propone en el Pacto Fiscal Federal.

Dado este conjunto de restricciones, el instrumento que reúne la mayor cantidad de factores positivos para ser considerado, en el campo de la imposición al consumo, es el Impuesto al Valor Agregado en alguna de sus distintas posibilidades, ya sea como impuesto separado a nivel provincial -lo que preservaría mejor las atribuciones impositivas provinciales- ya sea como alícuota suplementaria al tributo nacional. Este nuevo tributo provincial debería complementarse con las sobretasas propuestas en la imposición a la renta personal y con otros posibles tributos provinciales (ver más adelante, en esta sección y la subsiguiente).

Canadá ha adoptado durante 1996 esta tendencia y ya son cinco las provincias canadienses que han armonizado sobre la base del IVA federal sus impuestos a las ventas al consumidor final. En Brasil se ha propuesto también una solución similar.

Un aspecto que requiere mayor análisis para evitar complicaciones en la adopción del IVA provincial es el que se refiere a las ventas interprovinciales. El tema es complejo si el objetivo fuese el de adoptar el principio estricto de destino, tal como lo está haciendo actualmente la Comunidad Económica Europea, pero si la alternativa de distribuir la recaudación proveniente de estas ventas en base a indicadores ad hoc resultase aceptable, la tan señalada complicación del IVA provincial tiene

entonces más sencilla solución.

Debe tenerse presente, por otra parte, que el proyecto del gobierno nacional para la sustitución del IIB adoptaba, para el caso de las ventas interprovinciales, esta solución y aplicaba para su distribución estimaciones basadas en el monto de los consumos de cada jurisdicción y no en las compras gravadas efectivamente realizadas.

De ser aceptable esta solución -que resultó en su momento fuertemente criticada por las provincias grandes porque estaba vinculada a una redistribución arbitraria del producido de la recaudación a favor de algunas de las restantes jurisdicciones- la utilización del IVA no requeriría de sistemas complejos de percepción y retención en la fuente, cuyo propósito no era otro -en el impuesto sustituto propuesto por la administración nacional- que el de reproducir, de modo subóptimo, las ventajas del sistema de pago fraccionado que es propia del impuesto al valor agregado.

Resulta necesario que, además de dotar a las provincias de una fuente sustituta del IIB, se refuerce su actual menú tributario. En los países federales desarrollados (como Canadá y EE.UU.), los gobiernos subnacionales tienen una amplia gama de impuestos a su disposición, usualmente del orden de la treintena, encabezada por fuertes tributos generales a los consumos, patrimoniales y sobre la renta. En Argentina, en contraste, la cantidad de tributos provinciales no suele exceder los cinco, que no incluyen ninguno sobre las rentas personales de sus residentes.

Ya se han planteado, en las secciones anteriores, sugerencias respecto de la posibilidad de reforzar la imposición patrimonial e introducir tributos provinciales sobre la renta. En la próxima sección se planteará la posibilidad de transferir a las provincias (en rigor, devolverles, ya que originalmente eran de ellas), potestades en la imposición específica a los consumos.

Sólo se planteará aquí una posibilidad adicional, entre muchas imaginables: la reimplantación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, eliminado hace 20 años por el último gobierno militar. El producido de este impuesto -hoy vigente en EE.UU., Chile y la inmensa mayoría de los países avanzados- podría destinarse por completo al financiamiento de la educación, en todos sus niveles, para contribuir al cumplimiento de las metas de inversión comprometidas por la Ley Federal de Educación. En los países de la OECD este impuesto provee alrededor del 10%, en promedio, de la imposición patrimonial y cerca del

0,7% de los ingresos tributarios totales (en Argentina esto podría llegar a representar, a mediano plazo, casi 0,3 puntos del PBI).

La Provincia de Buenos Aires ya ha establecido este impuesto en su territorio, pero aún no lo ha reglamentado. La extensión de la sanción legislativa del tributo a las restantes provincias y a la Ciudad de Buenos Aires permitiría su efectiva vigencia en todo el territorio nacional, sin riesgo de migración interna de las bases tributarias patrimoniales.

## 5. IMPOSICION SELECTIVA AL CONSUMO

Por último, creemos que debería fortalecerse el sistema de *imposición selectiva* gravando en forma diferenciada y con alícuotas más elevadas a todos aquellos bienes finales de consumo y servicios destinados a los sectores de mayores ingresos. Ello mejorará el impacto distributivo de la imposición y, tratándose de bienes y servicios finales, la misma no debería producir alteraciones significativas en el proceso de asignación de recursos.

Tal como ha quedado actualmente el sistema de los impuestos internos al consumo, luego de las sucesivas modificaciones efectuadas en los últimos años, se han acentuado sus efectos regresivos y se ha perdido, a la vez, una masa sustancial de recaudación que facilitaría, por ejemplo, la reducción de la alícuota del IVA sobre la canasta básica de consumo.

La propuesta implica desandar, en términos de participación en la recaudación total, el camino de los últimos años. Este recorrido reciente ha supuesto -desde una perspectiva tributaria progresiva y consis-

tente con las necesidades macroeconómicas- caminar en dirección opuesta a la necesaria. Ocurre que las modificaciones efectuadas en el sistema de impuestos internos parecen haber sido dictadas por consideraciones de corto plazo de tipo antiinflacionario y/o favorables a la promoción de determinados sectores de actividad y empresas, antes que sobre la base de criterios racionales y de largo plazo, sean ellos estrictamente económicos o de equidad.

Como consecuencia de ello, el sistema de impuestos a los consumos ha visto acentuada su regresividad en los últimos años.

Los impuestos internos también pueden ser asignados -parcial o totalmente- a las provincias para reforzar sus potestades tributarias, tal como recientemente ha recomendado el Banco Mundial (1996). Conviene recordar que estos fueron los primeros tributos internos establecidos por ellas en el país, después de los aranceles aduaneros, y que recién en la década de 1930 comenzó su transferencia a la jurisdicción nacional, lo que dio lugar al establecimiento -como contrapartida de la cesión de estos recursos- del primer régimen de coparticipación federal de impuestos. Este régimen distribuyó también el producido del flamante impuesto a los réditos -predecesor de Ganancias- constitucionalmente definido como tributo provincial pero finalmente establecido por la administración nacional, merced al acuerdo arribado con las provincias.

En los países federales desarrollados los impuestos específicos a los consumos son muy frecuentemente recaudados por los gobiernos subnacionales y constituyen una parte significativa de sus ingresos tributarios.

## Capítulo 7

### Diseño, procedimientos y escenario de la reforma

#### 1. ENFOQUE INTEGRAL Y DISEÑO SISTEMICO

El gobierno nacional se ha comprometido, en el último acuerdo con el Fondo Monetario Internacional, a enviar durante 1997 al Congreso Nacional "...un proyecto de ley de reforma de los impuestos laborales y a los ingresos de las personas físicas a fin de ampliar la base tributaria...". Posteriormente se ha anunciado que la reforma sería diseñada durante 1997 y que su puesta en marcha se preveía para 1998. Más recientemente, las mismas autoridades económicas nacionales han postergado el estudio de la reforma para el bienio 1997/98, prorrogando su implementación -a su vez- de modo indefinido.

Los anuncios de la administración nacional están directamente relacionados con la necesidad de reducir su déficit fiscal -de una magnitud superior a los 1,5 puntos del PBI- pero no han estado explícitamente vinculados a los otros dos grandes desequilibrios que debe encarar, necesariamente, una reforma tributaria en Argentina, tal como ha sido destacado en este trabajo: los desequilibrios de la estructura tributaria nacional y sus serias implicancias en términos de eficiencia y equidad, y el desbalance del sistema fiscal federal que perjudica a las administraciones provinciales y municipales.

Estos anuncios se limitan, además, a los impuestos "laborales y a los ingresos de las personas físicas" y sólo definen una meta de corto plazo (1997/98), siendo que la reforma debe ser integral, diseñarse atendiendo a sus impactos sistémicos, y definiendo además las metas de mediano y largo plazo, que deben guardar consistencia con los objetivos más inmediatos.

En primer lugar, la brecha fiscal consolidada resulta del orden de los 6.000 millones de pesos. Por otra parte, aun descontando los efectos tributarios positivos de la reactivación económica y de una moderada mejora en la administración tributaria, y considerando las ganancias de productividad de las mejoras necesarias en la gestión del gasto, si se adopta un enfoque dinámico que contemple el gasto salarial reprimido del sector público, los déficits esperados del sistema previsional (antes de cualquier inevitable consideración del impacto del reajuste de las jubilaciones mínimas) y el costo de los roles futuros adicionales que deberán ser asumidos por el Estado, resulta muy probable que deba ser aumentada -a

mediano plazo- la presión tributaria consolidada.

La necesidad de revertir el avance efectuado por la administración nacional sobre las bases tributarias provinciales resulta demandante adicional de recursos fiscales. Porque la reforma debe incluir entre sus objetivos centrales el de reforzar las potestades tributarias provinciales, único modo de asegurar el financiamiento de las crecientes responsabilidades de gasto de provincias y municipios y mejorar, a la vez, la eficiencia y equidad del sistema fiscal federal.

En síntesis, en una perspectiva estratégica de mediano plazo se expande la demanda de recursos tributarios, bajo el supuesto de equilibrio presupuestario en todos los niveles de gobierno y aun después de considerar -como se señaló- los efectos positivos esperables de las mejoras necesarias en la productividad y la transparencia de la gestión pública nacional y de las provincias. La cuestión del equilibrio presupuestario es una hipótesis que debe ser discutida tomando en cuenta todas las consideraciones relevantes necesarias para definir la mezcla adecuada de impuestos y deuda para el financiamiento de las actividades públicas. Este es un tema complejo, pero en principio las vulnerabilidades argentinas -debidas a su historia reciente, al nivel de su deuda extrema, a las rigideces del régimen de convertibilidad y a los efectos previsibles de una eventual crisis internacional- aconsejan reforzar el componente tributario de la mezcla.

Bajo estos supuestos, el aumento necesario de la presión tributaria consolidada podría resultar del orden de los 3 puntos del PBI, en un horizonte de mediano plazo (5 años), y quizás de alrededor de 5 puntos del PBI a más largo plazo (10 años).

Estos aumentos supondrían alcanzar una presión tributaria futura que aún estaría por debajo de la hoy vigente en países con los que Argentina debe compararse (Brasil, Estados Unidos y otros) y también por debajo del promedio actual de la presión de los países de mediano desarrollo (siendo que el ingreso per cápita de Argentina resulta hoy, y previsiblemente continuará siendo en el futuro inmediato, muy superior al del promedio de esos países).

También hay desbalances macroeconómicos que deben ser contemplados por la reforma, en especial los que resultan del muy bajo nivel de ahorro interno

y de la insuficiente inversión, que comprometen tanto la perspectiva de largo plazo de las cuentas externas del país como las de su nivel de ocupación.

Existen, finalmente, graves desequilibrios distributivos, que se han extremado en los últimos años y reclaman una urgente y seria consideración desde los puntos de vista económico -por sus impactos sobre la demanda interna agregada y los estímulos indispensables para el logro de un desarrollo sostenido- y social. El uso de herramientas tributarias es insoslayable para encarar políticas que apunten a reestablecer los equilibrios en estos campos.

La consideración conjunta de estos dos últimos desbalances -bajo nivel de ahorro y gran inequidad distributiva- parece enfatizar la necesidad de encarar las reformas más arriba recomendadas en la imposición a los consumos: alícuotas reducidas del IVA para consumos populares básicos y altos impuestos específicos para bienes y servicios prescindibles (que suelen ser, también, los que tienen mayor componente importado).

En el plano del diseño de políticas y de la administración tributaria existe también un desbalance crítico a superar. Luego de casi tres lustros de la recuperación de la democracia, sobrevive un federalismo coercitivo que priva a los fiscos -nacional y de las provincias- de las grandes ventajas que resultarían de una cooperación inteligente. Esta insuficiente cooperación es una de las causas que explica el altísimo nivel de evasión tributaria que aún se verifica en Argentina. La racionalidad centralista y autoritaria heredada de tiempos dictatoriales todavía se practica en el campo tributario. Debe ser reemplazada por un federalismo responsable. La necesaria reforma del sistema fiscal federal debe poner en marcha entonces un proceso de negociación interjurisdiccional respetuoso de la institucionalidad federal, siguiendo el ejemplo de los federalismos maduros de Canadá, Australia y Suiza.

El precedente repaso de los principales desbalances que debería atender una reforma tributaria integral en Argentina resalta por sí mismo la conveniencia de adoptar un enfoque sistémico para su diseño.

## **2. PROCEDIMIENTOS PARA UNA REFORMA ADECUADA**

El anuncio del proceso de reformas del gobierno nacional anticipa que durante 1997/98 será enviado al Congreso un proyecto legislativo a tal efecto, pero no

aclara si habrá y -en tal caso- cual será el proceso de consultas previo a la elevación de tal proyecto.

Reig ha sostenido, en su propuesta de reforma al impuesto a las ganancias, que la tarea "excede las posibilidades de los órganos gubernamentales que manejan la política y administración tributaria" y sugiere, por lo tanto, que sean sumados a la tarea especialistas calificados y las Comisiones pertinentes del Congreso Nacional.

Sería conveniente sumar también, en la primera fase de estudio y discusión de propuestas, a representantes calificados de las Provincias, de organizaciones sociales y políticas, y del medio académico.

Esta es una oportunidad para superar el modo tradicional de tramitar una reforma tributaria en Argentina. Sin discusión abierta y ordenada previa, y de modo apresurado, suelen enviarse las propuestas al Congreso Nacional.

En los procedimientos para la elaboración, discusión y trámite de las propuestas impositivas resulta conveniente también -como en las cuestiones de federalismo fiscal- imitar los ejemplos de países como Canadá y Australia, donde las propuestas preliminares -elaboradas después de intensas y amplias discusiones técnicas y políticas- se difunden a través de documentos de trabajo que son estudiados con tiempo suficiente por todos los sectores interesados. Recién después de agotar una larga y transparente etapa de búsqueda de consensos, el Ejecutivo de estos países elabora y envía los respectivos proyectos de Ley al Parlamento.

## **3. ESCENARIO PARA LA REFORMA**

Una reforma integral como la necesaria en Argentina conlleva, necesariamente, -como se ha señalado- importantes implicancias económicas, sociales y jurisdiccionales.

La tarea supone la neutralización de seguras y fuertes resistencias de los sectores afectados y, por lo tanto, la más amplia conjunción de los amplios sectores que serán favorecidos por el cambio y la concentración de una fuerte voluntad política reformista al nivel gubernamental. No son estas condiciones que puedan darse fácil ni instantáneamente en Argentina.

Las experiencias mundiales de reformas tributarias significativas muestran la necesaria presencia de condiciones favorables para el cambio político-social y, por tanto, para la disposición al compromiso de los sectores de poder afectados por las mismas. La his-

toria nos muestra que han sido indispensables la firme presión de la sociedad y el avance del proceso de democratización para que, *provocada* la disposición al cambio de las poderosas minorías afectadas, se diesen las condiciones políticas e institucionales para el cambio.

En Argentina, no parece haber razones para confiar en que emerja un atajo fácil hacia la reforma tributaria. Por ello, los autores consideran a la presente propuesta como un aporte técnico preliminar para un proceso que estiman será largo y accidentado.

## **Bibliografía**

- Afonso, J. R.: "Federalismo Fiscal en Brasil", Seminario Internacional sobre Descentralización Fiscal y Regímenes de Coparticipación Federal, Universidad Nacional de La Plata. La Plata, 1996.
- Banco Mundial: "Argentina - Provincial Finances Study; Selected Issues in Fiscal Federalism", Report N° 15487 AR, Washington. Junio de 1996.
- Banco Mundial: "Argentina: Tax Policy for Stabilization and Economic Recovery", The World Bank. Washington DC, 1990.
- Banco Mundial: "Lessons of Tax Reform", The World Bank. Washington, 1991.
- Bird, R. M.: "A Comparative Perspective on Federal Finance", en "The Future of Federalism". Editado por K. Banting, D. Brown y T. Courchene, Queen's University at Kingston. 1994.
- Bird, R. M. and Gendron, P. P.: "Dual VAT's and Cross Border Trade: Two Problems, One Solution?", International Centre for Tax Studies, University of Toronto. Junio 1997.
- Cavallo, D.: "El Desafío Federal". Buenos Aires, 1986.
- Courchene, T. J.: "The New Technological Paradigm: Implications for Fiscal and Political Federalism", 28as Jornadas de Finanzas Públicas, Universidad Nacional de Córdoba. Córdoba, 1995.
- Duran, V y Collar, D.: "Estructura y rendimiento de los sistemas tributarios en Argentina y de algunos países seleccionados de América Latina y la OECD", CITAF/OEA, Documento CITAF N° T-36. Noviembre 1996.
- Durán, V. y Collar, D.: "Las Políticas Fiscales en Argentina: 1985-1992", Serie Política Fiscal 65, CEPAL. Santiago de Chile, 1995.
- Durán, V. y Gómez Sabaini, J. C.: "Lecciones sobre reformas fiscales en Argentina, 1990/93". CEPAL, Serie Política Fiscal, N° 68. Santiago de Chile, 1995.
- FMI: "Tax Harmonization in the European Community; Policy Issues and Analysis". Edited by G. Kopits, IMF. Washington DC, July 1992.
- Gaggero, J, y otros, "Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; una propuesta para la transición", 27as Jornadas de Finanzas Publicas, Universidad Nacional de Córdoba. Córdoba, Septiembre, 1994. —
- Gaggero, J y Sangiorgio, A.: "Los Pactos Federales: notas acerca de sus implicancias económicas y fiscales", 28as Jornadas de Finanzas Publicas, Universidad Nacional de Córdoba. Córdoba, Septiembre de 1995.
- Gómez Sabaini, J.C.: trabajo publicado en "España y Argentina: análisis de sus realidades", Instituto de estudios fiscales de España. Madrid, 1992.
- Gómez Sabaini, J. C.: "Alternativas de Reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Marco del Pacto Federal", Academia Nacional de Ciencias Económicas. Buenos Aires, 1996.
- González Cano, H.: "La Reforma Tributaria de Brasil y la Posible Aplicación del Nuevo IVA Federal y Estadual para el Reemplazo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos", CITAF/OEA. Buenos Aires, 1996.
- Maslove, A. M. (Editor): "Taxation in a Sub-National Jurisdiction", University of Toronto Press. Ontario, 1993.
- OECD: "L'Impot sur la Consommation", OECD. París, 1988.
- OECD: "OECD Revenue Statistics y OECD Countries 1965/94". París, 1995.
- Panitch, L.: "Beyond the crisis of the tax State"; from fair taxation to structural reform", en Fairness in Taxation. Editado por Allan Maslove, University of Toronto Press. Toronto, 1993.