

O/N.200  
C153

43847

# Sistemas Tributarios Provinciales

## Impacto de una posible descentralización



Chaco – Chubut – Mendoza – Río Negro

2002

43847

# **Consejo Federal de Inversiones**

## **Evaluación Impacto de Posible Descentralización del Sistema Tributario Nacional**

**Para las provincias de  
Chaco, Chubut, Mendoza y Río Negro**

**2002**

***“Diagnóstico y Análisis de las Relaciones Fiscales  
Nación – Provincias”***

Provincias de Chaco, Chubut,  
Mendoza y Río Negro

**Informe Final**

Autor  
**Socio Gestor Grupo de Expertos  
Ing. WALTER CEBALLOS**

2002

## **Índice Temático**

---

### **Prólogo a la Presentación del Informe Final**

#### **I Aspectos Normativos vinculados con la Tipología Impositiva Provincial**

- I.1. Impuesto a los Sellos
  - I.1.1. Hecho Imponible
  - I.1.2. Ámbito Territorial
  - I.1.3. Base Imponible
  - I.1.4. Dispersión de Alicuotas y Bases Imponibles
  - I.1.5. Exenciones
  - I.1.6. Alicuotas
- I.2. Impuesto sobre los Ingresos Brutos
  - I.2.1. Naturaleza del Impuesto
  - I.2.2. Base Imponible
  - I.2.3. Sujetos Pasivos
  - I.2.4. Discriminación de Actividades
  - I.2.5. Distribución de Ingresos: Régimen General
- I.3. Impuesto Inmobiliario
  - I.3.1. Efectos Económicos
- I.4. Impuesto Automotor

#### **II. Evolución Histórica de la Recaudación Provincial. Período 1992-2001**

- II.1. Evolución del Producto Bruto Geográfico y de la Recaudación Provincial
- II.2. Evolución de la Recaudación de los Principales Impuestos Provinciales
- II.3. Presión Impositiva Provincial
- II.4. Análisis de la Recaudación Provincial de Impuestos

#### **III. Eficiencia en la Recaudación: Un Análisis Preliminar**

- III.1. Eficiencia de la Recaudación: El Caso del Impuesto Inmobiliario
- III.2. Algunas Observaciones con respecto a la Medición de la Eficiencia Recaudatoria

#### **IV. Evaluación Institucional: Análisis de la Situación de las Direcciones Generales de Rentas**

- IV.1. Marco Normativo
- IV.2. Actualización de los Procedimientos de Administración Tributaria
- IV.3. Desarrollos Informáticos
- IV.4. Sistemas de Control de Grandes Contribuyentes
- IV.5. Fiscalización Interna
- IV.6. Fiscalización Externa
- IV.7. Registro de Contribuyentes
- IV.8. Sustentabilidad de los Procesos de Reforma y Conclusiones

#### **V. Conclusiones**

- V. 1 – Conclusiones Primer Informe
- V. 2 - Conclusiones Segundo Informe
- V. 3 - Conclusiones Tercer Informe

#### **VI. Anexos Estadísticos**

- VI. 1 – Anexo Primer Informe
- VI. 2 – Anexo Segundo Informe
- VI. 3 – Anexos I y II del Segundo Informe

## **Prólogo a la Presentación del Informe Final**

---

Este documento presenta la continuación de las actividades de investigación y análisis del proyecto titulado ***“Diagnóstico y Análisis de las Relaciones Fiscales Nación – Provincias: Provincias de Chaco, Chubut, Mendoza y Río Negro”***, como fuera especificado en el Plan de Trabajo anexo al contrato de locación de obra, Exp. N° 5029. Este informe presenta la totalidad de las tareas allí comprometidas.

En la primera sección se presentan los aspectos normativos que orientan la imposición provincial, mientras que en la segunda se hace una presentación preliminar de la evolución de la recaudación tributaria, especialmente en las provincias seleccionadas, durante el período 1992-2001. En la sección tercera se presenta un análisis preliminar de la eficiencia de la recaudación, con énfasis al caso del impuesto inmobiliario, junto con algunas recomendaciones de política para superar algunos problemas enunciadas en dicha sección. En la sección cuarta, los resultados de un ejercicio realizado con un importante grupo de Direcciones de Rentas Provinciales intentan evaluar el grado de modernización y armonización tributaria en dichas jurisdicciones. Al final, las conclusiones generales de los informes parciales junto a la presentación de los Anexos Estadísticos, que sirven de soporte empírico a todas las secciones antes enunciadas.

## **I. Aspectos Normativos vinculados con la Tipología Impositiva Provincial**

Comenzamos la exposición del presente informe con una somera referencia a los aspectos teóricos, vinculados con los factores que justifican la determinación de la tipología de tributos que se han establecido a nivel Provincial.

### **I.1. Impuesto a los Sellos**

En general, la doctrina de las finanzas públicas moderna se opone a la existencia de gravámenes que alcanzan la instrumentación de operaciones, por considerar que vulneran el principio de la capacidad contributiva, ya que, la relación del gravamen con la capacidad individual de pago de los alcanzados por el impuesto, o de los que lo soportan, es en todo caso fortuita e imprecisa. Por lo tanto, los gravámenes sobre la instrumentación no debieran existir en un sistema tributario moderno orientado a la verdadera capacidad contributaria.

Este gravamen, a pesar de los efectos positivos que luego se mencionarán, contradice los principios fundamentales de la tributación ya que atenta contra la seguridad jurídica del país, y es nocivo para la economía nacional en su conjunto. Provoca además, un encarecimiento directo del costo del dinero, ya que incide directamente sobre las operaciones monetarias o los contratos de mutuo celebrados con las entidades financieras.

Sin embargo, los abundantes rendimientos, sumados a los reducidos costos administrativos, son los fundamentos más sólidos que han tenido en cuenta las autoridades fiscales para justificar la creación y mantenimiento del *impuesto a los sellos*. Es decir que este tipo de impuesto encuentra fundamento solamente en la necesidad de los gobiernos Provinciales de solventar y garantizar eficazmente el cubrimiento de los gastos públicos.

#### **I.1.1. Hecho Imponible**

Este gravamen afecta los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio Provincial, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes. Adicionalmente, se encuentran alcanzados los contratos por correspondencia, los que se efectúen con intervención de las bolsas y mercados y las operaciones monetarias registradas, que representen entregas o recepciones de dinero, que devenguen intereses efectuados por entidades financieras regidas por la Ley 21.526 y sus modificaciones.

Los actos, contratos y operaciones alcanzados por el tributo, quedarán sujetos al gravamen por la sola creación o existencia material de los instrumentos respectivos, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o posterior cumplimiento. Se entiende que constituye un instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones

alcanzadas por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual puede ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

### **I.1.2. Ámbito Territorial**

Las leyes del impuesto grava los actos, contratos y operaciones que se concertan en el territorio de la Provincia. Adicionalmente, la norma establece que los actos y contratos de carácter oneroso concertado fuera de la Provincia también se encuentran sujetos al pago del impuesto cuando dicho instrumento tuviera efectos económicos en el ámbito de la Provincia.

### **I.1.3. Base Imponible**

Como principio general, el tributo se aplica sobre el valor económico de los contratos sujetos al gravamen, entendiendo por tal a la cuantificación económica del negocio objeto del contrato, cuando el valor de los actos fuera indeterminado, las partes estimarán dicho valor en el mismo instrumento.

### **I.1.4. Dispersión de Alicuotas y Bases Imponibles**

Cada una de las jurisdicciones de nuestro país ha establecido el procedimiento para determinar la base imponible del gravamen y la alícuota aplicable para los distintos tipos de instrumentos alcanzados.

Las particularidades de cada código fiscal dificultan la administración de este impuesto y generan una inseguridad jurídica para los contribuyentes que continuamente deben analizar las normas vigentes en cada jurisdicción que establecen el procedimiento para determinar la base imponible del gravamen que alcanza cada uno de los contratos celebrados.

### **I.1.5. Exenciones**

Están exentas las escrituras públicas de compraventa de inmuebles destinados a vivienda, aún con el objeto de alquilar el inmueble, y la compraventa de terrenos destinados a la construcción de vivienda.

### **I.1.6. Alicuotas**

El impuesto se determina aplicando una escala por tramos, cuyas alícuotas mínimas y máximas son del 7,5 por mil y 25 por mil, respectivamente.

## **I.2. Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

El impuesto sobre los ingresos brutos pertenece al ámbito del derecho tributario Provincial y al de la Municipalidad de Bs. As.

### **I.2.1. Naturaleza del Impuesto**

Además de su carácter de impuesto local-Provincial o municipal, es, por su naturaleza real, territorial y periódico. Es *real*, ya que no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, tales como mínimo de existencia, cargas de familia, etc.. Es *territorial*, por cuanto graba las actividades ejercidas en el territorio de la Provincia o municipalidad, y tiene como base imponible el monto de los ingresos obtenidos y devengados en el territorio de la Provincia o municipalidad respectiva.

El principio de territorialidad es de difícil aplicación cuando los ingresos brutos se devengan como retribución de una actividad desarrollada sólo en parte bajo la jurisdicción del sujeto activo. En ésta hipótesis, los ingresos brutos no pueden ser atribuidos entera y exclusivamente a la actividad producida en una sola jurisdicción. Este problema es la razón de ser de los convenios bilaterales y multilaterales.

Es *periódico* además en relación con la verificación anual del hecho imponible; por ello puede decirse que es un impuesto anual en el sentido que debe pagarse una vez por año en su monto total, sin perjuicio que, de admitirlo las disposiciones legales y reglamentarias, se subdivida el pago en diferentes cuotas hasta satisfacer la obligación total.

Es *anual* también en el sentido que el hecho y la base imponible se refieren o comprenden los ingresos brutos de todo el período anual; en este aspecto el carácter anual puede sufrir excepciones, por ejemplo, en el caso de las actividades iniciadas con posterioridad al comienzo del ejercicio, o del cese de la actividad antes de finalizar el ejercicio.

### **I.2.2. Base Imponible**

El impuesto se determina sobre la base de los impuestos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

### **I.2.3. Sujetos Pasivos**

Personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y todos los demás entes que realicen las actividades gravadas



#### **I.2.4. Discriminación de Actividades**

Es, a fin de aplicar sobre las bases imponibles de cada una de ellas, la alícuota particular que el legislador estimaba corresponder a su capacidad contributiva. La existencia de este principio se explica por diferentes razones.

En primer término, *una razón histórica*: en la legislación tributaria anterior a la codificación existía un gran número de impuestos del mismo o análogo carácter; todo estos impuestos fueron fusionados luego en el impuesto a las actividades lucrativas, pero mantuvieron sus diferencias relativas a través de las variadas alícuotas aplicadas a menudo sobre diferentes bases imponibles.

En segundo término, *una razón de política fiscal*: favorecimiento de las actividades incentivables o mayor presión sobre actividades indeseables.

Por último, para la apreciación del diferente grado de utilidad neta de distintas actividades por razones estructurales.

#### **I.2.5. Distribución de Ingresos: Régimen General**

El convenio multilateral establece el régimen general de distribución de los ingresos brutos totales del contribuyente entre todas las jurisdicciones que tengan facultad de imponer su gravamen sobre la porción de ingresos brutos que las normas del convenio le adjudiquen. La distribución de la base imponible se efectuara en las proporciones siguientes: a) El 50% en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción; b) El 50% restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción.

El criterio de reparto de aquellos que no puedan ser atribuidos con certeza a una jurisdicción determinada es: si son de pequeña significación se distribuyen en la misma proporción de los demás, en caso contrario el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada.

### **I.3. Impuesto Inmobiliario**

El impuesto inmobiliario grava componentes (brutos) del patrimonio. Este impuesto habitualmente es de tipo real, tomando como base imponible cada propiedad con independencia de las características personales del propietario. Sin embargo en algunos casos se han aplicado impuestos inmobiliarios de tipo personal, acumulando la cantidad de inmuebles de propiedad de una misma persona; en éste último caso se han aplicado alícuotas progresivas según la magnitud de la valuación fiscal del conjunto de inmuebles.

Aunque el impuesto se aplique independientemente sobre cada propiedad, en ciertos casos se han utilizado sistemas progresivos, con alícuotas superiores al mayor valor fiscal del inmueble considerado; técnicamente, éste tratamiento puede violar la equidad horizontal e incentivaría la subdivisión de los inmuebles, como forma de reducir la carga tributaria, aunque esto último es poco probable porque los gastos de subdivisión serán en general superiores a los ahorros de impuesto.

Al gravar el valor del activo, sin tener en cuenta los pasivos asociados a dicho activo, se puede imponer la misma carga tributaria sobre contribuyentes con distinta capacidad efectiva.

### **1.3.1. Efectos Económicos**

Conviene distinguir entre: inmuebles rurales e inmuebles urbanos; dentro de éstos últimos los utilizados en actividades productivas y de las viviendas y, dentro de éstas, las habitadas por sus propietarios y por inquilinos.

**Inmuebles Rurales:** el problema fundamental para la determinación del impuesto inmobiliario rural radica en la evaluación fiscal a asignarse a cada uno de los inmuebles. Desde el punto de vista de eficiencia, se justificaría aplicar el impuesto únicamente en función del valor de la tierra libre de mejoras.

Una alternativa de valuación esta dada por el valor venal, o sea los precios de mercado, que en principio incorporarían el valor actual de los flujos de renta potencial obtenibles por el inmueble. Sin embargo, en la práctica la escasez de transacciones efectivas y la posible subestimación de los valores denunciados (que también están sujetos a otro impuesto como el de sellos, lo que incentiva dicha subestimación) hace poco viable la utilización general de los valores venales. Otra alternativa consistiría en un método de auto valuación, o sea una valuación efectuada por el propio dueño, pero sujeto a la compra por el Estado al valor denunciado o alternativamente a la compra por parte de alguna persona interesada también al valor denunciado, esto último como mecanismo de garantía de que las auto valuaciones no arrojen valores subestimados; las dificultades jurídicas y políticas de ésta última alternativa la hacen poco viable en la práctica.

Un efecto particular del impuesto inmobiliario es el llamado "efecto de capitalización" del impuesto y correlativamente, de "amortización" del impuesto.

**Inmuebles Urbanos:** los principios expuestos pueden aplicarse también a los inmuebles urbanos. Tanto en el caso de los dedicados a usos productivos (industriales o comerciales) como los dedicados a uso residencial (vivienda), la renta de la tierra (libre de mejoras) dependerá fundamentalmente de su localización. Pero a diferencia de los inmuebles rurales en los cuales el valor de las mejoras es relativamente menor respecto al valor de la tierra libre de mejoras, en el caso urbano-excepto los

terrenos baldíos no edificados- el valor de la construcción (con vida útil limitada) es superior al de la tierra.

Sin embargo, en general puede observarse cierta correlación entre el valor del terreno y el de las construcciones: los terrenos más céntricos, y con mayor valor, justifican un uso más intensivo, y por lo tanto un mayor valor de construcción por metro cuadrado de terreno. En el caso residencial, al acercarse al centro de la ciudad se observa una reducción de los jardines y otras superficies de terreno no construidas, y para lugares aún más cercanos al centro comienza a edificarse en altura, que permite distribuir el costo del metro cuadrado de terreno entre varias viviendas u oficinas; de la misma forma, en los locales comerciales, cuyo valor es proporcional a los metros lineales de frente (las ventas están asociadas a la probabilidad de llamar la atención de los viandantes que circulan por la vereda), las "galerías" crean calles interiores que aumentan la densidad del uso de la tierra.

En el análisis económico de los efectos de los impuestos, debe distinguirse los impuestos inmobiliarios sobre la vivienda del resto de impuestos inmobiliarios urbanos, ya que los primeros gravan directamente a las familias (bien de consumo durable) mientras que los otros graban a las empresas (bien de producción). En lo referente a las viviendas (tanto alquiladas como de propietarios que la habitan), puede suponerse que el exceso de carga no es pronunciado (por la relativamente baja elasticidad-precio de la demanda de viviendas), especialmente para los consumidores de bajo ingreso (los de más alto ingresos pueden sustituir en mayor medida el consumo de vivienda por otros bienes); en cambio, el efecto distributivo puede significar regresividad para los niveles de bajos ingresos, especialmente importante dada la alta proporción del ingreso gastado en alquiler de vivienda (alquiler desembolsado por los inquilinos o alquiler imputado de los propietarios que habitan su propia vivienda).

Desde el punto de vista territorial, una característica importante de los impuestos inmobiliarios radica en la posibilidad de vincular los beneficios de los servicios públicos (por ej., alumbrado público, limpieza) recibidos por los ocupantes de los inmuebles con la carga soportada por los mismos a través de dichos impuestos; por otra parte, al aplicarse a estos impuestos el principio de origen (radicación efectiva del bien) y no el principio de residencia del propietario, no aparece doble imposición y es posible a cada jurisdicción gravar a los propietarios ausentistas (esta última característica se puede reforzar con alícuotas superiores). Ello explica el uso intenso de estos impuestos para los gobiernos locales (provincias y municipios) en la gran mayoría de los países.

#### **I.4. Impuesto Automotor**

El impuesto es equivalente a un impuesto a la compra del vehículo nuevo, por el fenómeno de capitalización.

Debe distinguirse entre vehículos de las familias (como bien de consumo durable) y vehículos de las empresas (automóviles afectados a la actividad de empresas, camiones, ómnibus). En el primer caso la incidencia distributiva dependerá de la elasticidad-ingreso de la demanda de vehículos; probablemente, el impuesto sea progresivo entre escalones bajos y medios de ingreso, y en cambio ser regresivo entre escalones medios y altos de ingresos. En el segundo caso, la incidencia distributiva dependerá de las alícuotas utilizadas en cada caso y de la proporción de bienes y servicios intensivos en transportes que utilicen las familias de distintos niveles de ingreso;

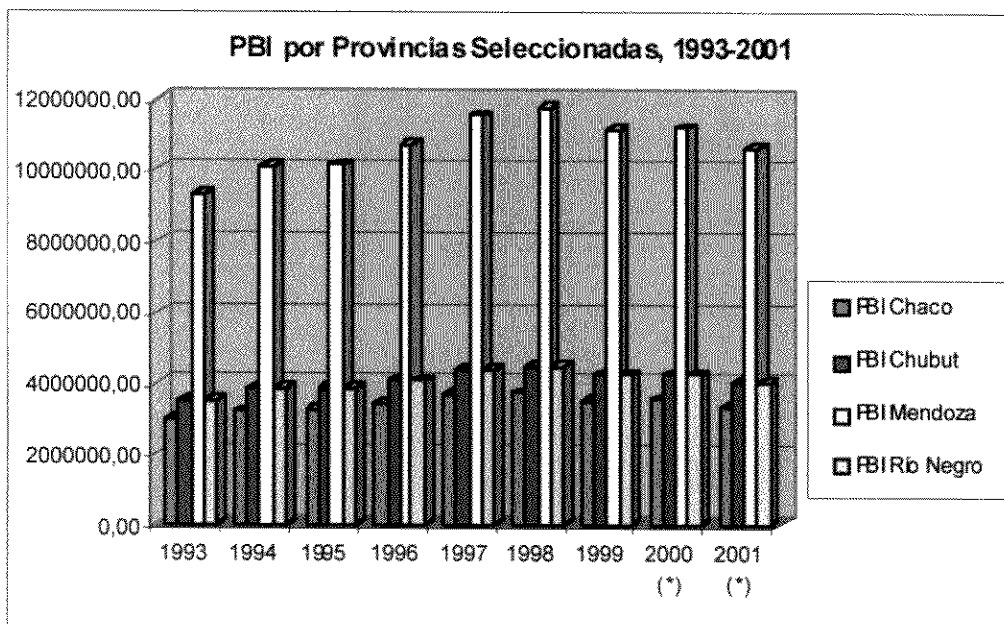
Estos impuestos son utilizados especialmente por los gobiernos locales, si bien estrictamente la vinculación territorial de la base imponible (lugar del patentamiento del vehículo) no coincida tan exactamente con la localización de su uso como en el caso de los impuestos inmobiliarios

## II. Evolución Histórica de la Recaudación Provincial. Periodo 1992-2001

En esta sección se procederá a analizar la evolución de la recaudación de impuestos provinciales, para las jurisdicciones seleccionadas, durante el período 1992-2001, ya que los datos para el presente ejercicio económico aún se encuentran en etapa de elaboración preliminar.

### II.1. Evolución del Producto Bruto Geográfico y de la Recaudación Provincial

Para analizar la evolución de la recaudación Provincial, en primer lugar, vamos a contemplar la performance económica de cada Provincia, a través de su *Producto Bruto Geográfico* (o PBI Provincial)-y en relación también al promedio nacional- para luego analizar la presión impositiva real que experimenta cada una de los casos objeto de este estudio. Este análisis es necesario para observar cómo evoluciona la imposición en relación a la actividad económica generada en cada jurisdicción.



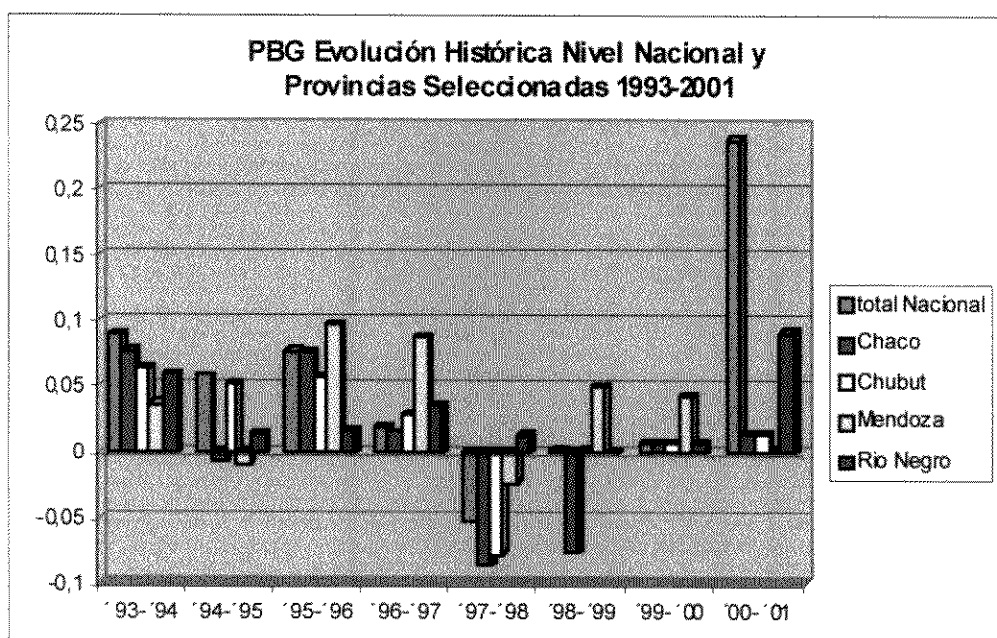
Observaciones: (\*) Estimado

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Secretaría de Programación Económica, Ministerio de Economía, y Consejo Federal de Inversiones.

El gráfico anterior (véase Cuadro 1, Anexo Estadístico III Informe) muestra la evolución de los diferentes PBI (o Producto Bruto Geográfico –PBG-, como también se suele llamar a la desagregación del PBI Nacional por jurisdicción) de las Provincias seleccionadas para el período 1992-2001, observándose, principalmente, el mayor nivel (3,95% promedio, del PBI total del país) y con tendencia creciente, aunque desacelerándose en los últimos años, para la Provincia de Mendoza. Las tres Provincias restantes se encuentran muy cerca tanto en cuanto a nivel (1,5% promedio, del PBI total del país) como en cuanto a tendencia, positiva pero muy suave, desacelerándose muy levemente también en los últimos años. La misma evolución en cuanto a la tendencia, aunque no se ha graficado, se observa a nivel nacional. El cambio de tendencia para todos los casos analizados se observa a partir

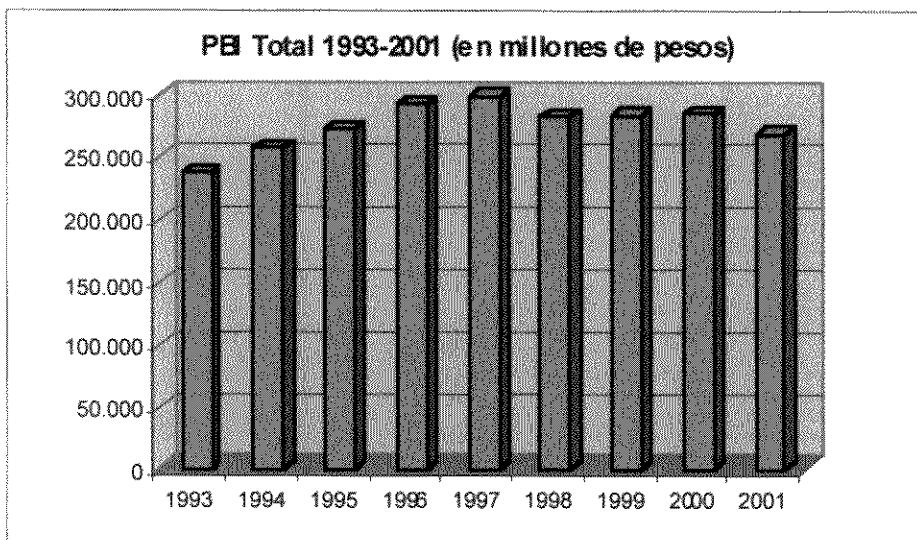
de 1998 cuando la economía nacional ingresa en la recesión económica que se transmite hasta el presente.

El gráfico que se presenta a continuación muestra la variación porcentual interanual para el período 1993 – 2001, tanto a nivel nacional como las provincias bajo consideración (véase Cuadro 18, Anexo Estadístico III Informe). En todos los casos, es marcada la desaceleración que se inicia a mediados de la pasada década y se profundiza para los años 1997 y 1998 con valores negativos. Sólo se observa una leve recuperación para el inicio del año 2000 aunque para las jurisdicciones contempladas, la misma es menor que en relación al caso nacional. La misma no alcanza a compensar la fuerte caída soportada bajo los años antes mencionados.

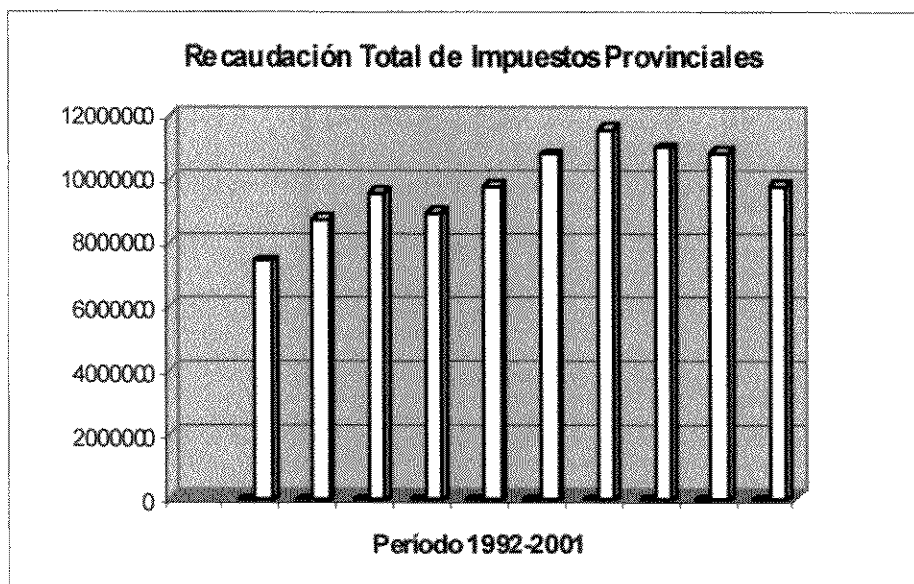


Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Secretaría de Programación Económica, Ministerio de Economía y División de Asuntos Fiscales, Secretaría de Provincias, Ministerio del Interior.

La **recaudación impositiva** para todo el conjunto de las Provincias argentinas evolucionó a tono con la performance de la actividad económica, como se observa en los siguientes gráficos (véase Cuadros 15 y 17, Anexo Estadístico III Informe). La recaudación total en las Provincias aumentó aunque, como se comentó en el párrafo anterior, se observa un cambio de tendencia a partir de 1998, acompañando la caída de la totalidad del producto bruto Provincial y también a nivel nacional.

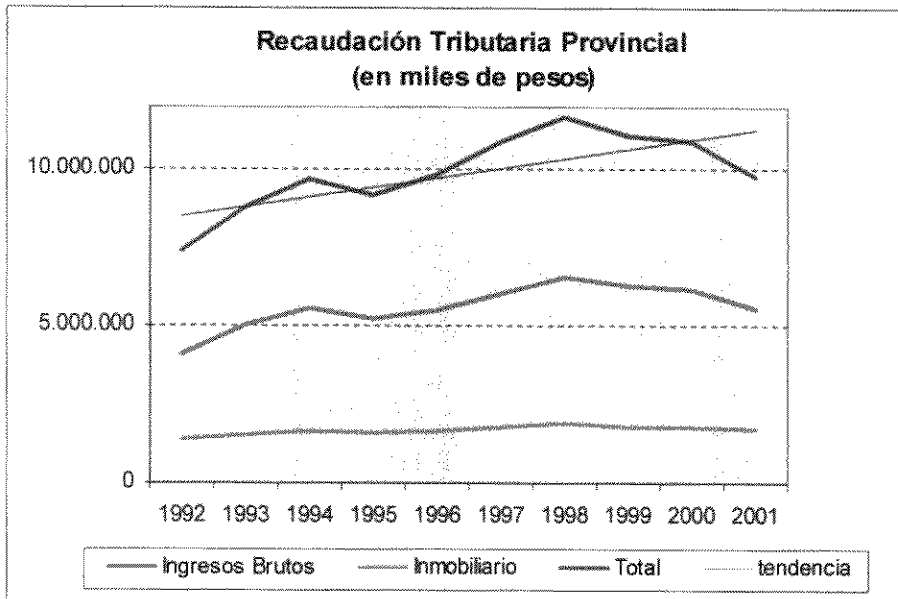


Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Secretaría de Programación Económica, Ministerio de Economía y Consejo Federal de Inversiones.



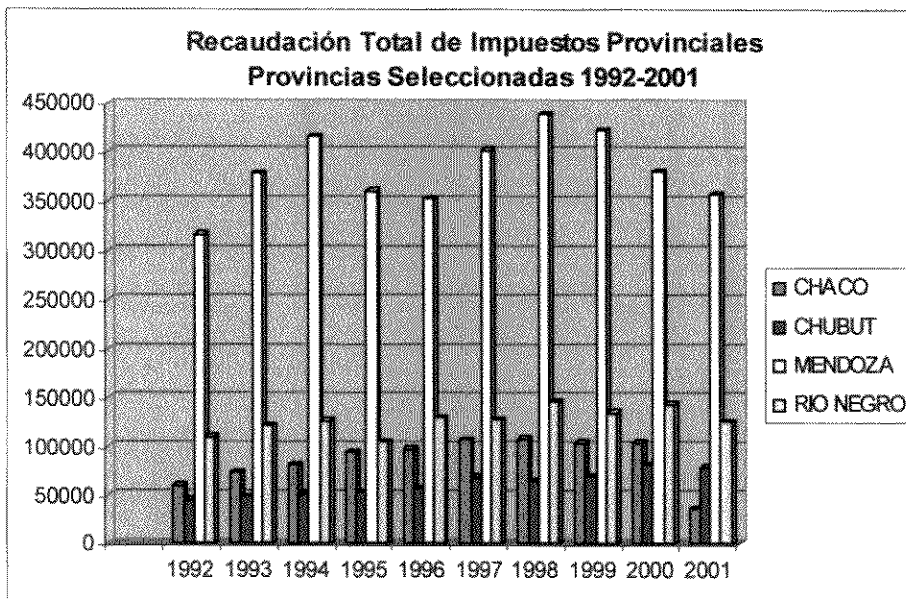
Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Secretaría de Programación Económica, Ministerio de Economía y División de Asuntos Fiscales, Secretaría de Provincias, Ministerio del Interior.

La recaudación provincial, como se observa en el siguiente gráfico, puede ser desagregada en los principales tributos que la componen: Inmobiliario e Ingresos Brutos. Para esta tipología se observa una tendencia creciente y fuerte para el impuesto a los ingresos brutos pero más suave para el inmobiliario, aunque también es necesario remarcar su mayor estabilidad frente a una variación de las condiciones económicas, más dependiente en el caso del primer tributo.



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Secretaría de Programación Económica, Ministerio de Economía y División de Asuntos Fiscales, Secretaría de Provincias, Ministerio del Interior.

Al analizar la situación para las jurisdicciones bajo análisis, la situación es la que se manifiesta en el siguiente gráfico, donde se observa que las Provincias de Chubut, Chaco y Río Negro son las que muestran bajos niveles pero con pisos crecientes, y estabilidad en los montos recaudados mientras que Mendoza muestra valores más altos y volátiles. Mendoza y Chaco son las que más han sido afectadas por la crisis iniciada en 1998.



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Secretaría de Programación Económica, Ministerio de Economía.