

O/N. 310.1

I 24

IERAL

II

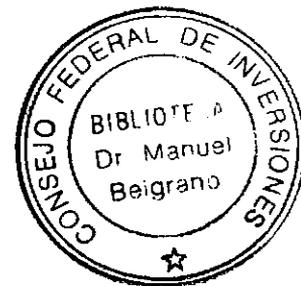
45 453



Nombre del Proyecto: Elementos para el diseño y la
implementación de un proceso exitoso de
descentralización fiscal en la provincia de Córdoba

Informe Final

-Segunda Parte-



Provincia de Córdoba
Consejo Federal de Inversiones

Elaborado por: IERAL de Fundación Mediterránea

28 de octubre de 2005

Contenido

Introducción de la segunda parte	3
I. La descentralización de potestades tributarias en Argentina.....	6
I.1 Indicadores de correspondencia fiscal.....	12
I. 2 La estructura tributaria subnacional.....	17
I.3 El peso relativo de los ingresos poco visibles.....	23
I.4 En síntesis	26
II. Los problemas de ilusión fiscal en un contexto de baja correspondencia fiscal.....	30
III. Una propuesta de descentralización tributaria.....	35
III.1 Impuestos “potencialmente” provinciales	36
III.2 Un dilema de política: la prioridad de los objetivos tributarios.....	41
III.3 Lo que muestra la evidencia internacional.....	42
III.4 Propuestas de la doctrina internacional y nacional	44
III.5 La propuesta IERAL	49
III.5.1 Impuesto provincial a los Bienes Personales.....	51
III.5.2 El Impuesto Provincial a las Ganancias	52
IV. Capacidad de recaudación en impuestos potencialmente descentralizables.....	58
IV.1 Un Impuesto al Valor Agregado Subnacional.....	59
IV.2 Impuesto Provincial a las Ganancias de Personas Físicas.....	62
IV.3 Impuesto a los Bienes Personales (IBsP).....	63
IV.1.4 Impuestos sobre los Combustibles (IC).....	65
IV. 4 En síntesis.....	67
V. La importancia de la cooperación y coordinación en una federación	69
V.1 Externalidades verticales tributarias	75
V.2 Evidencia en Argentina	80
Anexo 1: Sistema tributarios comparados	82
Anexo 2: Análisis clásico del efecto de las transferencias	87
Anexo 3: Modelos de ilusión fiscal.....	90
Anexo 4: Otras propuestas de descentralización y la opinión de especialistas.....	103
Anexo 5: Estimación de la base imponible potencial del Impuesto a las Ganancias de las Personas Físicas	108
Referencias Bibliográficas.....	118

Introducción de la segunda parte

El federalismo fiscal argentino se caracteriza por un importante defasaje entre las potestades de gasto asignadas a los gobiernos subnacionales y las fuentes tributarias cedidas. A pesar que la propia Constitución Nacional concede amplias facultades tributarias a las provincias, el desarrollo histórico económico del país ha ido limitando la capacidad de autofinanciamiento de éstas, e incrementado consecuentemente su dependencia fiscal a las transferencias federales de ingresos.

De acuerdo a la doctrina, este desequilibrio fiscal vertical tiene sus implicancias adversas sobre el grado de eficiencia con que se desarrolla la política pública subnacional. Ha sido demostrado en distintos estudios que la estructura de financiamiento del Estado influye sobre el tamaño y la calidad del gasto. Las transferencias, al igual que determinados impuestos, son fuentes de ingresos poco visibles para los votantes - contribuyentes, que impiden una evaluación precisa del costo de oportunidad real que tiene el gasto público. En ausencia de esta evaluación se resiente la presión de la ciudadanía por un uso correcto de los recursos públicos. De aquí que existe un amplio consenso, especialmente entre los estudiosos del federalismo argentino, respecto a la necesidad de disminuir la importancia de las transferencias en el financiamiento subnacional a partir de un proceso de descentralización tributaria.

El propósito de este informe es presentar una propuesta de descentralización, que mejore la correspondencia fiscal subnacional, la visibilidad del sistema tributario de las provincias, el producido recaudador del sistema tributario a nivel consolidado, y que minimice los costos de eficiencia asignativa que se pueden producir cuando se descentralizan determinados gravámenes.

Se ha decidido estructurar el informe en cinco secciones, además de esta breve introducción.

En la primera sección se realiza un diagnóstico acerca del nivel de correspondencia fiscal de las provincias, tanto el que cuentan en la actualidad como el que han gozado en las dos últimas décadas. Se repasan las estadísticas agregadas y también el caso que interesa en particular en este estudio, el de la provincia de Córdoba.

La segunda sección presenta una discusión teórica acerca del fenómeno de *ilusión fiscal*, sus determinantes y principales implicancias. Se realiza un amplio relevamiento de la doctrina que trata el tema.

En la tercera sección se presenta la propuesta de descentralización. También se incluye un relevamiento de la tributación subnacional que rige en otros países federales y de las principales propuestas realizadas por especialistas e institutos de investigación del país.

En la cuarta sección se realiza una estimación de la capacidad de recaudación que tendría la provincia de Córdoba si se descentralizasen determinados gravámenes (IVA, Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas, Impuesto a los Bienes Personales e Impuesto a los Combustibles). Dadas las limitaciones de información, en los cálculos se supone que la descentralización es completa, que se implementa manteniendo las características legales actuales de los gravámenes y se realizan los arreglos institucionales necesarios para que funcione correctamente un esquema descentralizado.

La quinta sección del informe presenta algunas consideraciones conceptuales relacionadas a la importancia de la coordinación y cooperación interjurisdiccional en una federación. En particular se analizan los efectos de las externalidades fiscales verticales.

El informe también incluye cinco secciones anexas, que profundizan algunos de los temas tratados y sirven de soporte estadístico.

I. La descentralización de potestades tributarias en Argentina

Del estudio de la experiencia internacional surge que Argentina es un país federal relativamente poco descentralizado, especialmente en materia de potestades tributarias, incluso si la comparación se realiza con ciertos países unitarios.

No obstante el país presenta un alto grado de descentralización en el gasto, la baja participación de los niveles subnacionales de gobierno en la recaudación tributaria consolidada hace que los indicadores de descentralización usualmente utilizados ubiquen a la Argentina entre los países federales menos descentralizados.¹

De lo anterior se deduce que los indicadores de correspondencia fiscal son bajos en Argentina. Según estudios de Piffano (2003), el nivel de correspondencia fiscal de los gobiernos subnacionales de Argentina es muy bajo en relación no sólo a otros países federales sino también unitarios. En esta materia, el país se ubica muy por debajo de países federales como Estados Unidos, México, Canadá y Brasil y también por debajo de países unitarios como Chile, Suecia y Finlandia.²

En el Cuadro I.1 puede apreciarse que en los veintiún años y medio comprendidos en el período 1983/I semestre - 2004 el financiamiento

¹ Empleando un índice de descentralización, definido como el producto de la participación del gasto subnacional y la participación de la recaudación subnacional en el consolidado nacional, Piffano (2003) encuentra que la Argentina se ubica en el puesto 11º del ranking de descentralización para una muestra de treinta países de la OECD y de América Latina.

² Piffano (2003) ubica al país en el puesto 27 de una muestra de 30 países de la OECD y de América Latina en materia de correspondencia fiscal. El indicador que construye relaciona los recursos propios de los gobiernos subnacionales (sin considerar las transferencias de coparticipación) con los gastos en este nivel. Los resultados pueden apreciarse en el Anexo N°1.

subnacional se ha apoyado fuertemente en los ingresos provenientes de fuentes tributarias transferidas, es decir en las transferencias federales de ingresos.³

**Cuadro I.1: Estructura de financiamiento subnacional
Periodo 1983/I semestre 2004***

Periodo	Fuentes tributarias propias	Fuentes tributarias transferidas	Tasas y otros ingresos	Total
1983	23,4%	64,8%	11,8%	100,0%
1984	31,5%	56,1%	12,5%	100,0%
1985	33,0%	54,6%	12,5%	100,0%
1986	32,6%	53,3%	14,1%	100,0%
1987	29,2%	58,8%	12,0%	100,0%
1988	29,6%	56,2%	14,2%	100,0%
1989	27,9%	58,8%	13,4%	100,0%
1990	32,9%	55,8%	11,3%	100,0%
1991	31,7%	59,6%	8,7%	100,0%
1992	33,8%	57,7%	8,6%	100,0%
1993	34,5%	55,0%	10,5%	100,0%
1994	35,4%	53,8%	10,8%	100,0%
1995	34,4%	54,5%	11,2%	100,0%
1996	33,7%	54,2%	12,1%	100,0%
1997	33,4%	54,0%	12,6%	100,0%
1998	35,2%	54,8%	10,0%	100,0%
1999	34,2%	55,1%	10,6%	100,0%
2000	33,4%	55,4%	11,2%	100,0%
2001	32,5%	56,0%	11,5%	100,0%
2002	32,7%	53,7%	13,5%	100,0%
2003	33,6%	52,9%	13,5%	100,0%
I - Semestre 2004	31,6%	58,0%	10,4%	100,0%

* No incluye endeudamiento.

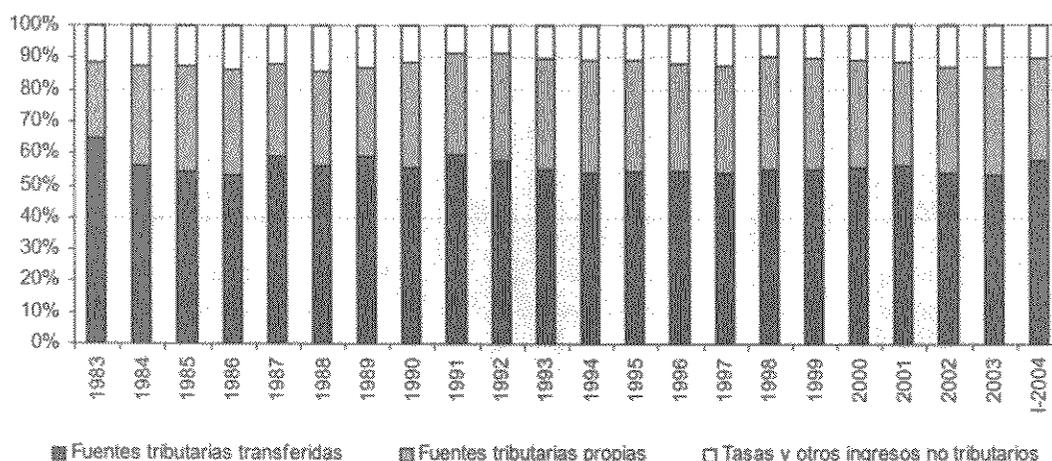
Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

Las transferencias de ingresos, ya sea en concepto del régimen de coparticipación federal de impuestos o vía otros regímenes de distribución de recursos nacionales, han representado no menos del 53% de los ingresos del consolidado de provincias (incluyendo CABA) durante estos años.

³ Todas las estadísticas a nivel subnacional que se presentan en esta sección se basan en información publicada por la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, Secretaría de Hacienda de la Nación.

En promedio para todo el período, las transferencias han participado con el 56,1% de los ingresos totales de las provincias⁴, los ingresos tributarios propios (incluye los principales gravámenes que cobran las provincias) han representado el 32,3%, mientras que el 11,7% restante ha proveniendo de la percepción de tasas y de otras fuentes no tributarias de ingresos (caso de las regalías por la explotación de actividades hidrocarburíferas).

**Gráfico 1.1: Estructura de financiamiento subnacional
Período 1983/1° semestre 2004**



* No incluye endeudamiento.

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

La estructura de financiamiento provincial de la década de los '90 se distinguió levemente de la prevaleciente en la década de los '80, siendo el hecho más destacado que se haya incrementado la participación de las fuentes tributarias propias en el total de ingresos (éstas pasaron en promedio del 30% al 34%). En el período post – devaluación que comprende los años 2002, 2003 y el primer semestre del 2004 (última información disponible), se produce una leve reversión del fenómeno antes mencionado, incrementándose el protagonismo de las tasas y de otras fuentes de ingresos propias no tributarios (caso de las regalías). Por otra parte, para el primer semestre del

⁴ Ingresos genuinos, no se incluye el endeudamiento, que ha sido otra fuente importante de financiamiento del Estado Argentino en general durante estas últimas dos décadas.

2004 se observa un fuerte repunte en la participación de las transferencias federales de recursos, que llega hasta el 58% del ingreso subnacional. En la medida que la recaudación tributaria subnacional tenga un menor dinamismo del que vienen mostrando los principales impuestos nacionales, es de esperar que crezca la dependencia de las provincias a las transferencias (y se estabilice en niveles próximos a los que mostraba la década de los '80).⁵

Cuadro I.2: Estructura de financiamiento subnacional según subperíodos

	Fuentes tributarias propias	Fuentes tributarias transferidas	Tasas y otros ingresos no tributarios
1983 - I Semestre 2004			
Promedio simple	32,3%	56,1%	11,7%
Máximo	35,4%	64,8%	14,2%
Mínimo	23,4%	52,9%	8,6%
(1983-1991)			
Promedio simple	30,2%	57,5%	12,3%
Máximo	33,0%	64,8%	14,2%
Mínimo	23,4%	53,3%	8,7%
(1992 - 2001)			
Promedio simple	34,0%	55,1%	10,9%
Máximo	35,4%	57,7%	12,6%
Mínimo	32,5%	53,8%	8,6%
(2002-I semestre 2004)			
Promedio simple	32,7%	54,9%	12,5%
Máximo	33,6%	58,0%	13,5%
Mínimo	31,6%	52,9%	10,4%

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

Una cuestión importante que no pueden captar los estudios internacionales comparados tiene que ver con la gran dispersión que existe en materia fiscal en las provincias argentinas. Los estudios comparativos entre países se basan en lo que sucede en promedio en las jurisdicciones subnacionales; ahora bien, cuando existe una alta heterogeneidad en las realidades prevaletentes en cada jurisdicción, las conclusiones a las que

⁵ Manteniéndose por supuesto en *status quo* el marco legal vigente en materia de distribución de potestades tributarias.

arriban estos estudios pueden perder gran parte de su relevancia. Y en este sentido, la Argentina es un país muy fragmentado, dado que lo que sucede en una región del país puede ser muy diferente a lo que sucede en otras.⁶

**Cuadro I.3: Ingresos transferidos en términos del ingreso total
Según jurisdicción y por período**

Jurisdicción	1983 - 1991	1992 - 2001	2002 - I Semestre 2004	1983 - I Semestre 2004
Formosa	91,8%	91,7%	93,7%	92,0%
La Rioja	92,6%	90,8%	90,3%	91,5%
Catamarca	92,3%	88,4%	81,7%	89,1%
Santiago del Estero	87,5%	85,8%	85,7%	86,5%
Chaco	87,7%	85,5%	84,8%	86,3%
Corrientes	86,5%	85,1%	86,9%	85,9%
San Juan	87,8%	81,1%	83,4%	84,1%
Jujuy	80,6%	80,3%	87,1%	81,4%
Misiones	84,0%	79,6%	78,8%	81,3%
San Luis	87,2%	71,3%	68,9%	77,5%
Tucumán	78,6%	76,9%	70,1%	76,7%
Salta	68,7%	72,1%	75,5%	71,2%
Entre Ríos	68,6%	68,0%	72,8%	68,9%
La Pampa	66,7%	67,1%	70,4%	67,4%
Río Negro	58,9%	64,8%	61,4%	61,9%
Córdoba	63,3%	56,0%	60,2%	59,5%
Santa Fe	59,1%	56,6%	63,5%	58,6%
Consolidado	57,5%	55,1%	54,9%	56,1%
Chubut	48,8%	64,3%	36,7%	54,2%
Tierra del Fuego	38,2%	63,5%	52,1%	51,6%
Mendoza	56,4%	48,0%	48,7%	51,5%
Santa Cruz	42,7%	53,3%	42,1%	47,4%
Buenos Aires	45,3%	45,0%	44,5%	45,0%
Neuquén	35,5%	37,6%	25,2%	35,0%
Ciudad de Buenos Aires	13,4%	7,4%	11,6%	10,4%
Consolidado sin CABA	62,4%	60,2%	59,2%	61,0%

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

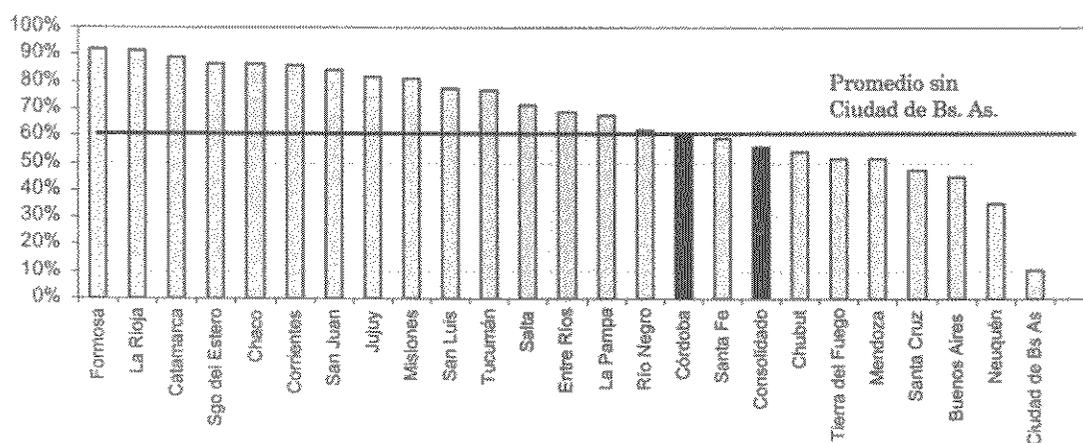
El Cuadro I.3 es ilustrativo respecto a la heterogeneidad que existe en Argentina si se considera el nivel de dependencia fiscal de los distintos

⁶ Este es un problema que enfrentan todos los países que cuentan con una gran extensión geográfica y una distribución asimétrica de los recursos productivos.

Estados subnacionales. Como se mencionara antes, en promedio los ingresos transferidos han significado el 56,1% de los ingresos subnacionales totales del consolidado de jurisdicciones; ahora bien, la dependencia fiscal de algunas provincias ha sido mucho mayor a la que se deriva del valor promedio, mientras que ha sido, por el contrario, bastante menor en otras.

Córdoba, la jurisdicción que interesa analizar en este estudio, tiene un nivel de dependencia fiscal “promedio”, en el sentido de que no es una de las jurisdicciones que más se financian con ingresos nacionales, pero tampoco se encuentra en el lote de las menos dependientes.

Gráfico 1.2: Ingresos transferidos en términos del ingreso total – Según jurisdicción, Promedio periodo 1983- 1º semestre 2004

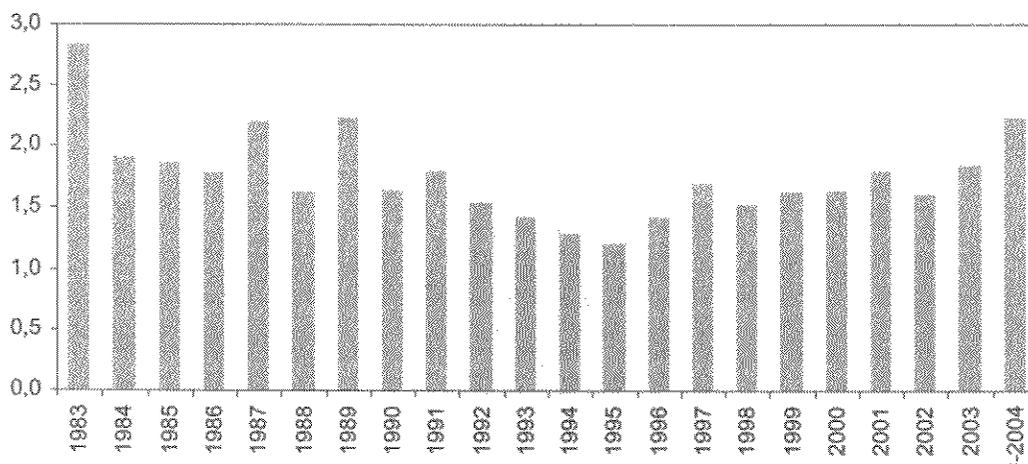


Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

La dependencia fiscal de la provincia se redujo levemente en la década de los '90 respecto a la que traía en los '80. Mientras en los '80 las transferencias promediaron el 63% de los ingresos totales, en los '90 estas se aproximaron al 56%. Ahora bien, en los últimos tres años se produjo un importante incremento en los recursos coparticipables, lo que ha hecho incrementar nuevamente la importancia de esta fuente de ingresos (llegando a uno de los valores máximos del período en el I semestre del 2004 con el 65,3%).

Lo mencionado en el párrafo anterior puede analizarse más en profundidad con el auxilio del Gráfico I.3, que muestra la relación entre lo que ha recibido la provincia de Córdoba en concepto de ingresos tributarios transferidos y lo que ha generado por sus fuentes propias de ingresos. Puede advertirse que entre los años 1983 y 1995 la tendencia de las transferencias, en términos relativos a los recursos propios, es claramente decreciente. Pero a partir de 1996 la tendencia se revierte y los recursos coparticipados vuelven a tomar protagonismo en el financiamiento provincial, tendencia que se profundiza en los últimos dos años.

Gráfico I.3: Relación Transferencias- Recursos Propios en la provincia de Córdoba 1983/1º semestre 2004



Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

1.1 Indicadores de correspondencia fiscal

El indicador de correspondencia fiscal utilizado con más frecuencia mide qué proporción del gasto es financiado con fuentes de ingresos sobre las cuales los gobiernos subnacionales tienen plena autonomía (en el sentido de que pueden modificar las condiciones legales que rigen las mismas). Este indicador hace referencia a la *correspondencia fiscal media*. Otro concepto es el de *correspondencia fiscal marginal*, que hace referencia a cuánto de un incremento en el gasto público es financiado con un incremento en los

ingresos propios. Si un nuevo gasto se financia completamente con una mayor presión tributaria de fuentes propias, se dice que hay plena correspondencia fiscal marginal (esta será igual a 1). Por el contrario, si el nuevo gasto se financia con transferencias federales de ingresos, la correspondencia fiscal marginal será nula (el indicador asumirá un valor igual a cero). En el caso de Argentina, en principio, las provincias no pueden modificar unilateralmente las condiciones legales que rigen el esquema de distribución de recursos coparticipables, de aquí que la correspondencia fiscal marginal debería aproximarse a su valor máximo. Ahora bien, en la práctica, la Nación realiza transferencias no automáticas y discrecionales, por lo que una provincia tiene un espacio para negociar por mayores fondos y de esa manera evitar tener que subir sus propios impuestos para financiar mayores gastos.

Cuadro I.4: Correspondencia fiscal provincial según subperíodos*

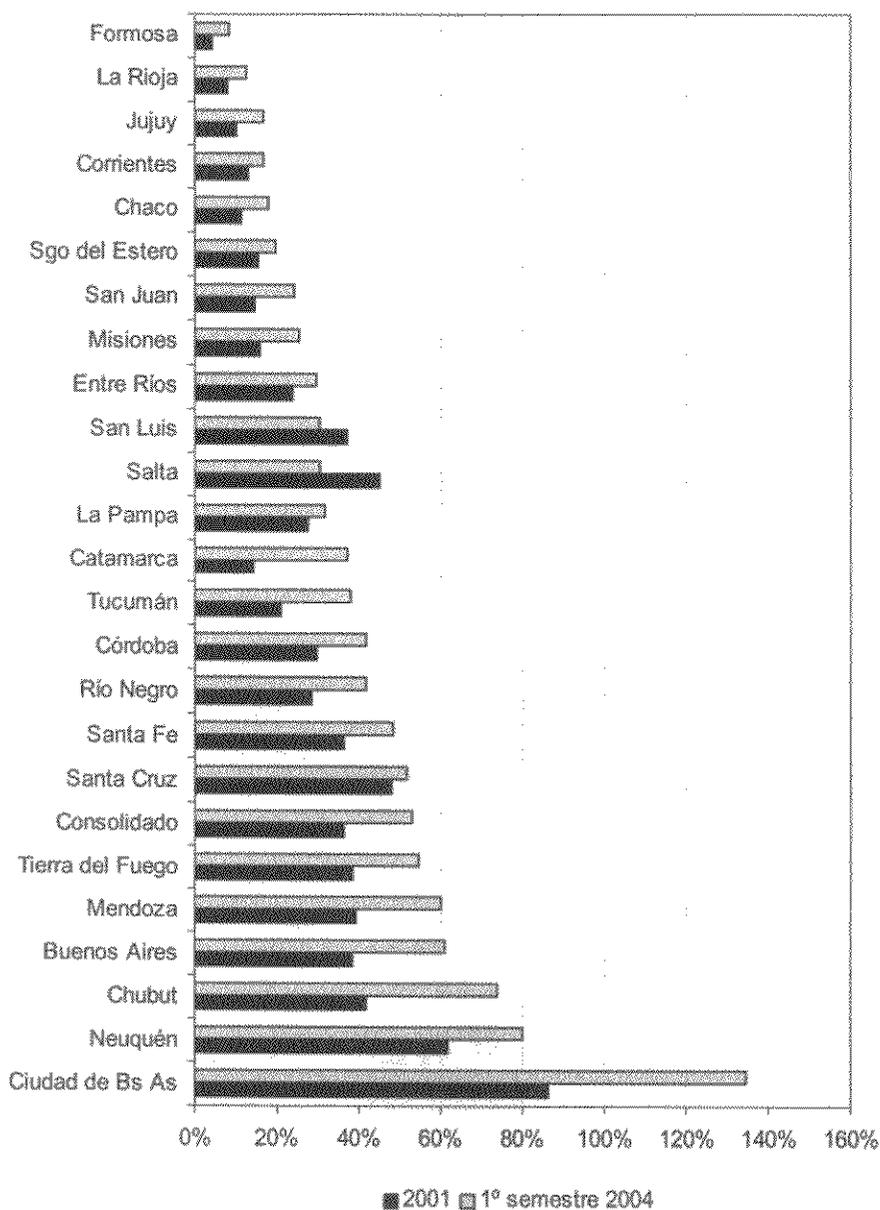
Jurisdicción	1983-1991	1992-2001	2002- I semestre de 2004	1983 - I semestre de 2004
Ciudad de Buenos Aires	85,3%	90,6%	106,5%	90,6%
Neuquén	62,6%	55,9%	81,9%	62,2%
Buenos Aires	49,1%	50,8%	55,5%	50,8%
Santa Cruz	52,0%	45,5%	58,4%	49,9%
Mendoza	42,5%	49,7%	56,0%	47,6%
Tierra del Fuego	57,9%	34,6%	52,6%	46,6%
Chubut	47,2%	30,3%	74,3%	43,2%
Consolidado	38,3%	41,6%	48,6%	41,2%
Santa Fe	34,8%	42,0%	42,9%	39,2%
Córdoba	32,8%	40,3%	40,8%	37,3%
Río Negro	37,2%	29,1%	42,1%	34,2%
La Pampa	33,1%	31,2%	32,9%	32,2%
Entre Ríos	29,3%	30,1%	27,6%	29,4%
Salta	26,2%	27,2%	28,3%	27,0%
San Luis	13,1%	31,7%	35,9%	24,7%
Tucumán	18,5%	21,3%	31,9%	21,6%
Misiones	15,9%	17,9%	22,9%	17,7%
Jujuy	16,1%	17,3%	14,0%	16,4%
San Juan	11,1%	17,0%	19,0%	14,8%
Santiago del Estero	12,4%	14,2%	19,4%	14,2%
Corrientes	11,8%	14,1%	15,3%	13,3%
Chaco	11,1%	12,7%	16,5%	12,5%
Catamarca	6,9%	10,5%	24,7%	11,0%
La Rioja	5,5%	9,1%	11,5%	8,0%
Formosa	6,9%	7,0%	6,9%	6,9%

* Gasto financiado con recursos propios (tributarios y no tributarios).

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

El Cuadro I.4 presenta los niveles de correspondencia fiscal media por jurisdicciones y por subperíodos. En el caso de Córdoba, puede apreciarse que la correspondencia fiscal aumenta en la década de los '90 debido a que, como se mencionara anteriormente, los recursos propios se fortalecen en términos relativos a las transferencias. En el subperíodo 1983- 1991, el 32,8% del gasto provincial se financiaba con recursos propios, porcentaje que se incrementa al 40,3% en el subperíodo 1992-2001.

Gráfico I.4: Correspondencia fiscal 2001 y I semestre 2004*



* Gasto financiado con recursos propios (tributarios y no tributarios).

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

Un dato muy interesante es que la correspondencia fiscal se incrementa en el período post – devaluación, circunstancia que puede ser sorprendente si se considera el mayor aumento relativo de las transferencias sobre los recursos propios (ver Gráfico I.3). En el subperíodo 2002- I semestre del 2004, Córdoba financió el 40,8% de su gasto con recursos propios, levemente por encima del porcentaje del subperíodo anterior (40,3%). Lo que sucede es que el gasto público (el denominador del indicador) ha crecido menos que lo que han crecido los recursos propios y las transferencias federales. Y es por este último motivo que ha mejorado la correspondencia fiscal. Claro está que la situación no se mantendrá si el gasto llegase a crecer de manera tal de recortar la brecha que le han sacado los ingresos provinciales en estos últimos dos años.

Cuadro I.5: Gasto subnacional financiado con fuentes propias de ingresos

Período	Con ingresos tributarios propios		Con tasas y otros ingresos no tributarios	
	Córdoba	Resto de jurisdicciones	Córdoba	Resto de jurisdicciones
1983	26,2%	24,0%	4,5%	12,7%
1984	29,3%	27,6%	3,2%	11,6%
1985	30,9%	31,2%	2,6%	12,5%
1986	31,8%	30,7%	4,2%	14,1%
1987	27,0%	25,7%	2,9%	11,2%
1988	28,3%	24,6%	5,9%	12,4%
1989	28,5%	24,2%	2,9%	12,3%
1990	29,6%	26,7%	4,5%	9,6%
1991	29,9%	28,7%	2,9%	8,3%
1992	35,6%	32,6%	2,4%	8,9%
1993	31,7%	32,3%	5,7%	10,3%
1994	33,8%	32,7%	7,2%	10,2%
1995	35,3%	30,2%	6,3%	10,3%
1996	41,9%	31,7%	7,9%	11,9%
1997	36,0%	33,1%	5,7%	13,1%
1998	35,1%	33,1%	8,3%	9,6%
1999	33,4%	30,1%	7,2%	9,6%
2000	34,1%	30,0%	6,0%	10,5%
2001	25,9%	26,9%	3,7%	9,9%
2002	30,3%	31,2%	9,0%	13,2%
2003	34,0%	35,0%	7,7%	14,5%
I - semestre 2004	35,1%	39,8%	6,4%	14,1%

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

Gráfico I.5: Gasto subnacional financiado con recursos tributarios propios Córdoba y resto de jurisdicciones

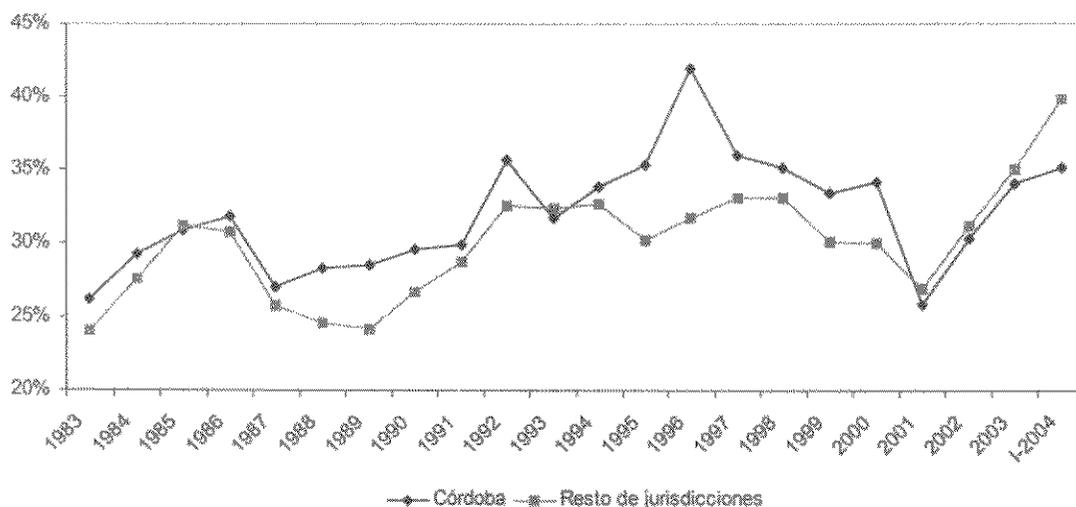
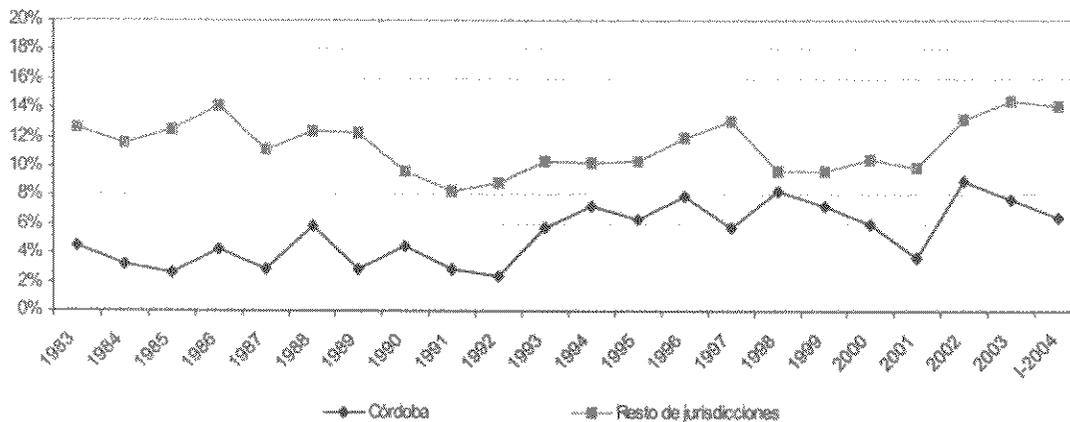


Gráfico I.6: Gasto subnacional financiado con tasas y otros ingresos propios no tributarios. Córdoba y resto de jurisdicciones



Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

Es interesante notar que la correspondencia fiscal de la provincia de Córdoba se asienta sobre fuentes tributarias propias en mayor medida que lo que sucede en el resto de jurisdicciones del país. Esto puede apreciarse claramente en el Gráfico I.5, donde se muestra que el porcentaje del gasto financiado con ingresos tributarios propios ha sido en casi todos los años del período bajo análisis mayor en Córdoba que en el resto de jurisdicciones subnacionales del país. Por el contrario, las tasas y otros ingresos no tributarios han tenido menor relevancia en Córdoba respecto al resto de

jurisdicciones. Esta evidencia, que se observa claramente en el Gráfico I.6, tiene mucho que ver con los ingresos por regalías y por el hecho de que esta fuente de ingresos, no disponible en Córdoba, es muy importante en diversas provincias del país, especialmente las patagónicas.

I. 2 La estructura tributaria subnacional

Del estudio de la experiencia internacional surge que, a diferencia de lo que sucede en Argentina, los impuestos sobre los ingresos son la principal fuente de financiamiento de los gobiernos subnacionales de países desarrollados. Por ejemplo, en Bélgica el 51,6% de los ingresos estatales provienen de impuestos que gravan los ingresos; en Canadá este porcentaje crece al 56%; en Suiza es del 75,5% y en Estados Unidos del 39,5%. Tanto en países federales como unitarios se observa una tendencia creciente a afectar este tipo de bases imponibles en detrimento de otras, en particular del consumo.

Los impuestos que recaen sobre bienes y servicios están centralizados en muchos países, aunque hay excepciones como las de Estados Unidos, Brasil, Canadá, India, Colombia, Alemania y el propio caso de Argentina. Una observación importante es que en casi ningún país existe un impuesto a las ventas de tipo cascada o acumulativo (caso del Impuesto a los Ingresos Brutos); por caso, la implementación de un IVA a nivel federal permitió sustituirlo en los países de la OECD.

Es interesante notar que a nivel subnacional los países unitarios muestran una mayor inclinación a gravar bases patrimoniales que los países federales, mientras que en estos últimos, como se mencionara antes, se destaca la imposición sobre ingresos y, en menor medida, bienes y servicios.

Para una muestra de 44 países, Piffano (2003) muestra que la Argentina es uno de los países donde los impuestos sobre los ingresos menos gravitación tienen en la estructura federal de financiamiento tributario. Ordenando los países en forma decreciente de acuerdo a la participación de los impuestos sobre ingresos (Impuesto a la Renta o a las Ganancias, tanto de personas físicas como jurídicas), Argentina se ubica en el puesto 40º, por debajo de Brasil y Paraguay.⁷ Por el contrario, si el criterio de ordenamiento es la participación de los impuestos sobre bienes y servicios, Argentina se ubica en el 6º lugar.⁸

A nivel subnacional, la recaudación tributaria Argentina se sostiene en impuestos que gravan bienes y servicios, caso del Impuesto a los Ingresos Brutos y de Sellos. En el Cuadro I.6 puede apreciarse que estas fuentes tributarias representan las dos terceras partes de los ingresos tributarios propios totales. Otros gravámenes importantes son los que afectan a los activos patrimoniales de familias y empresas (Impuesto Inmobiliario e Impuesto a los Automotores) que representan la cuarta parte de la recaudación provincial.

Es interesante advertir en el Cuadro I.6 que la participación de los impuestos sobre bienes y servicios ha ido creciendo a lo largo de las últimas dos décadas (ver últimas tres filas), alcanzando un valor máximo en el año 2003 y primer semestre del 2004 (69%). Por el contrario, el peso de los impuestos patrimoniales es en la actualidad el menor de todo el período bajo análisis (21%).

⁷ Otra característica distintiva de la estructura tributaria argentina, también resaltada por Piffano, es que la recaudación del impuesto sobre la renta proviene mayoritariamente de la carga sobre personas jurídicas (empresas), a diferencia de lo que sucede en países desarrollados, donde el impuesto que grava la renta de las personas suele ser la fuente de ingresos más importante.

⁸ En el Anexo N°1 se encuentra el detalle de esta estadística.

Cuadro I.6: Estructura de financiamiento tributario subnacional

Período	Impuestos sobre bienes y servicios (1)	Impuestos al patrimonio (2)	Otros gravámenes
1983	61%	37%	2%
1984	61%	37%	2%
1985	61%	37%	2%
1986	66%	32%	2%
1987	69%	28%	3%
1988	65%	32%	3%
1989	62%	35%	3%
1990	61%	36%	3%
1991	64%	34%	2%
1992	64%	29%	7%
1993	65%	28%	7%
1994	66%	28%	7%
1995	66%	27%	7%
1996	64%	26%	9%
1997	64%	25%	11%
1998	65%	25%	11%
1999	65%	24%	11%
2000	64%	24%	12%
2001	65%	25%	10%
2002	65%	22%	13%
2003	69%	21%	10%
1- Semestre 2004	69%	21%	10%
1983-1991	63%	34%	2%
1992-2001	65%	26%	9%
2002- I 2004	67%	21%	11%

(1) Incluye Impuesto a los Ingresos Brutos y de Sellos. (2) Incluye Impuesto Inmobiliario y a los Automotores.

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

A nivel subnacional, la recaudación tributaria Argentina se sostiene en impuestos que gravan bienes y servicios, caso del Impuesto a los Ingresos Brutos y de Sellos. En el Cuadro I.6 puede apreciarse que estas fuentes tributarias representan las dos terceras partes de los ingresos tributarios propios totales. Otros gravámenes importantes son los que afectan a los activos patrimoniales de familias y empresas (Impuesto Inmobiliario e Impuesto a los Automotores) que representan la cuarta parte de la recaudación provincial.

Es interesante advertir en el Cuadro I.6 que la participación de los impuestos sobre bienes y servicios ha ido creciendo a lo largo de las últimas

dos décadas (ver últimas tres filas), alcanzando un valor máximo en el año 2003 y primer semestre del 2004 (69%). Por el contrario, el peso de los impuestos patrimoniales es en la actualidad el menor de todo el período bajo análisis (21%).

Cuadro I.7: Estructura de financiamiento tributario por provincia (2003)

Jurisdicción	Impuestos sobre bienes y servicios (1)	Impuestos al patrimonio (2)	Otros gravámenes
Santa Cruz	99,6%	0,3%	0,0%
Neuquén	94,1%	5,9%	0,0%
Salta	91,5%	4,1%	4,3%
Chaco	90,9%	3,0%	6,1%
Tierra del Fuego	90,5%	0,1%	9,4%
Chubut	90,5%	0,0%	9,5%
Formosa	85,5%	2,9%	11,6%
Catamarca	82,8%	17,1%	0,0%
La Rioja	78,8%	21,0%	0,2%
Tucumán	76,7%	15,3%	8,1%
Santa Fe	76,4%	19,0%	4,7%
Misiones	76,3%	11,9%	11,8%
Santiago del Estero	76,2%	11,8%	11,9%
San Luis	76,2%	17,5%	6,3%
Río Negro	74,9%	23,9%	1,2%
Mendoza	72,3%	23,8%	3,9%
Corrientes	70,8%	29,2%	0,0%
Ciudad de Buenos Aires	69,9%	26,2%	3,9%
Jujuy	67,9%	10,5%	21,6%
Córdoba	65,0%	29,0%	6,0%
San Juan	64,7%	25,9%	9,4%
La Pampa	64,3%	31,7%	3,9%
Buenos Aires	62,2%	20,7%	17,2%
Entre Ríos	56,8%	33,4%	9,9%

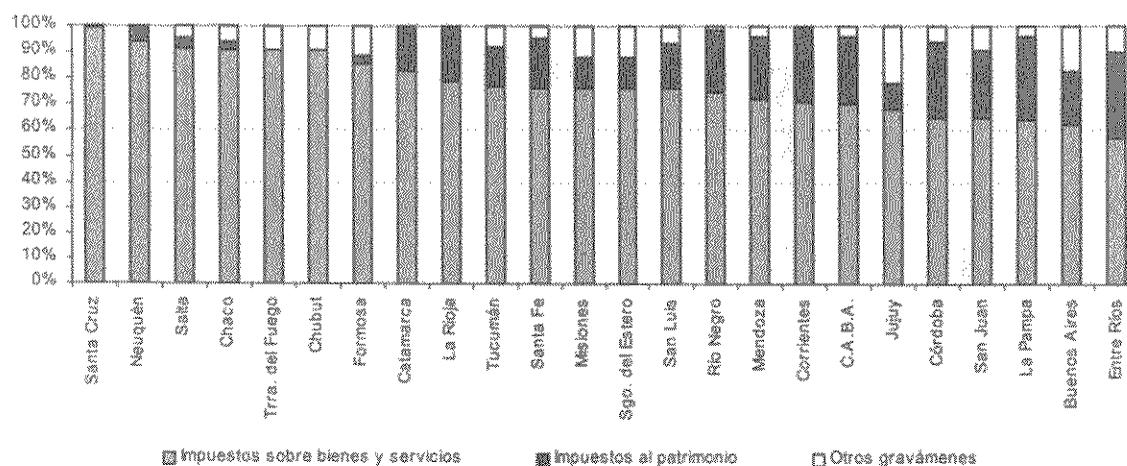
(1) Incluye Impuesto a los Ingresos Brutos y de Sellos. (2) Incluye Impuesto Inmobiliario y a los Automotores.

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

Dado que los números agregados no reflejan la disparidad regional se presenta en el Cuadro I.7 la estructura de financiamiento tributario propio de las distintas jurisdicciones subnacionales para el año 2003. Es interesante notar que en algunas provincias el peso relativo de los impuestos sobre bienes y servicios es más importante que en otras y que lo mismo sucede con los

impuestos patrimoniales.⁹ En el caso de Córdoba se advierte que tiene una estructura tributaria similar a la del promedio de jurisdicciones en lo que hace al peso de los impuestos sobre bienes y servicios, pero con mayor participación de la tributación sobre activos patrimoniales.

Gráfico I.7: Estructura de financiamiento tributario por provincia (2003)



Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

El principal gravamen provincial ha sido en las últimas décadas el Impuesto a los Ingresos Brutos (IIB), que como su nombre lo refiere, recae sobre los ingresos brutos de las actividades productivas. Se trata de un tributo que tiene fuerte contraindicaciones económicas en función de que altera la asignación de los factores de la producción y desalienta la competitividad de la producción nacional.

A pesar de todos los esfuerzos que se realizaron para acotar la importancia del Impuesto a los Ingresos Brutos y evitar sus efectos nocivos, la participación de este gravamen en la estructura de financiamiento provincial ha crecido en las últimas décadas, llegando a valores máximos en el año 2003

⁹ La comparación de la importancia de las distintas bases imponibles en provincias puede estar distorsionada al no considerar en el análisis lo que sucede a nivel local. Esto es válido particularmente en el caso de que el grado de descentralización tributaria a nivel municipal difiera entre provincias (si ciertas bases tributarias se encuentran más descentralizadas en algunas jurisdicciones frente a otras).

y primer semestre del 2004.¹⁰ La provincia de Córdoba no es la excepción, en el período 2002-I semestre 2004 el Impuesto a los Ingresos Brutos alcanzó su máxima participación en los ingresos tributarios propios de la provincia, llegando a casi el 58%.

Cuadro I.8: El peso del Impuesto a los Ingresos Brutos en los recursos tributarios propios de las provincias

Jurisdicción	Período 1983-1991	Período 1992-2001	Período 2002- I semestre de 2004
Tierra del Fuego	67,1%	85,7%	90,1%
Santa Cruz	77,2%	80,8%	86,1%
Chaco	68,8%	75,3%	84,7%
Chubut	65,9%	74,4%	79,3%
Neuquén	61,2%	71,5%	78,2%
Formosa	67,5%	77,5%	76,1%
Salta	58,7%	73,3%	74,3%
Catamarca	66,3%	66,2%	74,2%
Corrientes	59,5%	67,7%	71,6%
La Rioja	65,7%	69,1%	69,0%
Ciudad de Buenos Aires	66,6%	66,9%	68,6%
Misiones	68,6%	59,5%	68,1%
Jujuy	68,4%	67,0%	66,7%
Río Negro	54,7%	57,2%	61,8%
Tucumán	51,7%	54,4%	61,7%
San Luis	58,9%	58,3%	61,1%
Santa Fe	49,9%	54,1%	60,9%
San Juan	48,7%	51,0%	60,8%
Santiago del Estero	54,0%	55,5%	59,8%
Córdoba	56,9%	54,5%	57,6%
Mendoza	43,8%	56,1%	56,8%
Buenos Aires	44,3%	48,5%	53,3%
Entre Ríos	41,8%	43,8%	48,6%
La Pampa	41,1%	45,2%	48,4%

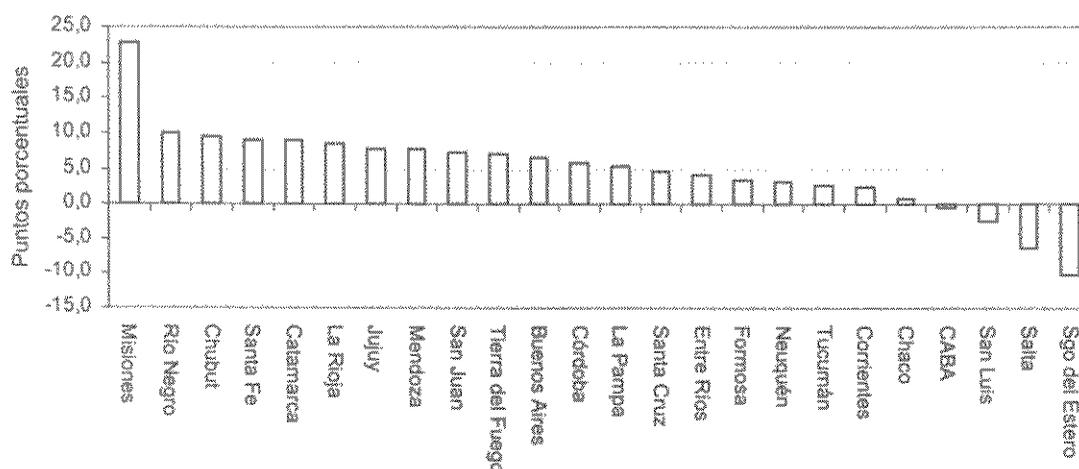
Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

En el Gráfico I.8 se presenta en cuántos puntos porcentuales se incrementó la participación del Impuesto a los Ingresos Brutos entre el año 2001 y el I semestre del año 2004. Puede apreciarse que prácticamente todas

¹⁰ Los más relevantes de estos esfuerzos fueron los Pactos Fiscales firmados en los años 1992 y 1993 por la Nación y las provincias, donde estas últimas se comprometían a avanzar en la desgravación de actividades del Impuesto a los Ingresos Brutos hasta su completa sustitución por un impuesto al consumo más neutral.

las jurisdicciones se hicieron más dependientes del IIB en el período post – devaluación.

Gráfico I.8: Crecimiento de la participación de Ingresos Brutos en el período post devaluación (en puntos porcentuales)*



* Diferencia entre la participación del IIB en el I semestre del 2004 y la que tenía en el año 2001.

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

1.3 El peso relativo de los ingresos poco visibles

Una característica deseable para el financiamiento del Estado es que éste sea lo más visible posible para las personas. Esta condición se requiere a los efectos de que los ciudadanos, a la hora de expresar sus preferencias sobre los bienes y servicios públicos que desean, tengan información suficiente como para advertir el costo real que éstos tienen para la sociedad. La idea es que los ciudadanos deben formarse una percepción correcta del costo de oportunidad que implica una mayor provisión de bienes y servicios públicos.

Si las fuentes de financiamiento del Estado son poco visibles, en el sentido de que se requiere un gran esfuerzo en términos de tiempo y recursos asignados para conocer de dónde provienen los ingresos públicos, es probable

que se subestime el costo de oportunidad del accionar público y que exista una sobredemanda de bienes y servicios públicos.¹¹

En un país federal con un esquema de coparticipación de recursos, la visibilidad de los ingresos subnacionales se deteriora debido a que el ciudadano común percibe a los impuestos coparticipables como gravámenes federales, sobre los cuáles existe una obligación de contraprestación básicamente de parte del gobierno central. Además, cuando se trata de esquemas de tipo redistributivos como el que rige en Argentina, se diluye la correspondencia entre lo que aporta cada jurisdicción y lo que esta recibe en concepto de impuestos federales.

Por otra parte, los propios gravámenes tienen diferentes grados de visibilidad. Así, los impuestos personales tienen mucho más visibilidad que los impuestos reales (los que recaen sobre bienes y servicios). Dentro de los impuestos reales existe también un propio ranking de visibilidad; en efecto, los impuestos al consumo que vienen detallados en facturas (caso del IVA) son más visibles que los impuestos que vienen incorporados en el precio de los bienes y servicios (caso del Impuesto a los Ingresos Brutos). Por último, existen otras gravámenes muy poco visibles, aquellos que recaen sobre recursos naturales, caso de las regalías hidrocarburíferas.

En el Cuadro I.9 se presenta la participación de tres fuentes de ingresos poco visibles, a saber, lo recaudado en concepto del Impuesto a los Ingresos Brutos, las transferencias de coparticipación y las regalías hidrocarburíferas, en el total de ingresos, para las distintas jurisdicciones del país y en el período bajo análisis.

¹¹ Este problema de *ilusión fiscal* se discute con mayor profundidad en la segunda sección de este informe.

Cuadro I.9: Participación de ingresos poco visibles en ingresos totales*

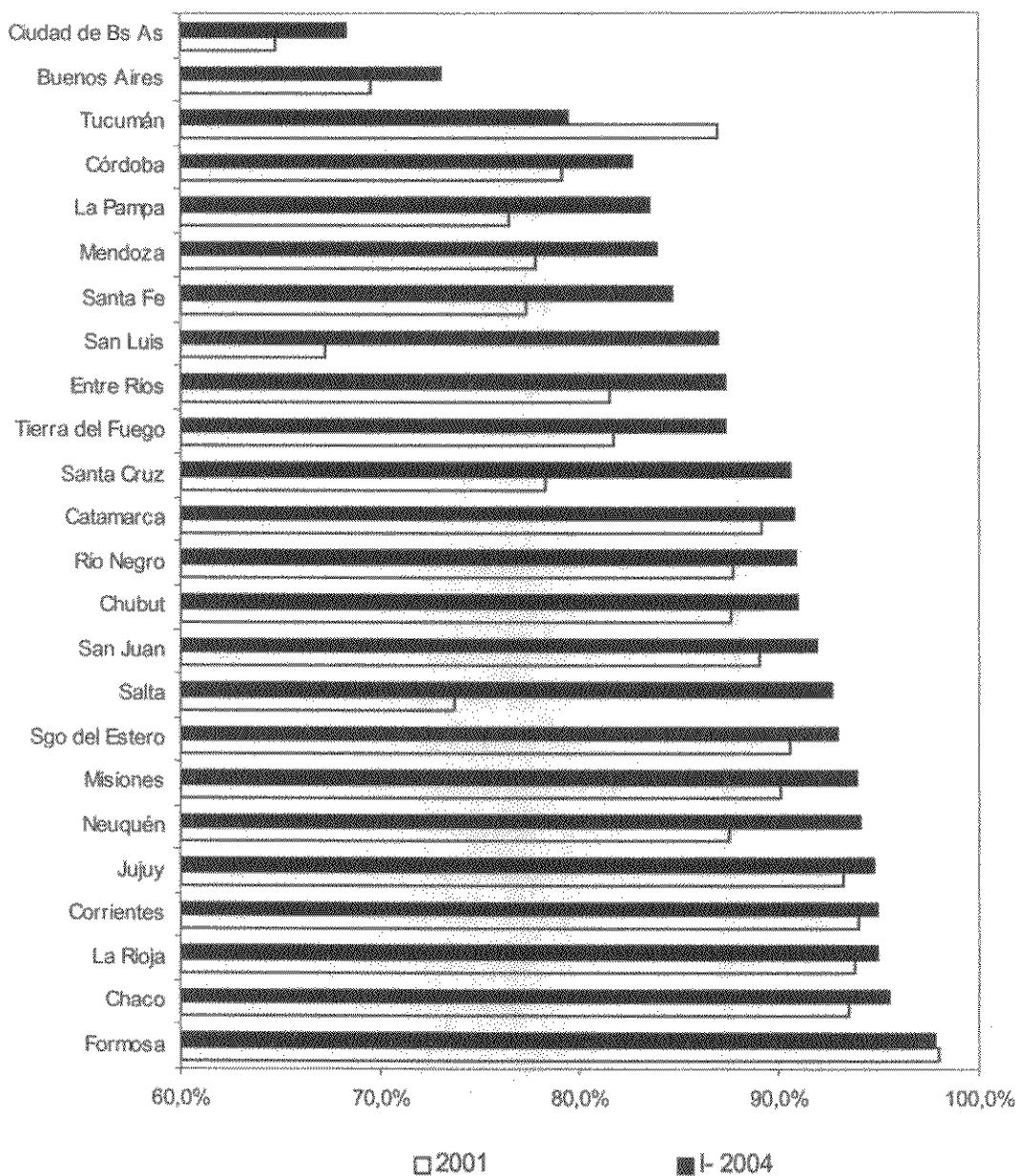
Jurisdicción	1983-1991	1992-2001	2002-I 2004	1983 - I 2004
Formosa	96,5%	95,7%	97,8%	96,3%
La Rioja	95,5%	93,6%	93,5%	94,4%
Chaco	94,0%	93,9%	93,7%	94,0%
Catamarca	94,4%	93,1%	89,8%	93,2%
Corrientes	92,4%	93,5%	94,3%	93,2%
Santiago del Estero	91,2%	91,5%	91,0%	91,3%
Chubut	92,0%	90,0%	89,9%	90,8%
Misiones	92,2%	89,1%	91,4%	90,7%
San Juan	91,7%	87,7%	90,7%	89,7%
Santa Cruz	96,6%	82,4%	86,3%	88,7%
Jujuy	86,6%	86,4%	93,3%	87,4%
Tierra del Fuego	88,0%	87,3%	84,9%	87,2%
Tucumán	88,2%	86,6%	81,3%	86,5%
Salta	85,2%	85,6%	92,7%	86,4%
San Luis	94,5%	80,9%	80,2%	86,4%
Neuquén	85,0%	82,8%	92,8%	85,1%
Río Negro	85,1%	83,6%	88,9%	85,0%
Entre Ríos	77,6%	79,6%	85,3%	79,5%
Córdoba	81,8%	76,4%	78,7%	78,9%
La Pampa	78,7%	77,4%	81,4%	78,5%
Santa Fe	75,9%	76,0%	82,9%	76,9%
Mendoza	82,4%	69,6%	81,7%	76,5%
Buenos Aires	66,5%	67,5%	70,1%	67,4%
Ciudad de Buenos Aires	65,8%	64,7%	68,4%	65,6%

* Se consideran como fuentes de ingresos poco visibles al Impuesto a los Ingresos Brutos, las transferencias de coparticipación y las regalías hidrocarburíferas.

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

Casi el 80% de los ingresos totales de la provincia de Córdoba provienen de estas fuentes de financiamiento mencionadas. Es decir, una abrumadora mayoría de los recursos con los que se financia la provincia son de difícil percepción para el ciudadano “común”. La participación de los recursos poco visibles disminuyó en la década de los '90, pero ha vuelto a subir en el período post – devaluación. Esto último ha sucedido en todas las provincias, tal como puede apreciarse en el Gráfico I.9.

**Gráfico I.9: Participación de ingresos poco visibles en ingresos totales
Año 2001 y I semestre de 2004**



Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea sobre la base de datos oficiales.

1.4 En síntesis

El propósito de esta primera sección del informe fue ampliar el diagnóstico acerca del grado de descentralización fiscal en materia tributaria vigente en Argentina. A partir de la evidencia internacional y el repaso de las estadísticas locales, surgen del estudio las siguientes conclusiones:

- Existe en Argentina una descentralización asimétrica. El proceso de descentralización de gastos no fue acompañado de la consecuente descentralización de fuentes tributarias de ingresos, lo cuál ha dado lugar a la necesidad de que se instrumente un poderoso esquema federal de transferencias a los efectos de compensar el desequilibrio fiscal que se produce en los gobiernos subnacionales.
- La evidencia internacional muestra que Argentina es un país poco descentralizado en materia tributaria, no sólo en términos relativos a lo que sucede en otros países federales (por ejemplo, en Estados Unidos, Canadá y Brasil), sino también considerando la evolución que ha tenido la política fiscal en ciertos países unitarios, donde se ha concedido a las administraciones locales, particularmente, mucho protagonismo en materia de financiamiento tributario. La comparación con lo que sucede en otras partes del mundo muestra también que el nivel de correspondencia fiscal que tienen los gobiernos subnacionales argentinos es sumamente reducido.
- La gran disparidad regional que existe en la Argentina (por diferencias económicas naturales o “de partida” y/o por una evolución histórica asimétrica), hace que el nivel de correspondencia fiscal difiera significativamente entre provincias, bajo un mismo esquema de distribución de potestades tributarias de ingresos y gastos.
- Córdoba es una provincia que tiene indicadores de correspondencia fiscal “promedio”, es decir que no es una de las jurisdicciones que más gasto financia con recursos propios, pero tampoco es una de las más dependientes de las transferencias federales de ingresos. La provincia financia poco más de la tercera parte de su gasto con recursos sobre los que tiene plena autonomía.

- Del análisis de los indicadores de descentralización y correspondencia fiscal de las últimas dos décadas y comienzos de la actual surge una apreciación interesante: la correspondencia fiscal durante el período 1992-2001 fue levemente mayor a la del período 1983-1991. En los años post – devaluación, se ha incrementado un poco más la correspondencia fiscal, a pesar de que las transferencias federales de ingresos hayan crecido más que los recursos propios. El tema es que el gasto ha crecido menos que ambas fuentes de ingresos mencionadas.
- La estructura tributaria provincial se sostiene en impuestos que gravan bienes y servicios, caso del Impuesto a los Ingresos Brutos. Esto no es lo que se observa en países federales más desarrollados, caso de Australia, Bélgica, Canadá, Alemania, Suiza y Estados Unidos, donde la principal base imponible son los ingresos. Además, en ningún país desarrollado existe hoy un impuesto sobre bienes y servicios de tipo cascada o acumulativo, como lo es Ingresos Brutos.
- El hecho de que Ingresos Brutos sea la principal fuente propia de ingresos hace del sistema tributario provincial un sistema muy poco visible para el contribuyente. No les resulta sencillo a los contribuyentes determinar el “tamaño de su factura tributaria”, al tratarse de un impuesto que viene “escondido” en el precio de bienes y servicios. Este problema de reducida visibilidad del esquema de financiamiento provincial se acrecienta si se considera la alta dependencia de las provincias respecto a las transferencias federales de ingresos.
- De acuerdo a las estimaciones realizadas, más del 75% del gasto de la provincia de Córdoba es financiado con ingresos poco visibles, circunstancia que genera problemas de ilusión fiscal. Los efectos de la ilusión fiscal son un crecimiento excesivo del tamaño del Estado y una baja eficiencia en la gestión administrativa.

- Lamentablemente este último problema se ha agravado en los años post – devaluación. En la actualidad la participación de las transferencias y de Ingresos Brutos en los recursos totales de las jurisdicciones se encuentra en niveles casi récords de los últimos 21 años.
- Todas estas apreciaciones deberán ser tenidas en cuenta a la hora de pensar en un proceso de descentralización tributaria y, en términos más ambiciosos, en un proceso integral de reforma tributaria que alcance a los tres niveles de gobierno. En este sentido, a pesar que la doctrina sugiere que la función de redistribución de ingresos sea potestad del gobierno central, la evidencia muestra que en todos los países desarrollados los gobiernos subnacionales financian una porción muy importante de su gasto con impuestos sobre los ingresos.¹² Una virtud que tienen estos impuestos - especialmente reconocida - es que resultan muy visibles para los contribuyentes, cualidad que importa a los fines de promover la transparencia y la responsabilidad fiscal de las autoridades de gobierno. En el caso de Argentina, la descentralización de estas bases (en forma parcial y con ciertas restricciones) contribuiría no sólo a incrementar la correspondencia fiscal de los Estados subnacionales sino también a incrementar la visibilidad de sus esquemas de financiamiento.

¹² Ver primer informe parcial sobre la discusión acerca de qué nivel de gobierno debe asumir la tarea de redistribución de ingresos.

II. Los problemas de ilusión fiscal en un contexto de baja correspondencia fiscal

La correspondencia fiscal ayuda a promover la transparencia fiscal y esta última, la responsabilidad fiscal. Existe transparencia fiscal cuando los ciudadanos disponen de información suficiente como para evaluar los beneficios del gasto público y el costo de su financiamiento.

Es de esperar que la transparencia fiscal se acreciente a mayor correspondencia fiscal en cada nivel de gobierno. En un esquema donde el gasto público se encuentra perfectamente ligado a su financiamiento (en términos territoriales), se hace máxima la visibilidad de la decisión pública de cada nivel de gobierno y esta última induce a una mayor responsabilidad fiscal. En efecto, un electorado informado presionará por el correcto y mejor uso de los recursos públicos.

Por el contrario, cuando existe una débil relación entre las decisiones de gasto y las de tributación, se enturbia la percepción de los individuos respecto al precio de la provisión pública local. Un esquema de esta naturaleza requiere de un sistema de transferencias que corrija las asimetrías entre gastos e ingresos. Pero la respuesta de los gobiernos subnacionales a las transferencias puede no ser la más deseada o la más eficiente en términos económicos. En efecto, la presencia de *ilusión fiscal* por parte de los votantes puede llevar a excesos de gastos y malas asignaciones de recursos a nivel subnacional.

La ilusión fiscal, un concepto introducido por Puviani cerca de 1903, se refiere básicamente a una percepción distorsionada de los ciudadanos respecto a los parámetros fiscales. Así, los efectos de ilusión de los ingresos y

gastos por el lado del presupuesto pueden ocasionar distorsiones en las decisiones y asignaciones del gasto del gobierno.

De acuerdo a distintos autores la estructura de financiamiento del gasto público es determinante del tamaño del Estado en una economía. Bajo este argumento, ciertas fuentes de financiamiento tienden a disminuir el costo percibido de la provisión de bienes y servicios públicos por parte de los contribuyentes. Se trata de aquellas fuentes menos “visibles” para contribuyentes que no se encuentran plenamente informados, como pueden serlo las transferencias de un gobierno superior y el endeudamiento.¹³

La hipótesis implícita aquí es que las autoridades de gobierno pueden modificar la percepción de los ciudadanos respecto al verdadero tamaño del Estado. Se supone que los ciudadanos evalúan el tamaño de su gobierno por el tamaño de la “factura” tributaria, por lo que las autoridades tienen incentivos a distorsionar dicha “factura” a los efectos de una evaluación más favorable priorizando fuentes de financiamiento menos perceptibles.

En concreto, se sostiene que una percepción equivocada del tamaño del gobierno puede surgir en presencia de: a) estructura tributaria compleja integrada por impuestos poco visibles; b) el financiamiento del gasto mediante deuda; c) transferencias desde un nivel de gobierno superior a otro inferior (“efecto papel matamoscas”).

A mayor complejidad del sistema tributario y menor visibilidad de los impuestos, según este enfoque, menor percepción de la carga fiscal que soporta el contribuyente. En un sistema de estas características, estar bien informado respecto a los parámetros fiscales relevantes tiene un costo muy

¹³ Contribuyente que se mantiene probablemente desinformado respecto a ciertos parámetros del sector público por una especie de “ignorancia racional”, en la medida que conoce que su decisión tiene un impacto pequeño en las decisiones colectivas.

superior a los beneficios. Cuando las fuentes tributarias son numerosas, cuando los impuestos son de tipo indirectos (aquellos que gravan consumo y vienen incorporados a los precios de los bienes y servicios), y cuando las obligaciones tributarias se cancelan de manera espaciada en el tiempo, más dificultoso resulta para el contribuyente evaluar la presión fiscal que soporta.¹⁴

Lo mismo sucede con el financiamiento del Estado vía el uso del crédito. Por un lado, se sostiene que es probable que los individuos subestimen el incremento tributario que probablemente se requiera en el futuro para afrontar el mayor consumo público actual logrado gracias al endeudamiento y que consecuentemente una baja de impuestos, por ejemplo, genere un cierto “efecto ingreso” que estimule el gasto. Pero por el otro, lo que es más importante tal como lo señalan Buchanan y Wagner (1977), la utilización del endeudamiento como fuente de financiamiento reduce el precio percibido de la provisión pública para los actuales contribuyentes de impuestos (genera “efecto sustitución”) y consecuentemente incrementa la demanda por esos servicios.¹⁵

Respecto a la situación de las transferencias, debe considerarse que el modelo teórico tradicional sostiene que transferencias *de tipo no condicionadas sólo generan efecto ingreso*, mientras que las transferencias condicionadas de tipo compensatorio *generan efecto precio y efecto*

¹⁴ Puviani (1903) sostiene que los gobiernos son una agencia monopólica, con agentes que ejercen presión para el aumento del gasto público mediante la implementación de políticas tributarias que disimulan la presión impositiva a través de impuestos indirectos, que son los que generan menor resistencia de parte de los ciudadanos por su menor visibilidad. La existencia de ilusión fiscal permite el aumento de tasas mientras se minimiza la resistencia de los grupos afectados.

¹⁵ De acuerdo a estos autores, existe una clara ventaja en la utilización de endeudamiento para el financiamiento del gasto, dado que “el incremento en la presión tributaria futura que implica el endeudamiento no genera tanta resistencia en los ciudadanos comparada a aquella generada por un incremento en la presión tributaria corriente”.

ingreso.¹⁶¹⁷ Ahora bien, existe una fuerte discusión teórica respecto de si las transferencias no condicionadas no generan también un estímulo superior sobre el gasto público al que prevalece bajo otra fuente de ingresos. Existen autores que consideran que las transferencias de ingresos desde un nivel superior de gobierno a otro inferior sufren un efecto “papel matamoscas” (*flypaper effect*): se quedan “pegadas” al primer receptor de las mismas, transformándose en mayor gasto público.

Los trabajos de Oates (1979), Courant (1979), Winer (1983) y Logan (1986) consideran que todas las transferencias generan la ilusión de una reducción en el precio relativo de los bienes y servicios públicos respecto a los bienes privados (una reducción del costo marginal). Filimon, Romer y Rosenthal (1982) critican el modelo tradicional de decisión colectiva asentado en el votante mediano y en el supuesto de “planificador benevolente”. Según estos autores las transferencias posibilitan que el burócrata imponga un mayor nivel de gasto público que el que prevalecería bajo ingresos propios. Fossett (1990) y Turnbull (1992) desarrollan modelos incorporando incertidumbre y inestabilidad en los ingresos por transferencias. En este contexto el traslado de las transferencias al sector privado vía una baja de impuestos tiene un elevado riesgo financiero y político. Criticando el supuesto de exogeneidad de las transferencias, Knight (2000) sostiene que las transferencias son endógenas y que las jurisdicciones que tienen un mayor nivel de transferencias son aquellas que también prefieren un mayor nivel de

¹⁶ En el Anexo N°2 se presenta el modelo “clásico” de análisis de las transferencias.

¹⁷ Una transferencia *condicionada de tipo compensatorio*, por su propia naturaleza, reduce el precio del bien público para la comunidad, relajando la restricción presupuestaria para el consumo del bien público. Este tipo de transferencias genera *efecto ingreso*, dado que la comunidad tiene ahora mayor ingreso para destinar al consumo de ambos bienes; y *efecto sustitución* de bien privado por bien público, al ser este último más barato en términos relativos que antes. Si el abaratamiento de precios relativos y el incremento del ingreso disponible expanden fuertemente el consumo del bien público, puede suceder que la nueva canasta tenga mucho más del bien público y menos del bien privado respecto a la situación original

bienes y servicios públicos. Para Chernick (1979) una transferencia de tipo no condicionada se puede volver implícitamente una transferencia condicionada si las transferencias constituyen un “premio” a aquellas jurisdicciones que están dispuestas a gastar en aquellos bienes y servicios en que el administrador de las transferencias tiene preferencias.

III. Una propuesta de descentralización tributaria

A la hora de pensar un proceso de descentralización tributaria para Argentina surgen distintos elementos a tener en cuenta:

- En primer lugar, es importante tener un buen diagnóstico acerca de las características de los distintos impuestos que “potencialmente” pueden manejar los gobiernos subnacionales, en particular los efectos económicos que estos generan.
- En segundo lugar, debe advertirse que los distintos objetivos tributarios muchas veces se enfrentan, en el sentido de que para alcanzar uno de ellos debe resignarse la obtención de otro/s. En forma sintética, se argumenta que el sistema tributario debe preservar la eficiencia asignativa y distributiva y actuar como estabilizador del nivel de actividad económico.¹⁸ Además, debe asegurar un rendimiento suficiente para financiar el nivel deseado de bienes y servicios públicos, como así también las políticas de redistribución de ingresos y asistencia social. Por último, debe ser simple de administrar por el fisco y de cumplir por los contribuyentes. Ahora bien, muchos de estos objetivos entran en conflicto entre sí, por lo que deberán ponderarse de acuerdo a las preferencias de los ciudadanos y *policy makers*.¹⁹
- En tercer lugar, debe repasarse la evidencia internacional a los efectos de verificar en la práctica si se aplica o no lo que sugiere la “biblioteca”, la viabilidad de la aplicación de determinados

¹⁸ En materia de eficiencia asignativa, Piffano (2003) incluye: eficiencia estática, eficiencia dinámica, efectos sobre el comercio interno y externo, y efectos sobre las decisiones colectivas.

¹⁹ Surge la necesidad de contar con una función de bienestar social.

gravámenes, cuestiones de implementación ligadas a la administración tributaria, etc..

- Por último, debe considerarse el grado de consenso técnico y político respecto de las modificaciones que se pretenden realizar, como la experiencia y el *know how* con que cuentan las administraciones tributarias subnacionales.

A continuación se desarrollan con mayor detalle cada una de estas apreciaciones, para finalizar luego con los lineamientos generales de la propuesta de descentralización.

III.1 Impuestos “potencialmente” provinciales

En general todos los estudios sobre procesos de descentralización tributaria y, en términos más amplios, de reformas tributarias a nivel subnacional consideran que los impuestos que mejor ajustan para su administración descentralizada son los gravámenes que afectan el consumo, ya sea de una manera indirecta (caso del IVA en sus distintas versiones, del Impuesto a las Ventas Minoristas, de los Impuestos sobre Consumos Específicos) o directa (caso del Impuesto Hall- Rabushka y del Impuesto a las Ganancias Personales tipo consumo), y los que recaen sobre el activo de las personas (Impuesto a los Bienes Personales, Impuesto Inmobiliario, Impuesto a los Automotores).

De IERAL (2001) se puede extraer un resumen de los efectos que generan sobre un conjunto de objetivos (autonomía fiscal subnacional; capacidad recaudadora; estabilidad de la recaudación; consideraciones de eficiencia; impacto sobre la distribución del ingreso; etc.) los tributos “potencialmente” provinciales antes mencionados. De esta síntesis, que se encuentra en el Cuadro III.1, surgen algunas apreciaciones importantes:

- Bajo cualquiera de los gravámenes bajo análisis, se sugiere que el grado de autonomía fiscal subnacional sea acotado a los efectos de simplificar costos de administración y cumplimiento tributario y minimizar efectos distorsivos sobre la asignación de recursos en presencia de alícuotas diferenciales. Es decir, se exige armonización en la estructura de los gravámenes, especialmente en lo que respecta a bases imponibles y alícuotas en determinados gravámenes (respecto a esto último, se sugieren alícuotas planas o bandas de alícuotas). Sólo en el Impuesto a los Bienes Personales pueden las provincias tener un mayor grado de autonomía tributaria.
- Dado que se trata básicamente de impuestos generales al consumo, la capacidad de recaudación es muy similar en todos los gravámenes. De todos modos, esta dependerá de la amplitud con que se defina la base en cada caso y de que tan vulnerable sea cada gravamen al fraude y la evasión impositiva. Respecto a esto último, el IVA tiene problemas de “paseo de facturas”, el Impuesto a las Ventas Minoristas tiene su debilidad en los pequeños contribuyentes, mientras que el Impuesto a las Ganancias en el hecho de que depende de un gran número de declaraciones voluntarias.
- En materia de eficiencia, los impuestos al consumo son relativamente neutrales, dado que desgravan al ahorro y en consecuencia no castigan la inversión. Tampoco afectan precios relativos (en la medida que sean aplicados con alícuotas únicas caso del IVA y del IVF) ni el comercio exterior (aplicados bajo el principio de destino). Claro que esta neutralidad se alcanzará, tal como se mencionara anteriormente, en la medida que haya cierto grado de armonización interjurisdiccional en la aplicación de los impuestos.

- Una clara ventaja de los impuestos que gravan directamente al consumo (Impuesto a las Ganancias Personales) sobre aquellos que lo hacen en forma indirecta (IVA, IVM) es su mayor visibilidad. Se trata de impuestos que mejoran la percepción de los ciudadanos respecto a los costos de oportunidad de sus demandas por bienes públicos subnacionales.
- Respecto a los costos de cumplimiento tributario, el IVM resulta a priori más conveniente que el IVA y también que el Impuesto a las Ganancias Personales.
- En cuanto a las implicancias para el fisco, la tarea administrativa resulta a priori más simple bajo un IVM, no así la labor de fiscalización (por el problema de los pequeños contribuyentes). El Impuesto a las Ganancias tiene sus debilidades en el elevado número de contribuyentes y en el hecho de que no existe a nivel subnacional experiencia en la administración de este tipo de gravámenes. En el Impuesto a los Bienes Personales la complejidad reside en la valuación, aunque tiene a favor el hecho de que las provincias ya gravan algunos activos (inmuebles y automotores).

Cuadro III.1: Características de los principales impuestos sugeridos para su aplicación en el nivel provincial relacionadas con los requisitos de autonomía, suficiencia, neutralidad, y equidad

Impuesto		IVA Destino (pago diferido)	IVA Mochila	Ventas Minoristas	Consumos Específicos	Hall- Rabushka	Ganancias Provinciales	Bienes Personales	
Criterio a considerar									
Autonomía	Determinación De Bases	Deben ser determinadas por el gobierno central. Pérdida de autonomía provincial		Determinadas por las provincias	Determinadas por las provincias. Armonización	Determinada por las provincias. Armonización	Determinada por las provincias. Armonización	Determinada por las provincias	
	Determinación de Tasas	Determinadas por las provincias. Conviene cierta armonización		Determinadas por las provincias. Armonización	Determinadas por las provincias. Armonización	Determinadas por las provincias. Armonización	Determinadas por las provincias. Armonización	Determinadas por las provincias	
Capacidad recaudatoria	Potencial	Base es el consumo final. Necesita tasas superiores para recaudar igual que IB. Beneficia a provincias consumidoras		Idem IVA	Base restringida. Necesita tipos mayores	Necesita menores tipos por su generalidad	Similar que en su versión centralizada	Base restringida	
	Vulnerabilidad frente a Evasión y Fraudes	Problemas c/ paseos de facturas y c/reclamo de créditos fisc.	Idem IVA destino pero con más posibilidad de control	Muchos contribuyentes pequeños. Problemas c/ventas a inscriptos.	Problemas si se grava en el nivel de minoristas. No al nivel fabricante	Alta porque depende de las declaraciones de numerosos contribuyentes (problemas parecidos a Imp. Geias. Nacional).		Alta por el problema de los bienes no registra-bles y las subvaluaciones	
	Generalidad de la base	Amplia cuando se establecen pocas exenciones		Problema con bienes de capital y serv. a empresas	Reducida a bienes de consumo específicos	Amplia. No hay tratos diferenciales	Idem H-R Exenciones p/ el ahorro	Puede eximirse a bonos y otros.	
Estabilidad de la recaudación		Por gravar el consumo, tienen mayor estabilidad que los impuestos sobre el ingreso			Depende de la elasticidad ingreso de los bs. gravados	Menor estabilidad por ser asimilables más a impuestos sobre los ingresos que sobre el consumo		Alta, si logra controlarse la evasión	
Consideraciones de eficiencia	Precios relativos	Neutral con alícuota única		Idem que IVA. Problemas si se grava ventas a inscriptos	Disparidad de precios entre pcias. y productos	Neutral	Neutral	Neutral	
	Comercio Exterior	Neutral		Neutral (si se evita gravar a inscriptos)	Neutral	Difícil reintegro	Neutral	Neutral	
	Localización	Por aplicarse el principio de destino no afecta las decisiones de localización					Neutral sólo si existe un mínimo de uniformidad en la presión fiscal efectiva		
	Guerras tributarias	No. Eventualmente, turismo tributario					No. Podría ser en variante empresas	No, si existe cierta uniformidad	Baja
	Elección consumo y ahorro	La imposición al consumo no altera los "precios relativos" entre consumo presente y futuro (ahorro). No produce "efecto sustitución", sólo efecto renta. (disminuye renta real). Incentiva el ahorro.					Efecto renta y sustitución pero menor que imp. s/Y		
Oferta laboral	Efecto sustitución negativo y efecto renta positivo. En general prevalece el primero y disminuye la oferta laboral					Algún efecto s/oferta laboral			
Impacto sobre la distribución del ingreso		La imposición indirecta al consumo resulta regresiva				Posibilidad de redistribuir aplicando alícuotas progresivas			
Incentivos para los gobiernos provinciales	Originados en la visibilidad del impuesto	La imposición indirecta posee el defecto de que no se ve la incidencia impositiva en el precio de los bienes.					Mayor, especialmente en el H-R personal	Alta	Alta
	Se detalla en factura	Se detalla en factura	Se detalla en factura	No siempre se detalla					
	Por el hecho de repartir la recaudación	Podrían existir mecanismo de distribución conjunta cuando hay ventas interjurisdiccionales, a consumidores finales de otras jurisdicciones o retenciones en niveles previos al de consumo final.				Cuando las empresas operan en varias pcias	No hay	No hay	

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea (2001).

Cuadro III.1 (continuación): Características de los principales impuestos sugeridos para su aplicación a nivel provincial relacionadas con el requisito de simplicidad

Impuesto		IVA Destino (pago diferido)	IVA Mochila	Ventas Minoristas	Consumos Específicos	Hall- Rabushka	Ganancias Provinciales	Bienes Personales	
Criterio a considerar									
Implicancias administrativas para el contribuyente	Liquidación del impuesto	Requiere mayor volumen de información (ventas interjurisdiccionales)		Simple. Solo distingue ventas a consumidor final e inscriptas	Simple.	Probablemente menor que en IVA	Declaraciones no muy simples para los contribuyentes	Dificultades (valuación de activos y otros)	
	Reclamo de créditos fiscales	Problemas para contrib. con muchas ventas interjurisd. (saldos a favor), en términos de Costos administr. y financieros.		No hay					
Implicancias administrativas para el fisco	Administración Tributaria	Revisión de mucha información Problemas con devolución de créditos.		Fácil. Problemas con control a ventas a inscriptas.	Fácil, pero más compleja que a nivel nacional.	Simple (s/axenc. ni tasas diferenciales)	Tratamiento complejo a la compra de bs. durables	Valuación compleja	
	Experiencia	IVA nacional. IVA en UE y otros países		IB s/vtas minoristas	IB s/ciertas ventas	No existe	Ganancias de las personas	Homónimo nacional	
	Fiscalización	Control de paseo de facturas		Compleja, por cantidad de contribuyentes pequeños y su naturaleza monofásica			Compleja por el número de autodeclaraciones		Compleja por valuación y bienes ocultables
		Rompe cadena DC	No rompe cadena DC						
	Nº de contrib.	Similar a Ingresos Brutos		Menor que IB	Menor que IVF	Elevado			
	Mecan. de retención o percepción	Posible, pero requiere más acuerdos entre pcias.		Si se retiene o percibe el impuesto en primeras etapas se requieren mecanismos de distribución que desnaturalizan		Possible, en especial HR personal	Para nóminas salariales, jub. y pensiones		No posible
	Pagos fijos o mínimos	Posible, para pequeños contribuyentes		Posible	No posible	Possible, en HR personal	Posible, por módulos		
	Ajustes de frontera	Necesarios, pero la obligación se traslada al contribuyente, quien debe distinguir ventas internas e interjurisdiccionales			No son necesarios				
	Tratamiento de X y M	Automáticamente grava M Reintegros a X (cred. fiscal)		Automáticamente grava M y no grava X		Difícil reintegro a X		No se realizan reintegros	No requiere reintegros a X
	Tiempo Implementac.	Relativamente elevado		Reducido	Reducido	Prolongado			Reducido
De Bases	Se sugiere que la Nación determine la base		Alta autonomía de las provincias. Se sugiere armonización para evitar turismo tributario		Armonización recomendable por HR emp.		Autonomía. Armonización deseable por residencia	Alta autonomía por inmovilidad de la base.	
Coordinación entre fiscos	De Alicuotas	Provincias				Autonomía			
	Intercambio de información	Entre pcias p/ control de paseo de facturas	Entre Nación y provincias	Sólo por compras por correo y otros	Entre Nación y pcias, por ser los mismos impuestos	S/emp. que operan en varias pcias.	S/ personas con ingresos en varias pcias	Cuando la localización de la riqueza difiere de la residencia	
	Para hacer controles			Con IVA minorista		Con Nación, por impuesto a las ganancias			
	Alicuotas suplementarias	Posible		Posible p/ municipios	Posible por existir ya esos impuestos	En caso en que se implemente a nivel nacional	Posible, vía Ganacias. También para municipios	Posible También para municipios por residencia	
	Acuerdos de reparto de recaudación	No son necesarios, salvo ventas interjurisdiccionales a consumidores finales (*)					Necesario por emp. que operan en varias pcias.	No son necesarios	
Coord. con municipios	Pocas posibilidades		Pocas posibilidades	Buena p/ control Posible alícuota suplementaria	Parte de la recaudac. podría pasar a munic.		Posible alícuota suplementaria		

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea (2001).

III.2 Un dilema de política: la prioridad de los objetivos tributarios

Una de las principales cuestiones que debe decidir quién diseña y propone una reforma tributaria es el grado de prioridad que va a asignar a los distintos objetivos tributarios. Esta elección resulta determinante de los impuestos que se incluirán en la reforma, y de la manera en que estos se implementarán (en cuánto a amplitud de base, alícuotas, armonización interjurisdiccional, etc.).

Si se tiene preferencia por preservar la eficiencia en la asignación de los recursos, lo que implica el diseño de un sistema tributario neutral, se escogerán impuestos que gravan al consumo o impuestos que gravan en forma proporcional a los ingresos, y se exigirá un grado elevado de coordinación y armonización fiscal. A su vez, se privilegiarán impuestos directos al consumo respecto a los impuestos indirectos, en función de que estos son más visibles y por ende mejoran los incentivos de los gobiernos subnacionales.

Si se tiene preferencia por cuestiones redistributivas, se promoverán impuestos progresivos sobre el consumo o los ingresos, deducciones personales, alícuotas reducidas o excepciones para ciertos consumos, etc.

Si lo que importa es la capacidad recaudadora, se promoverán impuestos de base amplia, preferentemente aquellos de mayor estabilidad en las fases cíclicas de la economía.

Si lo que interesa es facilitar la labor del fisco, se privilegiarán alícuotas uniformes, bases amplias, gravámenes donde no existan “ajustes en frontera”, aquellos similares a los que el fisco administra o ha administrado, etc.

Es interesante realizar algunos comentarios respecto a este tema:

- La autonomía fiscal subnacional entra en importantes conflictos con el objetivo de eficiencia. La posibilidad que se desaten guerras tributarias existe en un contexto de amplias potestades tributarias subnacionales. Ahora bien, la competencia fiscal puede ser un fuerte elemento disciplinador de los gobiernos. Además, perdería razón de ser la descentralización sin autonomía fiscal (aunque sea acotada).
- Existen importantes argumentos de orden conceptual y práctico que determinan que la redistribución de ingresos en un país federal es una función que debe ser llevada adelante básicamente por el gobierno central. De aquí que este objetivo tributario no debería ser prioridad de los gobiernos subnacionales.
- Uno de los objetivos que debería tener prioridad es el de visibilidad de la carga impositiva, aún a costa de resignar eficiencia. Está demostrado que la transparencia fiscal resulta muy importante para lograr mejores resultados de las decisiones colectivas, dado que facilita los incentivos para el monitoreo y el control de lo que sucede en el Estado.

III.3 Lo que muestra la evidencia internacional

Una de las características de la estructura de financiamiento tributario de los gobiernos subnacionales, tanto de países federales como unitarios (en este último caso, de gobiernos locales), es la gran importancia que tienen los impuestos que recaen sobre el ingreso y sobre el patrimonio.

Según un relevamiento realizado por Piffano (2003), los impuestos que recaen sobre los ingresos son la primer fuente de financiamiento de muchos países federales, con una participación que se encuentra entre el 40% (caso de Estados Unidos) y el 75% (caso de Suiza). En gobiernos locales de varios

países unitarios el ingreso es la base gravada que genera la mayor proporción de ingresos fiscales (caso de los países nórdicos y de Japón, entre otros).

Cuadro III.2: Importancia de los recursos subnacionales y estructura por tipo de fuente en países federales y unitarios - año 1998

Tipo de país/País	Participación Gobierno subnacional	Imposición sobre Ingreso	Imposición sobre Patrimonio	Imposición sobre Bienes y Servicios	Otros Impuestos
Países Federales					
Australia	22,3				
Estadual		25,2	30,9		43,9
Local			100		
Bélgica	28,3				
Estadual		51,6	5,4	38,7	4,3
Local		82,4		1,5	16,1
Canadá	44,9				
Estadual		55,9	6,4	19,4	18,3
Local			86	0,1	13,9
Alemania	28,8				
Estadual		47,4	5,2	40,6	6,8
Local		77,1	21,7		1,2
Suiza	35,2				
Estadual		75,5	16,9		7,6
Local		84,4	15,0		0,6
Argentina*	19,7				
Estadual			24,6	64,6	10,8
Local		s/d	s/d	s/d	s/d
Estados Unidos	31,6				
Estadual		39,5	4,3	33,1	23,1
Local		6	73,3	11,1	9,6
Países Unitarios					
Dinamarca	31,2	93,4	6,5		0,1
Finlandia	22,3	95,8	4	0,1	0,1
Francia	10,5	15,5	31,4		53,1
Irlanda	2,1		100		
Italia	5,8	18,1	34,4		47,5
Japón	24,9	52,6	30,4	2,2	14,8
Holanda	3		62,2		37,8
Noruega	18,3	89,9	9,4		0,7
Portugal	5,7	22,7	38,8	19	19,5
España	16,1	26,4	34,9	10,9	27,8
Suecia	30,5	99,7			0,3
Reino Unido	3,9		99,1		0,9

* La participación es sólo de provincias, no se dispone de información municipal.

Fuente: Piffano (2003) con datos de OECD Revenue Statistic, 1998

Otra fuente de ingresos subnacionales muy importante es la imposición sobre el patrimonio, especialmente en países federales como Australia y Suiza y en países unitarios como Holanda, el Reino Unido y Portugal.

La imposición sobre bienes y servicios es importante sólo en algunos países federales, caso de Bélgica, Alemania, Canadá y Estados Unidos. Esta es la principal diferencia con la estructura de financiamiento de los gobiernos subnacionales argentinos, muy concentrada en un impuesto que grava el mercado de bienes y servicios, caso del Impuesto a los Ingresos Brutos.

De las estadísticas puede deducirse que la estructura de financiamiento subnacional de países federales desarrollados es muy diferente a la de Argentina. La principal diferencia reside en el hecho de que los ingresos no son una fuente gravada a nivel subnacional en este país. Además, la participación de la imposición sobre bienes y servicios se hace máxima en Argentina (64,6%).

III.4 Propuestas de la doctrina internacional y nacional

La doctrina internacional plantea ciertas recomendaciones respecto a la estructura tributaria subnacional más conveniente, basándose en argumentos de teorías normativas y positivas y en la propia experiencia de los distintos países. Piffano (2003), presenta una reseña de estos lineamientos, que son incluidos en el Cuadro III.3.

Del relevamiento realizado por el autor surge que el gobierno central debería concentrar la imposición sobre el comercio exterior y los ingresos de sociedades. Con respecto al impuesto al ingreso de personas físicas, se sugiere centralizar la definición de la base y permitir la aplicación de alícuotas federal y subnacionales, estas últimas uniformes y proporcionales. Con respecto al IVA, se considera una opción no recomendada por la mayoría de los especialistas para los gobiernos subnacionales (se aplica en muy pocos países en el mundo, caso de Brasil y Canadá), por lo que debería permanecer centralizada.

Lo mismo para los impuestos selectivos al consumo en la medida que se fijan estándares nacionales de regulación respecto a estos consumos; en caso contrario la política tributaria en torno a este impuesto puede estar descentralizada.

Cuadro III.3: Asignación de potestades tributarias según la doctrina internacional

Gravamen	Potestad de determinación de			Observaciones
	Base	Alicuota	Recaudación y administración	
Derechos aduaneros	F	F	F	Impuesto al comercio internacional administrable por las aduanas nacionales
Ganancias de sociedades	F	F	F	Bases muy móviles; instrumento de estabilización
Ingreso personas físicas	F	F,P	F	Factor relativamente móvil. Redistributivo. Instrumentos de estabilización. Virtud de alta visibilidad. Alicuota subnacional plana.
Patrimonio, Herencia, Transmisión Gratuita	P	P	P	Redistributivo, pero reducida progresividad de alicuota. Baja movilidad territorial. Virtud de alta visibilidad.
Salarios (Payroll)	F,(P?)	F,(P?)	F,(P?)	En sistemas de seguridad social concurrentes puede aceptarse la imposición provincial. Caso contrario sólo la nacional.
Valor agregado	F	F	F	Ajustes de fronteras sólo posibles a través del gobierno federal. Dificultades de administración a nivel subnacional.
Ventas minoristas Opción A Opción B	P F	P P	P F	A) Mayor costo de administración que en B B) Riesgo fiscal por evasión y traslación de cargas sobre consumos intermedios como limitantes. Mayor visibilidad que el IVA.
Interno a los consumos	F,P	F,P	F,P	F, con estándares internacionales; de lo contrario P.
Uso de los combustibles	P,L	P,L	P,L	Responsabilidad provincial o municipal. Virtud de visibilidad
Juegos de azar, lotería	P,L	P,L	P,L	
Sisas y consumos específicos	P,L	P,L	P,L	
Automotores	P,L	P,L	P,L	
Inmobiliario Urbano	P,L	P,L	P,L	
Inmobiliario Rural	P,L	P,L	P,L	Responsabilidad provincial o municipal.
Peajes, Tarifas, Cargos a usuarios	P,L	P,L	P,L	Responsabilidad provincial o municipal. Virtud de visibilidad
Capitación (Poll taxes)	L	L	L	Financiamiento de servicios municipal. Cargo sobre jefes de familia. Virtud de visibilidad.
Patentes (Business taxes)	L	L	L	Financiamiento de servicios municipales. Cargo sobre empresas.

Nota: F: federal, P: provincial; L: local o municipal.

Fuente: Piffano, 2003, a partir de Anwar Shah (1994), Bird, R (1999), Mc Lure, C. y Martinez Vazquez, J. (2003).

Para los gobiernos subnacionales se recomiendan los impuestos a la propiedad (inmuebles, automotores), por ser altamente visibles y reducida la posibilidad de elusión por movilidad de bases, el impuesto a la nómina salarial, en caso de sistemas provinciales separados del sistema nacional, el impuesto a las ventas minoristas (con potestades plenas o restringidas sólo a la fijación de alícuotas), el impuesto a los combustibles, el impuesto de capitación (nivel local) y el impuesto de patentes (grava los beneficios netos de las firmas y su fundamento son los beneficios que reciben estas por la oferta de bienes públicos locales).

Por otra parte, en Argentina existen distintas propuestas técnicas de descentralización tributaria diseñadas por institutos de investigación y especialistas en materia fiscal. Un resumen de éstas se presenta en el Cuadro III.4.²⁰

Puede apreciarse que cinco de las seis propuestas sugieren la implementación del Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas a nivel subnacional, bajo distintas modalidades (respecto a la autonomía de las provincias para fijar bases y alícuotas, la amplitud de la base, etc.). Respecto a la imposición sobre bienes personales, cuatro de las seis propuestas sugiere que debe aplicarse este impuesto a nivel subnacional, ya sea de manera exclusiva o compartida con la Nación (vía alícuota adicional). Algunas propuestas expresan taxativamente que las provincias deben conservar el Impuesto a los Inmuebles y el Impuesto a los Automotores; en los restantes casos, si bien no se hace referencia explícita al tema, es de esperar que también asuman esta misma postura.

Donde no existe consenso es respecto al impuesto general sobre las ventas que deben aplicar las provincias. Tres propuestas (CEDI, CEA y FIEL)

²⁰ Ver Anexo N° 4.

se inclinan por el IVA, mientras que las tres restantes por un Impuesto a las Ventas Minoristas (CIPPEC, Piffano y Universidad Austral).

Todos los estudios reseñados, con la excepción de Universidad Austral, consideran que las provincias deberían hacerse cargo de la tributación sobre consumos específicos, o al menos de algunos de los actuales impuestos que recaen sobre determinados bienes y servicios (especialmente, el impuesto que grava a los combustibles).

Cuadro III.4: Síntesis de otras propuestas de descentralización*

Gravamen	CEDI (2000)	CIPPEC (2005)	CEA (2000)	FIEL (2001, 1998)	Piffano (2003)	Universidad Austral (2001)
Imposición sobre los ingresos						
Impuesto provincial a las ganancias de personas físicas	Si (con un techo para las alicuotas)	Si	Si (ingresos del trabajo únicamente)		Si	Si (base amplia o restringida)
Imposición al patrimonio						
Impuesto provincial a los Bienes Personales	Si (integralmente, o en su defecto, en forma parcial)	Si			Si (alicuota adicional)	Si
Impuesto Inmobiliario	Si				Si	Si
Impuesto a los automotores	Si				Si	Si
Impuestos sobre bienes y servicios						
IVA subnacional	Si (en forma independiente o tipo mochila)		Si	Si		
Impuesto provincial a las ventas minoristas		Si			Si	Si
Impuestos provinciales a los consumos específicos	Si (no se especifican)	Si (combustibles y otros)	Si (combustibles, cigarrillos y bebidas alcohólicas)	Si (internos, automotores gasoleros, combustibles, cigarrillos ,etc.)	Si (combustibles)	

* Ver detalle en Anexo N°4.

Fuente: Elaboración propia.

III.5 La propuesta IERAL

La propuesta de descentralización de potestades tributarias de IERAL tiene como prioridad alcanzar los siguientes objetivos fiscales:

- Aumentar la correspondencia fiscal, de manera tal de reducir el peso de las transferencias federales y los canales que propician la *búsqueda de rentas* de parte de las autoridades subnacionales;
- Incrementar la visibilidad de los impuestos que administran las provincias, de manera tal de generar una mejor percepción del costo de oportunidad que tiene el gasto público en los gobiernos subnacionales;
- Aumentar la capacidad recaudadora del sistema tributario consolidado, a partir de una mayor coordinación interjurisdiccional en las tareas de administración y fiscalización tributaria.

Con estos objetivos, los impuestos a descentralizar deberían decidirse sujeto a las siguientes restricciones:

- Se trate de impuestos “visibles” para los contribuyentes y no fácilmente trasladables hacia delante (consumidores) ni hacia atrás (factores de la producción), de modo que los contribuyentes logren captar aumentos en los impuestos como subas en el precio de los servicios públicos .
- Se trate de impuestos cuyos rendimientos fiscales puedan aumentar significativamente a través de una mayor fiscalización y/o mejor administración tributaria, dados los niveles de sus producidos en los últimos años.
- Se trate de impuestos con administración tributaria simple, dadas las deficiencias que suelen presentar los organismos recaudadores provinciales, y que permitan explotar las ventajas relativas de éstos

respecto a la AFIP²¹ y que no aumenten sustancialmente la complejidad en su liquidación ni los costos de cumplimiento para los contribuyentes.

- Se trate de impuestos que no generen relocalización de empresas o personas por motivos fiscales, en el intento de aprovechar diferenciales en la presión tributaria provincial.
- Se trate de impuestos que no generen interferencia con la política fiscal redistributiva que necesariamente debe estar a cargo del gobierno central²².

Para el IERAL una descentralización tributaria que cumpla con esas restricciones debiera consistir en la implementación de un sistema tributario donde el gobierno nacional se especialice mayormente en impuestos que gravan a empresas, a la par que las provincias apunten principalmente a las personas, con sus ingresos y patrimonios.

Para ello se propone la creación de un nuevo impuesto provincial sobre la riqueza, complementario del Impuesto a los Bienes Personales (IBP), junto a la creación de un Impuesto Provincial a las Ganancias (IPG), aunque limitado a gravar las personas físicas en forma complementaria con el gobierno nacional.

Nótese que este esquema de reforma propuesto tendría alto consenso técnico y definiría una estructura tributaria subnacional muy similar a la que prima en países federales más desarrollados.²³

²¹ Por ejemplo, por el hecho que cuentan con las bases de datos y la experiencia en la aplicación del impuesto inmobiliario y a los automotores.

²² La aplicación de impuestos provinciales progresivos sobre sujetos gravados que gozan de alta movilidad es desaconsejada por la literatura tradicional de las finanzas públicas.

²³ Debería complementarse la reforma con la sustitución del Impuesto a los Ingresos Brutos y de Sellos por un impuesto a las ventas de mayor neutralidad, caso del Impuesto a las Ventas Minoristas.

III.5.1 Impuesto provincial a los Bienes Personales

El magro producido fiscal del Impuesto nacional a los Bienes Personales desde su creación seguramente tiene que ver con la subvaluación de algunos de los componentes de la riqueza que son alcanzados por él y con la escasa cantidad de contribuyentes que lo declaran. Los gobiernos provinciales podrían tener un importante papel para mejorar el producido recaudador de este impuesto.

Las provincias cuentan con mejores elementos como para sincerar los valores de los inmuebles urbanos en sus registros oficiales. Estas tendrían la obligación de informar a la AFIP sobre los contribuyentes del nuevo impuesto, a los efectos de que éstos sean intimados por aquélla en el IBP.²⁴ Además, las provincias podrían intimar para que declaren dicho impuesto los contribuyentes cuyo activo registrado en sus jurisdicciones (inmuebles, automotores, embarcaciones) resulte mayor a un determinado monto, vinculado al mínimo imponible en el IBP.²⁵

Para que lo anterior ocurra los gobiernos provinciales deberían tener algún beneficio pecuniario directo por su participación. Así podrían tener la posibilidad de gravar a los propietarios de inmuebles, automotores y embarcaciones cuya sumatoria de valuaciones fiscales supere algún monto mínimo a determinar²⁶, a través de liquidaciones de oficio por parte de los fiscos provinciales.²⁷

²⁴ En la manera que está pensada la propuesta, quien resulte contribuyente de oficio del nuevo impuesto provincial también debería serlo del IBP.

²⁵ En la actualidad en \$102.300.

²⁶ Ligado estrechamente al monto mínimo de riqueza a partir del cual se paga el IBP.

²⁷ La figura jurídica podría ser la creación de un impuesto provincial adicional sobre bienes registrables.

La alícuota a aplicar debería ser idéntica a la menor de las fijadas por el gobierno nacional para el IBP y la base imponible la diferencia entre el valor de los bienes registrables y el mínimo exento del IBP. Por su parte, el monto pagado en concepto del nuevo impuesto provincial podría ser tomado como pago a cuenta en las declaraciones de los contribuyentes del IBP²⁸, con lo que la AFIP recaudaría básicamente sobre otras manifestaciones de riqueza distintas de inmuebles, automotores y embarcaciones, sobre las cuales aquélla posee mejor control. Además, otro motivo para mantener el IBP y dejar centralizada su declaración es que ante la existencia de una estructura progresiva de alícuotas la AFIP puede captar y controlar mejor el hecho que un mismo contribuyente pueda tener riqueza diseminada en más de una jurisdicción provincial.

Con un diseño como el descrito es muy factible que los gobiernos provinciales aproximen con mayor fidelidad los valores fiscales de los bienes registrables a los de mercado, permitiendo recaudar más en el IBP, o ajustando las tasas de los impuestos provinciales sobre los inmuebles, si no desean aumentar la presión fiscal por esta otra vía.²⁹

III.5.2 El Impuesto Provincial a las Ganancias.

La implementación de un Impuesto Provincial a las Ganancias se realizaría con las siguientes características:

- Gravaría sólo a personas físicas y se pagaría por año completo a la jurisdicción en donde el contribuyente resida al 31 de diciembre del año que se declara.

²⁸ No aumentaría la presión fiscal global.

²⁹ La situación actual indica que a las provincias les conviene mantener valuaciones bajas junto a tasas altas en los impuestos inmobiliarios locales, pues de esa manera logran su objetivo de recaudación pero le disminuyen la carga fiscal a los propietarios de inmuebles locales en el IBP, cosechando con ello réditos de tipo político.

- La definición de todos los elementos que componen la base imponible quedaría en manos del gobierno nacional, por lo que ésta sería idéntica a la del Impuesto Nacional a las Ganancias.
- El gobierno nacional bajaría en 7 puntos las alícuotas marginales que componen la tabla progresiva del actual impuesto a las ganancias, mientras que las provincias podrían optar por aplicar una tasa única en un rango alrededor de dicho porcentaje (por ejemplo, entre 5 y 9 puntos porcentuales).³⁰ De esa manera no se producirían diferencias sustanciales en la presión impositiva global sobre los ingresos de las personas en cada jurisdicción (nacional más provincial), y en consecuencia los incentivos para cambiar el lugar de residencia de los contribuyentes sólo por motivos fiscales deberían ser mínimos.
- En una primera etapa, para evitar cambios de residencia por motivos fiscales y hasta tanto los fiscos provinciales se hayan habituado al nuevo impuesto, resultaría conveniente que la suma de presión fiscal nacional más provincial sea la misma en cualquier jurisdicción. Ello podría lograrse con tasas parejas en el impuesto provincial (por ejemplo, el impuesto nacional cede siete puntos porcentuales sobre las tasas aplicadas a las personas físicas para dar cabida a un impuesto provincial de la misma cuantía).
- También en una primera etapa podría pensarse en una aplicación del impuesto provincial sólo para los trabajadores en relación de dependencia (rentas de la cuarta categoría), cuya identificación y control resulta más simple. Ello podría ser complementado con

³⁰ La presión fiscal sobre los contribuyentes debería ser la misma antes que después de la creación del impuesto provincial.

algún esquema en que las provincias participen de la recaudación de los aportes a la seguridad social, dadas sus ventajas comparativas en la detección del trabajo en negro.

- El impuesto provincial se pagaría en la misma fecha que el impuesto nacional, con una declaración jurada única en que se detallarían ambos evitando así que los contribuyentes paguen sólo uno de los impuestos. De no ser así, como mínimo, debería existir información cruzada entre fiscos en caso que se haya pagado a sólo uno de ellos. Los bancos recaudadores asignarían luego la recaudación a los fiscos intervinientes. No se generan mayores costos de cumplimiento para los contribuyentes.
- Las retenciones a cuenta del impuesto a pagar por personas físicas también deberían efectuarse a cuenta de ambos fiscos intervinientes, en forma simultánea y con un único comprobante a completar por los agentes de retención. Nuevamente los bancos recaudadores se encargarían de asignar los fondos a los fiscos que correspondan. No se generan mayores costos a los agentes de retención.
- En caso de producirse un cambio de residencia, las retenciones efectuadas por el fisco provincial de origen podrán ser tomadas a cuenta en la declaración efectuada al fisco de destino. No deberían existir compensaciones entre provincias por estos motivos. En el caso de los anticipos se prevé un tratamiento similar.
- Los organismos recaudadores provinciales y la AFIP podrían fiscalizar en forma independiente a sus respectivos contribuyentes. Se sugieren convenios de coordinación y/o reciprocidad entre ambos tipos de organismos recaudadores, con lo que se combatiría más eficazmente la evasión del impuesto.

- Los contribuyentes que según los registros provinciales (valor de sus propiedades, automotores y embarcaciones) están obligados a presentar declaración en el IBP también lo estarían en el Impuesto a las Ganancias. También se podría utilizar la información proveniente del consumo de servicios públicos. Se ensancharía notablemente la base de contribuyentes en ambos impuestos.
- La recaudación residual del Impuesto Nacional a las Ganancias se participaría con las provincias de acuerdo al nuevo régimen propuesto de coparticipación.

El proyecto podría entonces aplicarse en “módulos”, desde lo más simple a lo más complejo: 1º) Sólo sobre ganancias personales de los trabajadores en relación de dependencia y con tasas provinciales homogéneas; 2º) Sobre todas las ganancias personales y con tasas provinciales homogéneas; y 3º) Sobre ganancias personales y con tasas provinciales dentro de un rango predeterminado. Este diseño permitiría identificar si las provincias se encuentran en condiciones de dar los pasos adicionales antes descriptos.

En el caso particular de la CABA se deben considerar los elementos especiales que surgen de su actual *status* fiscal, pues recibe montos de transferencias federales relativamente poco importantes, pero a su vez no provee iguales servicios que los prestados por el resto de las jurisdicciones provinciales, pues en aquella algunos de ellos son asumidos por el gobierno nacional (v.g. policía y justicia). Ante tal situación, y hasta tanto se solucionen ese tipo de asimetrías, el Impuesto Provincial a las Ganancias no debería aplicarse a contribuyentes de esa jurisdicción, que seguirían pagando el impuesto nacional con su actual estructura de alícuotas y controlado por la AFIP.

La viabilidad de aplicar un impuesto provincial como el descripto encuentra mucho fundamento en la experiencia internacional en la materia.

Siguiendo a Piffano (1994), los arreglos a que suelen recurrir gobiernos centrales y subnacionales para la instrumentación de impuestos a los ingresos en varios niveles son algunos de los siguientes:³¹

1. **Arreglos de coparticipación:** Donde los gobiernos de un nivel reciben un porcentaje fijo del rendimiento total del impuesto recaudado por otro nivel. Rige en Austria, Alemania, Luxemburgo y España. Simplifica en materia administrativa pero resulta muy poco visible para los contribuyentes de los fiscos que no se encargan de aplicar directamente el impuesto (genera ilusión fiscal).
2. **Alícuotas impositivas separadas:** Ambos niveles de gobierno tienen derecho a establecer su propia tasa impositiva sobre una base tributaria determinada por el gobierno central. Opera en Bélgica, Canadá y Dinamarca.
3. **Alícuotas impositivas y deducciones separadas:** Ambos niveles establecen sus propias alícuotas sobre la base determinada por el gobierno central, pero se admiten deducciones impositivas a los contribuyentes locales. Sistema utilizado en Finlandia, Japón y Suecia.
4. **Sistemas impositivos separados:** Donde los gobiernos locales tienen atribuciones para establecer base imponible y alícuota del impuesto. Ejemplos son Suiza, USA y Québec (Canadá).

Claramente, la propuesta de descentralización aquí expuesta se encuentra en línea con el segundo esquema de aplicación del impuesto, que deja margen a las provincias (limitado) sólo para fijar alícuotas.

³¹ Piffano, Horacio (1994): "El impuesto provincial a las ganancias", XXVII Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba.

Por otra parte, y dadas las altas tasas de mora y evasión en los pagos que realizan trabajadores autónomos y monotributistas de todo el país, también podría pensarse en un esquema en que el gobierno nacional efectúa convenios de recaudación con gobiernos provinciales y municipales, a cambio de un porcentaje de los montos cobrados por arriba de los actualmente ingresados a las arcas nacionales³². También podría pensarse en un sistema similar para la recaudación de contribuciones a la seguridad social³³ que, como se indicó más arriba, sería complementario del control sobre las rentas de la cuarta categoría en el impuesto a las ganancias. En tal marco las provincias pasarían a ser fundamentales en el control de la evasión de todos los aspectos relacionados con los impuestos al trabajo.

Tras una reforma tributaria como la descrita, el financiamiento de las jurisdicciones subnacionales recaería más pesadamente sobre impuestos totalmente visibles, lo cual elevaría cuantitativamente la correspondencia fiscal, pero especialmente la habría mejorado en términos cualitativos, dada la mejor percepción que existirá en los votantes acerca del verdadero costo de las erogaciones provinciales. Ello sin dudas mejoraría el proceso de adopción de decisiones públicas en dichas jurisdicciones.

³² Al tratarse de impuestos de montos fijos su administración tributaria resulta relativamente simple.

³³ También existiría la posibilidad de convertir a los aportes patronales en un impuesto provincial sobre las nóminas salariales. El mayor inconveniente con esta alternativa sería la pérdida de la potestad tributaria del gobierno nacional para reducir los costos laborales, en caso que fuese necesario.

IV. Capacidad de recaudación en impuestos potencialmente descentralizables

El objetivo de esta sección es cuantificar que capacidad de recaudación tendría la provincia de Córdoba en un conjunto de impuestos potencialmente descentralizables.

En función de las limitaciones de información económica que existen a nivel subnacional, una manera relativamente simple de proceder a esta aproximación cuantitativa es estimando cuál es el aporte que realiza la provincia a la recaudación federal de los gravámenes relevantes. Respecto a esto último, surge de la tercera sección del informe que los candidatos más firmes para un proceso de descentralización, según la evidencia internacional y la opinión de los especialistas, son los cuatro siguientes:

- El Impuesto al Valor Agregado (IVA), en sus distintas variantes.
- El Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas (IGPF)
- El Impuesto a los Bienes Personales (IBsP)
- El Impuesto a los Combustibles (IC)

El ejercicio que se realiza a continuación permite aproximar cuánto podría recaudar la provincia de Córdoba, de asumir la potestad tributaria sobre los gravámenes detallados, suponiendo igual nivel de eficiencia en la administración tributaria, que se mantienen inalteradas las estructuras actuales de cada impuesto y que se realizan los arreglos legales suficientes como para una implementación coordinada y consistente en todas las jurisdicciones subnacionales.³⁴

³⁴ Estas condiciones implican que la tasa de evasión no se incrementa ni se reduce con la descentralización, que se mantienen alícuotas, régimen de exenciones, etc. y que se logran acuerdos interjurisdiccionales suficientes como para evitar “externalidades impositivas” y otros potenciales problemas que presenta la política tributaria subnacional (especialmente en el caso del IVA).

Las estimaciones se efectúan con datos estadísticos del año 2004, sobre la base de información de recaudación de carácter oficial. Adicionalmente, se utilizan como otras fuentes de información organismos públicos tales como la Dirección Nacional de Coordinación de Políticas Macroeconómicas; Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias; la Subsecretaría de Asistencia a las Provincias (MI); la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP); la Superintendencia de Seguros de la Nación (SSN); el Ente Nacional Regulador del Gas (ENAGAS); el INDEC; etc.

IV.1 Un Impuesto al Valor Agregado Subnacional

El IVA es un impuesto indirecto, plurifásico, que aplicado bajo el principio de destino grava al consumo final de bienes y servicios (se encuentran desgravadas las inversiones y se instrumenta una devolución sobre las exportaciones).³⁵ La aproximación óptima de la base imponible de este impuesto sería aquel indicador del usufructo por parte del consumidor último (privado y público) de los bienes y servicios finales producidos y por ámbito territorial del mismo.³⁶

Las modalidades que presenta la implementación de un IVA subnacional son varias y han sido extensamente tratadas por autores tales como Piffano (1999, 2000), Schenone (1999), Libonatti (1998), entre otros. Las principales son las siguientes: a) IVA destino pago diferido; b) IVA origen (con y sin compensaciones interjurisdiccionales); c) IVA dual o compartido (nivel provincial y federal).

Los IVA provinciales aplicados bajo el principio de destino y del pago diferido tendrían las mismas bases que el IVA nacional que actualmente se

³⁵ Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

³⁶ En el presente estudio se considera que dicho impuesto se traslada en su totalidad al consumidor final.

aplica, siendo éstas el consumo final que se realiza en cada jurisdicción. Es decir, la recaudación que podría generar cada jurisdicción dependería de su nivel de consumo final. Esto último no sucede por ejemplo con la aplicación de un IVA Origen, donde las bases imponibles pasan a ser los niveles de producción de cada jurisdicción.³⁷

Resulta muy complejo estimar la recaudación que podrían generar estos IVA subnacionales, dado que esta dependería de la base imponible que ostente cada jurisdicción, la estructura bajo la cual se aplique el gravamen en cada caso, los arreglos interjurisdiccionales que se realicen y en general de la eficiencia de la administración tributaria (que podría o no seguir siendo federal). Lo que si puede estimarse es la recaudación efectiva que podrían alcanzar estos IVA subnacionales bajo un caso particular: supóngase que se descentraliza el IVA Nacional a las provincias con una modalidad de aplicación del tipo destino y pago diferido, pero manteniéndose en todas las jurisdicciones la estructura que tiene este gravamen a nivel federal en lo que respecta a amplitud de base imponible, alícuotas, etc.³⁸ Bajo estas condiciones, resulta válido estimar la recaudación que generaría Córdoba con la descentralización a partir de lo que recauda el IVA a nivel nacional. Es decir, esta modalidad de implementación del IVA subnacional permite distribuir la recaudación del IVA nacional entre las distintas jurisdicciones a partir de una metodología sencilla, que en esencia consiste en reconocer la participación que tiene cada provincia en el consumo final agregado nacional.

³⁷ Convirtiéndose consecuentemente esta en una modalidad más atractiva para las provincias productoras y exportadoras netas.

³⁸ Nótese que la igualdad de alícuotas subnacionales es un supuesto “fuerte” en un proceso donde se intenta incrementar la autonomía fiscal de las provincias, pero necesario para simplificar la estimación de la recaudación efectiva que podría generar el IVA en cada provincia.

Ahora bien, el interrogante que surge es cómo determinar el nivel de consumo final de cada jurisdicción subnacional y la importancia de éste en el agregado.

La principal metodología es a partir de las ventas minoristas relevadas en el último Censo Nacional Económico (Muller y Spinelli, 1999 y Zapata 1997). Los supuestos implícitos bajo esta modalidad es que la distribución de las ventas minoristas se aproxima a la distribución de las ventas finales y que todas las ventas minoristas declaradas en una jurisdicción son realizadas a personas localizadas en esa misma jurisdicción (no contempla la posible presencia de consumos interjurisdiccionales).

En un trabajo de UNLP-MECON Bs. As. (1996) se utiliza una metodología similar a la mencionada con la particularidad que se considera, en los casos que la información lo permite, la presencia de bienes o servicios gravados con alícuotas diferenciales a la del régimen general. Además de corregir en función de alícuotas diferenciales, otros autores como Artana y Moskovits (1999), ajustan las estimaciones según el régimen de exenciones vigentes.

En este estudio la metodología utilizada se basa en la estructura de consumo surgida de las ventas minoristas del CNE-94, con la particularidad que se actualiza a ésta por la variación de los PBG's provinciales (de manera tal de aproximar mejor la estructura existente en la actualidad).³⁹ De acuerdo a los cálculos la participación de Córdoba en el consumo final nacional es del 8,36%. Si se considera que lo recaudado por IVA en el 2004 fue de \$29.413 millones (neto de reintegros), se tiene que la recaudación efectiva de un IVA Córdoba de las condiciones mencionadas sería aproximadamente de \$2.459 millones.

³⁹ Bajo la hipótesis que dos de los principales determinantes del consumo, el ingreso y la riqueza, son representados aproximadamente bien mediante el PBG provincial. La actualización llega al año 2002, último año con información disponible.

IV.2 Impuesto Provincial a las Ganancias de Personas Físicas

Se trata de un impuesto directo que recae sobre la generación de renta de carácter no excepcional de las personas físicas.

En la Argentina tiene una baja participación en la recaudación total en relación a la que ostenta en la mayoría de países desarrollados, de aquí que se trate de un gravamen que requiere de una importante revisión. Existe alto consenso para que se cree un Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas subnacional, cuyas características particulares de implementación deberán definirse, aunque existen sugerencias como la propuesta IERAL descrita en la tercera sección de este informe.

Puede estimarse la recaudación en condiciones de generar la provincia de Córdoba de implementar un IGPF similar al que existe a nivel nacional (con las mismas características legales). Es decir, el “supuesto” sería que se elimina el IGPF nacional y se lo sustituye por un IGPF en cada provincia pero manteniendo inalteradas y armonizadas bases imponibles y alícuotas. Se trata entonces de distribuir la recaudación federal proveniente de este impuesto entre jurisdicciones subnacionales, de manera tal de aproximar los ingresos que se generarían en cada región bajo un esquema descentralizado.

El interrogante que surge es cómo distribuir la recaudación de este impuesto. Artana y Moskovits (1999) lo hacen a partir de la información que contiene la Encuesta Permanente de Hogares (corrigiendo por subdeclaración), utilizando el último decil de ingresos (el de mayores ingresos) y considerando que es recién partir de éste que las personas comienzan a pagar el Impuesto a las Ganancias.

Por su parte, Zapata (1997) utiliza datos de la DGI, que consideran el lugar donde los contribuyentes presentan las D.D.J.J. y pagan efectivamente el impuesto. Nótese que la metodología que utiliza Zapata (1997) considera el

domicilio legal del contribuyente, y este no necesariamente debe coincidir en todos los casos con el lugar donde se genera el hecho imponible.

Otra metodología, utilizada por la UNLP-MECON Bs. As. (1996), es construir un indicador de riqueza de los residentes de cada jurisdicción como un promedio ponderado de diferentes manifestaciones de ella⁴⁰. Particularmente, en el citado estudio, se utilizó: a) automotores; b) viviendas (con agua corriente de red y retrete); c) depósitos bancarios; d) establecimientos industriales. Con este indicador se distribuye la recaudación del impuesto.

En el presente informe se procede a utilizar la misma metodología de Artana y Moskovits, basada en información de la EPH.⁴¹

De acuerdo a las estimaciones realizadas Córdoba genera el 2,7% de la recaudación nacional del IGPF, que para el año 2004, representan unos \$178 millones. Debe advertirse que esta última cifra podría incrementarse si la administración subnacional del IGPF mejora los niveles de cumplimiento tributario. Por otro lado, la recaudación no sería tan importante si el gravamen se aplicara con alícuota única (*flat tax*) y de nivel inferior o similar a la que grava el primer tramo de ingresos en el IGPF nacional (9%).

IV.3 Impuesto a los Bienes Personales (IBsP)

El Impuesto a los Bienes Personales⁴² (IBsP) grava las diferentes formas de manifestación de patrimonio de los individuos (posesión de bienes al 31 de diciembre de cada año).

⁴⁰ UNLP-MECON Bs. As. (1996) utiliza dicho indicador también para la recaudación de los Bienes Personales e Impuesto a los Activos (no vigente en la actualidad).

⁴¹ En el análisis se supone una tasa de subdeclaración uniforme entre jurisdicciones. Se considera el tratamiento tributario diferencial que tienen asalariados y cuentapropistas. La metodología de su construcción se detalla en el Anexo N°5.

⁴² Ley N° 23.966 - Título VI, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Se trata de un serio candidato a su completa descentralización o, tal como propone IERAL, para que las provincias apliquen una alícuota adicional sobre similar base imponible (creación de un Impuesto Provincial sobre la Riqueza).

Puede estimarse la recaudación en condiciones de generar cada provincia de implementar un IBsP similar al que existe a nivel nacional (con las mismas características legales). Podría suponerse por ejemplo que se elimina el IBsP nacional y se lo sustituye por un IBsP en cada provincia pero manteniendo inalteradas y armonizadas bases imponibles y alícuotas. Se trata entonces de distribuir la recaudación federal proveniente de este impuesto entre jurisdicciones subnacionales, de manera tal de aproximar los ingresos que se generarían en cada región bajo un esquema descentralizado.

Para realizar esto último es necesario utilizar indicadores que reflejen la estructura patrimonial imperante en los diferentes territorios provinciales. Si se considera el stock de viviendas (ajustando por calidad⁴³) y el parque automotor subnacional, se tiene que la participación de la provincia de Córdoba asciende al 9%. Por su parte, la recaudación del IBsP federal fue de \$1.661 millones en el 2004, de aquí que Córdoba estaría en condiciones de generar unos \$149 millones de aplicar un impuesto a la riqueza de similares características que el IBsP nacional; claro está que esta cifra se incrementaría si la aplicación subnacional del gravamen mejora los niveles de cumplimiento tributario.

⁴³ Se ajustó por calidad de vivienda. Específicamente, en las estimaciones se consideró aquellas viviendas pertenecientes al territorio provincial que sean casas tipo A; es decir, hogares que tengan las siguientes tres características: a) provisión de agua por cañería dentro de la vivienda; b) retrete con descarga de agua; c) piso que no sea de tierra u otro precario.

IV.1.4 Impuestos sobre los Combustibles (IC)

La transferencia onerosa o gratuita de combustibles (naftas, gasolina, solvente, aguarrás, gas-oil, diesel-oil y kerosene) y de gas natural comprimido se encuentra gravada de manera específica por el Impuesto sobre los Combustibles⁴⁴. Este gravamen se aplica como un porcentaje (entre el 19% y el 70%) del precio de venta neto de impuestos.

Adicionalmente, este tipo de productos se encuentran alcanzados por otros tres gravámenes. A saber,

- La Tasa sobre el Gas-oil⁴⁵ (TGo) que se aplica como un porcentaje del precio del gasoil previo a la carga impositiva (18,5% de su precio por litro, libre de impuestos), gravando no solo a este combustible sino también al gas licuado de uso automotor.
- La Tasa de Infraestructura Hídrica⁴⁶ (THI), que establece un gravamen de \$0,05 por cada litro transferido de nafta sin plomo, nafta con plomo y por cada metro cúbico de gas natural distribuido por red destinado a GNC de uso automotor.
- El Recargo sobre el Gas Natural y el Gas Licuado de Petróleo⁴⁷ (RGas) de \$0,004 para el año 2002 por cada m³ consumido.

Dado que se trata de gravámenes factibles de descentralizar, puede estimarse la recaudación en condiciones de generar cada provincia de implementar estos impuestos, bajo el supuesto de que se mantienen inalteradas y armonizadas bases imponibles y alícuotas. Se trata entonces de distribuir la recaudación federal proveniente de estos impuestos entre

⁴⁴ Ley N°23.966, texto ordenado en 1998.

⁴⁵ Dto. 976/2001.

⁴⁶ Dto. 1381/2001.

⁴⁷ Ley N°25.565 Art. 75, Decretos Nros. 786/2002 y 1307/2002.

jurisdicciones subnacionales, de manera tal de aproximar los ingresos que se generarían en cada región bajo un esquema descentralizado.

Para proceder al cálculo se ofrecen varias alternativas. Una de ellas es considerar la distribución de las ventas de combustibles según provincias (Zapata, 1997) y tipos de combustibles (esto último para captar el efecto de alícuotas diferenciadas), como lo hacen Artana y Moskovits (1999).

En el estudio se aproxima la distribución geográfica de la base imponible de estos impuestos siguiendo una metodología similar a la utilizada en UNLP-MECON Bs. As. (1996). En particular se tiene que:

- Para el caso del Impuesto sobre los Combustibles (Ley N°23.966) y de la carga sobre las naftas se considera la distribución geográfica del consumo de las mismas observada en el 2003⁴⁸. Respecto a los otros combustibles alcanzados por este impuesto, se aplica la distribución geográfica del consumo de naftas y gas-oil del mismo año mencionado⁴⁹.
- Para el caso de la Tasa sobre el Gas-oil; la Tasa de Infraestructura Hídrica; y el Recargo sobre el Gas Natural y el Gas Licuado de Petróleo, se aplica la distribución geográfica del consumo de Gas-oil y GNC observado en el año 2003⁵⁰.

De acuerdo a las estimaciones realizadas, Córdoba genera el 9,4% de estas bases imponibles⁵¹, que representan \$506 millones, considerando lo recaudado por estos gravámenes en el 2004 (\$5.379 millones).

⁴⁸ El consumo de nafta súper representó el 70,9% del consumo total de naftas del 2003 a nivel nacional, el 29,1% restante fue consumo de nafta común.

⁴⁹ Al agregar el consumo de gas-oil se tiene la siguiente estructura de consumo de combustibles: 15,5% nafta súper, 6,4% nafta normal y 78,1% gasoil.

⁵⁰ Un 74,35% para el gas-oil y un 25,65% para el GNC.

⁵¹ Estimada considerando la participación relativa de cada uno de los gravámenes en el total.

IV. 4 En síntesis

En el Cuadro IV.1 se encuentra un resumen de las estimaciones realizadas respecto a los montos de ingresos que aporta Córdoba a la recaudación nacional de los cuatro impuestos relevados, que desde otra perspectiva, sería la recaudación efectiva que podría generar la provincia bajo un esquema descentralizado que mantiene las condiciones vigentes en estos impuestos, tanto a lo que respecta a su estructura legal de conformación como a sus niveles de cumplimiento.

Una IVA subnacional de tipo destino y pago diferido estaría en condiciones de recaudar \$2.458 millones en la provincia de Córdoba, de ser implementado con una tasa del 21% y las demás condiciones legales con las que se aplica en la actualidad a nivel federal. Claro está que un IVA subnacional del 21% implicaría la eliminación del IVA federal, en la medida de que no se desee incrementar la presión tributaria actual que ejerce este tributo. De aquí que quienes impulsan la descentralización del IVA, sugieren una modalidad de IVA dual o IVA compartido, donde la nación resigna puntos de tasa y la cede a las jurisdicciones subnacionales.

Cuadro IV.1: Capacidad de recaudación de Córdoba en impuestos potencialmente descentralizables*

Gravamen	Recaudación Nacional (en millones de pesos)	Participación Córdoba (en %)	Participación Córdoba (en millones de pesos)	Nota metodológica participación
IVA	29.407,1	8,4	2.458,9	Se estima según ventas minoristas CNE'94, actualizado por evolución PBG
IGPF	6.688,1	2,7	177,9	Se estima según ingresos EPH
IBsP	1.660,8	9,0	149,3	Se estima según stock de viviendas y parque automotor
IC	5.378,7	9,4	506,1	Se estima según consumo de combustibles

* Bajo el supuesto que se mantienen las condiciones vigentes en estos impuestos, tanto a lo que respecta a su estructura legal de conformación como a sus niveles de cumplimiento.

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea.

Con respecto al IGPF sorprende la baja participación que tiene Córdoba en el total nacional recaudado por este impuesto, aunque este sea el valor que surge del procesamiento de las Encuestas Permanentes de Hogares. En caso de ser esta participación mayor a la estimada, se incrementaría la recaudación efectiva que podría lograr la provincia bajo un IGPF subnacional, de similares características al nacional. Lo mismo sucedería si la administración tributaria provincial lograra mejorar los bajos niveles de cumplimiento que existen en este impuesto. De todos modos, debe reconocerse que un IGPF subnacional debería convivir con un IGPF nacional, y contar con alícuotas planas (o acotadas por bandas) a los efectos de evitar la movilidad de las personas por tratamientos tributarios diferenciales entre jurisdicciones.

En el caso del IBsP se trata de un gravamen donde existen muy buenos motivos para su descentralización, entre los que sobresale la posibilidad de mejorar su producido recaudador a partir de una administración tributaria "más próxima" al contribuyente. Como se recomendara anteriormente, podrían coexistir el IBsP federal con un impuesto a la riqueza subnacional, que se aplicaría en forma proporcional.

V. La importancia de la cooperación y coordinación en una federación

En una federación, la cooperación y coordinación entre gobiernos se convierte en un aspecto central, en una condición necesaria para lograr el correcto funcionamiento del Estado y aspirar a un cumplimiento efectivo de los objetivos de política que se definan.

La importancia de la cooperación en un esquema federal se potencia cuando el diseño fiscal se estructura a partir de la concurrencia de potestades tributarias y de responsabilidades en materia de provisión de bienes y servicios públicos. Por motivos técnicos o por disposiciones legales, es de esperar que distintos niveles de gobierno de una federación compartan y graven en forma autónoma las mismas bases tributarias (ingresos generados, consumo realizado, dotación patrimonial, etc.). También es habitual, que en la provisión de determinados bienes públicos, caso de la educación, la seguridad y la salud, el “producto final” surja de acciones concurrentes de distintos niveles de gobierno, a pesar del mayor o menor grado de “especialización” que pueda tener el *output* de cada nivel de gobierno. Por ejemplo, en materia de seguridad, la seguridad interior suele ser responsabilidad de los niveles inferiores de gobierno, pero el gobierno federal generalmente conserva el control de las “fronteras”, genera información de manera de contar con bases de datos “nacionales”, etc. En salud sucede algo similar, con campañas preventivas instrumentadas a nivel federal pero con provisión de servicios hospitalarios y de atención primaria a nivel subnacional.

Haciendo una analogía con el análisis de J. M. Buchanan y G. Tullock⁵² relacionado a la interdependencia social, puede decirse que la interdependencia entre gobiernos de una federación genera:

- a) Beneficios y costos externos, que vienen dados por el accionar de cada uno de los gobiernos;
- b) Costos de decisión, que surgen en presencia de esquemas cooperativos o colectivos de decisión.

Bajo una esquema institucional donde cada gobierno se maneja en forma individual, aislada del resto, los beneficios (costos) netos de la interdependencia quedarán limitados al primer concepto, es decir, la interdependencia generará beneficios o costos que no serán considerados en la toma de decisiones, lo cual tendrá un impacto negativo en términos de bienestar social. Mientras mayores sean estos efectos externos, menos eficiente será el accionar público en su conjunto.

Esquemas cooperativos o colectivos pueden alcanzar mejores resultados al reconocer la presencia de beneficios/costos externos y procurar que éstos sean tenidos en cuenta en la toma de decisiones públicas. Ahora bien, debe advertirse que la negociación tendrá un costo en términos de tiempo y de recursos, que será mayor mientras más exigente sea la regla de decisión que se elija.

Los esquemas cooperativos son de tipo voluntarios, es decir surgen espontáneamente de la propia iniciativa de cada gobierno; por el contrario, en los esquemas de tipo "colectivos", los gobiernos se encuentran obligados a negociar y alcanzar acuerdos ya sea entre jurisdicciones de un mismo nivel de gobierno o entre jurisdicciones de distintos niveles de gobierno. Por ejemplo,

⁵² The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy, 1962.

gobiernos de un mismo nivel podrán acordar voluntariamente unificar sus estructuras tributarias (esquemas cooperativos). Pero también puede darse el caso en que se legisle comprometiendo a los gobiernos subnacionales a avanzar en la armonización tributaria. El objetivo en ambos casos podría ser el mismo: disminuir los efectos externos negativos que puede causar una competencia fiscal por la atracción de factores móviles de la producción.

Un esquema institucional basado en la cooperación voluntaria de los gobiernos es probable que elimine los problemas de externalidades vía la negociación. Bajo esta organización, lo más factible es que un gobierno no acepte una decisión que lo penalice sin exigir algo a cambio. Es decir, existen pocas chances de que un proceso voluntario de cooperación arribe a decisiones donde no todos sus participantes han mejorado respecto a la situación original (aquella donde prevalece el comportamiento individualista).

El hecho que la participación en este esquema sea voluntaria es la que garantizará decisiones finales de impacto neutro o positivo sobre el bienestar de cada uno de los gobiernos participantes. Ahora bien, la internalización de los *efectos externos* que posibilita este esquema tiene como correlato negativo el hecho de que todas las decisiones finales conllevarán un costo importante en términos de negociación y regateo entre las partes, que será creciente a medida que se incremente el número de partes involucradas. Si estos *costos de decisión* son importantes, el bienestar de los individuos puede terminar reduciéndose en comparación con otros esquemas.

Un esquema basado en la “acción colectiva” permitirá considerar efectos externos, al igual que bajo cooperación voluntaria, y deberán asumirse también costos de decisión (crecientes a medida que se incremente el número de participantes y que dependerán en última instancia de las reglas bajo las cuales se tomen las decisiones finales). Ahora bien, para una mismo grupo de actores, un esquema voluntario de cooperación probablemente conlleve

mayores costos de decisión que un esquema colectivo. El tema es que bajo un esquema cooperativo las decisiones deben salir con el consenso unánime de todos los miembros, no siendo el caso de los esquemas colectivos, donde las reglas de decisión pueden ser menos exigentes.

Sintetizando, en una federación la concurrencia de acciones entre niveles de gobierno y entre gobiernos de un mismo nivel acentúa los efectos de la interdependencia fiscal, profundizando los beneficios y costos externos respecto de otros esquemas de gobierno. Se acrecienta la necesidad de internalizar efectos externos vía acuerdos cooperativos, coordinación de políticas y otras acciones a los efectos de lograr un mejor resultado en términos de bienestar económico y obviamente del propio funcionamiento del Estado. En la medida que los costos de negociación no sean demasiado elevados, es de esperar que muchos de estos acuerdos surjan espontáneamente, siendo el propio interés de cada gobierno suficiente como para impulsar la negociación. Por el contrario, cuando el tiempo y los recursos que se espera demande una negociación sean muy elevados (caso de grupos numerosos o porque no hay acuerdo acerca de cómo distribuir “las ganancias” del consenso), la única manera de mejorar el equilibrio prevaleciente (el accionar individualista) es avanzando en la construcción de marcos legales y esquemas colectivos de decisión de tipo coercitivos.

Tal como muy bien señala Piffano (2004), una federación descentralizada no debe significar una anarquía; toda federación debe mantener una coordinación fiscal y financiera vertical.

Los efectos externos pueden originarse tanto en decisiones de gasto como en la política tributaria. La presencia de *spillovers* en el gasto público es un tema ampliamente tratado en la literatura. Por ejemplo, si los servicios de atención primaria y hospitalarios son responsabilidad de los Estados subnacionales, campañas de prevención sanitaria que realice el gobierno

central y/o cualquier gobierno subnacional generarán efectos externos favorables para el resto de jurisdicciones al disminuir el riesgo de enfermedades y contagios masivos.

Las externalidades pueden ser también generadas por la política tributaria. Cuando una jurisdicción subnacional reduce sus alícuotas impositivas en relación al resto de jurisdicciones está desplazando base imponible hacia su territorio. O cuando un gobierno central incrementa la presión tributaria sobre una base imponible que comparte con los gobiernos subnacionales, estará reduciendo probablemente la recaudación de estos últimos. El primer caso de externalidad se denomina externalidad horizontal (los efectos van desde un gobierno hacia otro gobierno de su mismo nivel), en el segundo se refiere a una externalidad vertical (los efectos van desde un gobierno hacia otro gobierno de distinto nivel).

Las externalidades tributarias más tratadas en la literatura son aquellas que refieren a la doble imposición o concurrencia de tasas; estas se presentan cuando la misma base imponible es gravada dos veces, ya sea por dos gobiernos del mismo nivel o por dos de distintos niveles.

Evitar la doble tributación resulta clave para evitar distorsiones en la localización de los factores, cargas excesivas, no generar problemas de equidad, etc. Por ejemplo, una jurisdicción A puede aplicar el impuesto a la propiedad en base al principio de la residencia, es decir sin importar donde esté situado el inmueble, mientras que una jurisdicción B puede gravar sólo los inmuebles ubicados en su propio territorio; es interesante notar que la primera jurisdicción genera una externalidad negativa a la segunda: gravará los inmuebles que en esta última posean sus residentes, afectando entonces la base de recaudación de la jurisdicción B y alentando a que no se invierta en la jurisdicción B (para evitar la doble imposición); debe advertirse que en este contexto puede darse el caso de que algunos individuos paguen dos veces el

tributo (quien resida en la jurisdicción A pero posea inmuebles en la jurisdicción B), otros sólo paguen una vez (quienes residan y tengan inmueble en sólo una de las dos jurisdicciones), mientras que otros paguen menos de los que le correspondería (quienes posean inmuebles en la jurisdicción A pero residan en la B). Debe agregarse, por último, que una forma de corregir esta externalidad fiscal horizontal sería a partir de un acuerdo de armonización de estructuras de imposición o de algún tipo de ajuste a los efectos de evitar la “exportación de impuestos” desde la jurisdicción A hacia la B.

Existe una discusión interesante acerca de si las externalidades tributarias en una federación dan lugar a un nivel de presión tributaria global subóptimo. Por un lado se argumenta que las externalidades horizontales y la competencia entre gobiernos de un mismo nivel para atraer inversiones puede derivar en una guerra fiscal, esta última reducirá la presión tributaria y pondrá en riesgo la provisión de determinados servicios públicos (aquellos no destinados a las empresas). Por el otro lado, se sostiene que las externalidades verticales y la doble imposición sobre bases concurrentes puede conducir a una excesiva presión fiscal.

Ahora bien, un autor como Buchanan defiende a la competencia tributaria subnacional al considerarla un mecanismo clave para contener la expansión del gasto público (“el Leviatán”). Sostienen que ésta actuará como un mecanismo disciplinador y contenedor de la voracidad fiscal natural de todo gobierno.

Desde los inicios del estudio del federalismo hasta la actualidad la mayor atención teórico y empírica ha estado centrada en los efectos externos “horizontales” de la política tributaria subnacional (gobiernos de un mismo nivel). La literatura contiene relativamente menos discusión acerca de las implicancias de la concurrencia o duplicación de tasas en una federación y en general este tema ha sido tratado desde una perspectiva administrativa,

criticando los costos adicionales que implica tanto para los contribuyentes como para el fisco el hecho de gravar dos o más veces las mismas bases.

Ahora bien, las implicancias económicas de la concurrencia de tasas ha sido tratada con menor atención, aunque recientemente se han hecho varios estudios que intentan llenar este vacío (Cassing y Hillman, 1982; Flowers 1988; Keen, 1997 y 1998; Johnson, 1988; Esteller-Moré y Solé-Ollé, 2001).

V.1 Externalidades verticales tributarias

El principio de separación de fuentes permitiría distribuir entre niveles de gobierno de una federación las distintas bases tributarias, de manera tal de evitar la presencia de externalidades verticales, la doble imposición y la necesidad de tener que llegar acuerdos de coordinación y cooperación interjurisdiccionales. Ahora bien, por cuestiones técnicas, históricas, legales, etc., la realidad de todos los países federales es que exista concurrencia o co-ocupación de fuentes tributarias de hasta tres niveles de gobierno (superior, medio y local). Es en este último contexto en el que se circunscribe el fenómeno de las externalidades fiscales verticales, que hace referencia a todas aquellas acciones de un nivel de gobierno (en este caso tributarias) que, sin pretenderlo, afectan de alguna manera a gobiernos de otros niveles.

Cuando hay concurrencia de fuentes tributarias, las decisiones de política impositiva de un nivel de gobierno afectan los ingresos tributarios de otros niveles, y si éstos efectos no son tenidos en cuenta es cuando surge la externalidad vertical y cuando se arriba a un esquema ineficiente. Respecto a esto último, puede suceder que ambos niveles de gobierno terminen generando una carga excesiva sobre la base tributaria que comparten.

Michael Keen (1997) revisa aspectos fundamentales de las externalidades verticales, entre ellas: a) cómo las alícuotas establecidas por el gobierno federal afectan las decisiones de los gobiernos inferiores; b) la

implicancia sobre los ingresos totales impositivos y su distribución entre los distintos niveles; c) las implicancias de las externalidades verticales en el diseño de un sistema de transferencias verticales dentro de la federación; d) cuáles son las mejores tasas a compartir entre los gobiernos.

La concurrencia de tasas implica no sólo el hecho fáctico que dos niveles de gobierno graven las mismas bases, sino que se supone que los gobiernos tienen discrecionalidad y autonomía para establecer sus tasas y en general para definir la estructura del impuesto.⁵³ Un aspecto que suele advertirse de la concurrencia de tasas es la distinción entre concurrencia formal y efectiva.⁵⁴ Es de esperar que la concurrencia formal sea también efectiva pero no así que se dé el caso inverso; puede haber concurrencia efectiva pero no formal. Keen (1997) cita como ejemplo el caso en que el nivel subnacional aplica un impuesto sobre las ventas y el gobierno federal un impuesto sobre los ingresos; si bien en este caso no hay concurrencia formal al tratarse de impuestos que gravan distintas bases legales, existe concurrencia efectiva ya que estos impuestos son equivalentes en términos económicos (al menos con perfecta movilidad de capitales).

Cuando existe concurrencia de bases, cualquier gobierno que pretenda aumentar su recaudación tributaria mediante el aumento de alícuotas deberá tener en cuenta la elasticidad - alícuota del rendimiento del impuesto.⁵⁵ Adicionalmente, al existir problemas de externalidades verticales se debe considerar los efectos de los cambios en la política de un nivel de gobierno sobre la política del otro nivel.

⁵³ Por caso, si el gobierno subnacional no fija por sí mismo las tasas a aplicar y toma las dadas por el federal, no se trataría de concurrencia de fuentes sino en realidad de un solo impuesto nacional con distintos entes recaudadores.

⁵⁴ Para Esteller-Moré y Solé-Ollé (2001) se puede hacer la distinción entre concurrencia explícita e implícita.

⁵⁵ Si la elasticidad- alícuota es positiva (negativa), un aumento de tasa implicaría un aumento (caída) de la recaudación

Keen (1997, 1998) estudia los efectos de las externalidades verticales. Su modelo supone dos niveles de gobierno (provincial y nacional) que gravan las mismas bases imponibles, que existe un único consumidor, un solo bien, el impuesto es de tipo indirecto (y las alícuotas específicas) y que los Estados subnacionales son idénticos (este último supuesto permite eliminar los problemas de equidad y de competencia horizontal). Se supone también que cada nivel de gobierno toma como dato la política tributaria y de gasto del otro nivel, es decir se comportan como “jugadores Nash”.

Cada jurisdicción se enfrenta al desafío de maximizar la función de utilidad indirecta de un agente representativo, sujeta a una determinada restricción presupuestaria.

Es decir,

$$\begin{aligned} & \text{Max } v(q) + \Gamma(g, G) \\ & \text{s.a. } t_p x = g \end{aligned}$$

donde $q = p + t_R + t_F$ es el precio que enfrenta el consumidor, p el precio del productor, t_R la tasa provincial y t_F la nacional, x es la base imponible, g el bien público provincial y G el nacional.

La demanda del bien gravado será, por la identidad de Roy, $x(q) = -v'(q)$, que es independiente del gasto público. La cuestión de interés es ver el efecto de un cambio en t_F sobre la elección de t_R . El interrogante es si un aumento de las tasas nacionales provoca un aumento de las tasas subnacionales (complementariedad de tasas) o una reducción en las mismas (sustituibilidad de tasas).

En primer lugar se supone que el gobierno regional es de tipo “Leviatán” y sólo pretende maximizar el producido recaudador (t^*q). En este caso, la “mejor” respuesta del gobierno subnacional a la política tributaria federal estará dada por la regla de la elasticidad inversa,

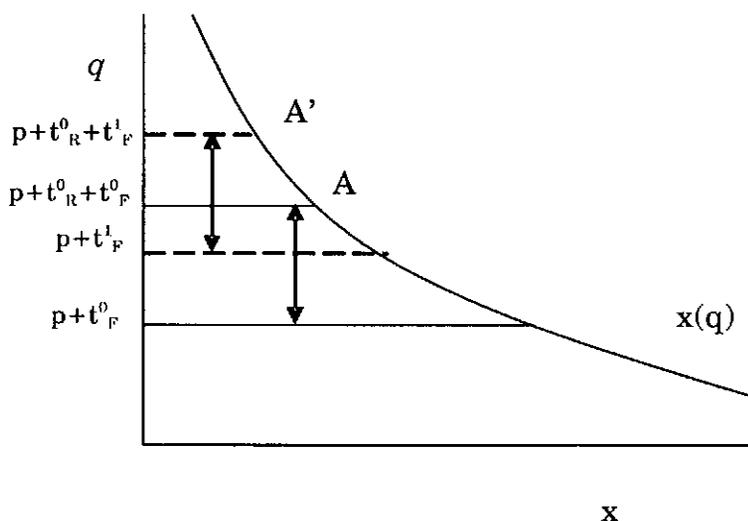
$$\frac{t_R}{q} = \frac{1}{\varepsilon} \quad (1)$$

donde ε es la elasticidad precio,

$$\varepsilon = - \frac{\left(\frac{\partial x}{\partial q} \right)}{\left(\frac{q}{x} \right)}$$

Para ver como afecta la tasa nacional (t_F) a la tasa provincial (t_R) puede ser útil el Gráfico V.1.

Gráfico V.1: Efectos de una mayor imposición nacional sobre la maximización de ingresos tributarios subnacionales



Fuente: Elaboración propia en base a Keen (1997, 1998).

El equilibrio inicial se da en el punto A, siendo t_F^0 la tasa nacional y la tasa t_R^0 la mejor respuesta del gobierno provincial. Supóngase ahora que se produce un aumento a t_F^1 y que el gobierno provincial no reacciona (no hay cambios en t_R), se pasa a un nuevo equilibrio A'. Ahora bien, el punto es comprobar que la expresión (1) se siga satisfaciendo o si t_R debe disminuir o aumentar.

Es muy probable que la tasa provincial deba ser modificada para maximizar los recursos del gobierno subnacional, pero lo que no es muy claro predecir a priori es en qué dirección se deberá modificar t_R . Se pueden considerar dos casos:

- a) si la elasticidad precio de la demanda es constante, un incremento en t_F ocasionará un aumento de t_R ; en efecto, el término de la derecha de (1) permanece constante pero disminuye el de la izquierda al subir q (el precio del bien) , de aquí que para restablecer el equilibrio de (1) debe subir la alícuota subnacional. En este caso se tiene que,

$$\frac{\partial t_R}{\partial t_F} > 0$$

- b) si se supone que la curva de demanda es lineal, se puede reescribir (1) como:

$$t_R = - \left(\frac{1}{x'(q)/x(q)} \right) \quad (2)$$

Siendo $x'(q)$ constante, un aumento de t_F reduce el término de la derecha de (2), por lo que el nuevo equilibrio se alcanza a una tasa provincial menor. En este caso se tiene que,

$$\frac{\partial t_R}{\partial t_F} < 0 .$$

Bajo este modelo, con gobierno subnacional de tipo Leviatán, surge que es fundamental conocer el valor de la elasticidad de la demanda en el tramo considerado a los efectos de determinar si las tasas impositivas provincial y nacional serán de tipo “complementarias” o “sustitutas”

En el segundo modelo se supone que el estado subnacional es de tipo Benevolente, en el sentido de que elegirá la tasa impositiva que maximice la utilidad del consumidor, considerando la valoración que los consumidores dan

al bien público provincial (y sin tener en cuenta el impacto de sus decisiones en la provisión del bien público nacional). Se mantendrán los efectos antes reseñados, pero aparecen ahora dos nuevos:

1. El incremento del precio del consumidor reduce la demanda por el bien gravado y consecuentemente la pérdida de bienestar asociada al aumento del impuesto local.
2. La contracción de la base tributaria (inducida por un aumento en la tasa federal) genera, para una tasa provincial constante, un menor financiamiento y por ende una caída en la provisión del bien público local (g); se incrementa la utilidad marginal que genera el consumo del bien público local, lo que hace que sea más atractivo el incremento en el impuesto provincial para aumentar la provisión del bien público.

Por ambos efectos, un aumento de las tasas nacionales tiende a incrementar las tasas subnacionales, es decir los impuestos se vuelven “complementarios”.

En síntesis, es interesante notar que dependiendo del modelo subyacente (si el Estado está más interesado en los ingresos o en el bienestar), una suba de tasas nacionales puede promover un incremento o una reducción en la presión tributaria subnacional.

V.2 Evidencia en Argentina

Siguiendo el modelo de Keen (1997 y 1998), Rossignolo (2004) realiza un trabajo empírico a los efectos de comprobar la existencia de externalidades verticales en los impuestos al consumo de Argentina para el período 1983-2003.

El autor estima la reacción del Impuesto a los Ingresos Brutos ante cambios en el Impuesto al Valor Agregado nacional (IVA).

La ecuación que estima es la siguiente:

$$iib_{it} = \alpha_{11}(iva_{it} * DNC_{it}) + \alpha_{12}iva_{it} + \alpha_2 \sum_{j \neq i} w_{ij} iib_{jt} + \sum_k \alpha_k Z_{k,it} + \alpha_{0,i} + \varepsilon_{it}$$

Donde *iib* e *iva* representan el Impuesto a los Ingresos Brutos y el IVA respectivamente (por año y provincias) y *Z* es un vector de control, que incluye variables que a priori pueden afectar el nivel de los impuestos provinciales; estas últimas son: a) la presencia de competencia tributaria horizontal; b) el nivel de ingresos de cada jurisdicción; c) la influencia de las transferencias federales que reciben los gobiernos subnacionales; d) la afinidad política del gobierno provincial y nacional (si el gobernador y el presidente son del mismo partido); e) la afinidad política del gobierno provincial y de los representantes provinciales en el Congreso (si el gobernador es del mismo signo político que los diputados nacionales elegidos); f) los costos de provisión de ciertos servicios públicos; entre otras.

Como dato de presión fiscal tanto del IIB como del IVA se utiliza la presión fiscal efectiva. Por otra parte, la distribución del IVA entre provincias se realiza teniendo en cuenta el domicilio fiscal del contribuyente y en segunda instancia la participación de cada jurisdicción en el PIB (como una proxy de la distribución de las bases tributarias).

El resultado más importante al que arriba el autor es que los impuestos provinciales reaccionan positivamente a cambios en la presión tributaria nacional: ante un aumento de 1% en el IVA, se incrementa en un 0,22% la presión tributaria del Impuesto a los Ingresos Brutos. Otro resultado interesante es que la competencia horizontal resulta significativa: un aumento del 1% en la alícuota de las provincias vecinas genera un incremento del 0,03% en la presión tributaria provincial.

Anexo 1: Sistema tributarios comparados

Indice de correspondencia fiscal

	Pais	Valor del índice
1	Kenya (1994)	1,23
2	Paraguay (1993)	0,93
3	Chile (1996)	0,92
4	Zimbabwe (1991)	0,88
5	Nueva Zelanda (1991)	0,87
6	Suecia (1997)	0,84
7	Finlandia (1996)	0,82
8	E.E.U.U. (1996)	0,75
9	Tailandia (1996)	0,72
10	Austria (1996)	0,74
11	Suiza (1995)	0,73
12	Alemania (1997)	0,71
13	México (1996)	0,7
14	Francia (1997)	0,67
15	Polonia (1997)	0,66
16	Canadá (1991)	0,66
17	Australia (1997)	0,66
18	Luxemburgo (1996)	0,66
19	Rumania (1996)	0,65
20	Noruega (1996)	0,62
21	Brasil (1994)	0,59
22	Dinamarca (1995)	0,58
23	Hungría (1997)	0,56
24	India (1995)	0,52
25	Bélgica (1995)	0,49
26	Colombia (1986)	0,45
27	Argentina (1996)	0,39
28	Holanda (1997)	0,36
29	España (1995)	0,36
30	Reino Unido (1995)	0,26

Fuente: Piffano (2003) en base a datos de FMI (1998).

Importancia relativa de las distintas bases imponibles

(en términos de la recaudación total de cada país)

Pais	Renta y Beneficios	Seguridad Social	Salarios	Patrimonio	Bienes y Servicios	Otros
Venezuela	83,7	4,1		0,7	11,6	
Dinamarca	60,4	3,1	0,6	3,7	32,0	0,2
Nueva Zelanda	60,0	0,8		5,4	33,8	
Ecuador	58,1			1,3	36,2	4,4
Australia	54,2		6,7	9,4	29,8	
Estados Unidos	44,6	25,4		12,0	18,1	
Canadá	44,3	16,9		11,1	26,3	1,4
Jamaica	42,9			1,1	55,7	
Suecia	42,4	27,3	1,4	3,1	25,9	
Finlandia	40,9	25,6		2,5	30,7	0,2
Irlanda	40,3	14,4	1,6	4,5	39,2	
Suiza	39,6	36,7		70,4	16,3	
Luxemburgo	38,4	26,7		7,6	27,3	
Japón	37,6	35,1		11,5	15,4	0,4
Bélgica	37,5	33,2		2,6	26,8	
Reino Unido	35,6	18,0		10,9	35,3	0,3
Noruega	34,8	24,1		2,7	38,4	
Italia	34,8	31,2	0,2	5,5	28,3	
Islandia	33,3	8,1		9,4	49,2	
Polonia	30,7	29,6	1,4	2,8	35,6	
México	29,8	11,7			36,7	21,8
Turquía	29,6	15,7		8,1	37,2	9,4
Alemania	29,3	39,2		2,8	28,8	
Chile	28,6	8,2		0,4	61,9	0,9
Colombia	28,5	11,4		2,4	52,0	5,7
España	27,7	38,6		5,3	27,9	0,6
Holanda	24,5	41,1		4,1	25,9	0,4
Portugal	26,1	26,4		2,4	44,6	0,6
Austria	24,8	35,1	6,5	1,6	30,8	1,2
Checoslovaquia	24,7	40,0	0,2	1,3	33,6	0,2
República Dominicana	23,1	4,6		0,8	66,9	4,6
Hungría	22,7	34,4	0,2	1,2	40,3	1,2
Guatemala	21,8			2,6	69,2	6,4
Grecia	20,5	34,6	0,7	3,3	40,9	
Panamá	19,6	36,8		1,8	35,0	6,8
Nicaragua	18,5	12,4		3,7	59,3	6,2
Francia	17,7	43,3	2,5	5,2	27,2	4,1
Brasil	16,2	20,8		1,2	52,7	9,1
Paraguay	14,4	14,4		10,6	60,6	
Argentina	13,4	17,8		6,4	59,6	2,7
Costa Rica	10,9	31,3		1,9	55,9	
Bolivia	7,6	13,9		11,4	67,1	
Perú	7,6			7,6	84,8	
Uruguay	7,6	30,7		5,2	50,9	5,7

Fuente: Piffano (2003) en base a González Cano (1998).

Argentina

	Nivel de gobierno		
	Federal	Provincial	Municipal
Imposición Directa	<p><i>Impuestos sobre los ingresos, beneficios y ganancias de capital</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto a las Ganancias • Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta <p><i>Impuestos sobre la propiedad</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre los Bienes Personales • Contribución especial sobre el Capital de las Cooperativas • Impuestos a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas • Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias <p><i>Aportes y contribuciones a la seguridad social</i></p>	<p><i>Impuestos a la Propiedad</i></p> <p><i>Impuestos sobre ingresos personales**</i></p>	
Imposición Indirecta	<p>IMPUESTOS INTERNOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto al Valor Agregado • Impuestos Internos • Impuestos sobre los Combustibles • Impuestos a la Energía Eléctrica • Fondo Nacional de Energía Eléctrica • Fondo Empresa Servicios Públicos S.E. Pcia. de Santa Cruz • Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos • Fondo Especial del Tabaco • Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos • Tasa sobre el Gasoil • Tasa de Infraestructura Hídrica • Recargo sobre el Gas Natural y el Gas Licuado de Petróleo <p>IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO Y LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES</p> <ul style="list-style-type: none"> • Derechos de Importación • Derechos de Exportación • Tasa de Estadística 	<p><i>Impuestos sobre bienes y servicios</i></p> <p><i>Impuestos sobre bienes o consumos específicos**</i></p>	<p><i>Tasas retributivas de servicios</i></p>

Nota: * Clasificación Internacional. ** Estos impuestos subsisten en pocas provincias ya que a raíz del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, se tendió a su eliminación. En el caso del impuesto que recae sobre los ingresos personales, se trata de un gravamen aplicado sobre las nóminas salariales.

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea en base a información oficial.

Brasil

	Nivel de gobierno		
	Federal	Estadual	Municipal
Imposición directa	Impuesto a los ingresos	Impuesto a la propiedad Impuesto a los vehículos	Impuesto a la propiedad Impuesto a los vehículos
Imposición indirecta	IPI (IVA a la industria manufacturera)	ICMS (similar a un IVA origen - destino)*	Impuesto a los servicios municipales Impuesto a las transacciones

Nota: *Las alícuotas están acotadas o fijadas por el senado dentro de ciertos límites

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea en base a Piffano, 2003.

Suiza

	Nivel de gobierno		
	Federal	Cantones	Comunas
Imposición directa	Impuesto al ingreso Impuesto sobre beneficios Impuesto a los beneficios retenidos Impuesto sobre la exención al servicio militar obligatorio	Impuesto personal al ingreso Impuesto al beneficios y al capital Impuesto a las herencias y donaciones Impuesto a la ganancia por transferencia de la propiedad Impuesto a los premios de lotería	Impuesto personal al ingreso Impuesto a los beneficios y al capital Impuesto a las herencias y donaciones Impuesto a la ganancia por transferencia de la propiedad Impuesto a los premios de lotería
Imposición indirecta	Impuesto al valor agregado Impuesto a los sellos Impuestos específicos al Tabaco Impuesto a la cerveza Impuesto específico sobre el aceite mineral Derechos aduaneros Impuestos al automotor Impuesto a los caminos	Impuesto a los perros Impuesto a los entretenimientos Derecho cantonal de sellos Impuesto sobre carteleras Impuesto a las transferencias Impuesto inmobiliario	Impuesto a los perros Impuesto a los entretenimientos Impuesto a las transferencias

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea en base a Piffano, 2003.

Canadá

	Fuente de rentas exclusivas del gobierno federal	Fuente de rentas exclusivas del gobierno provincial	Fuente de rentas compartidas por el gobiernos central y los provinciales
Imposición directa	Tributación de no residentes	Impuesto a la propiedad Rentas de recursos naturales	Impuesto a la renta de personas físicas Impuesto a las sociedades Impuesto sobre la nómina
Imposición indirecta	Aranceles e impuestos de importación	Ventas de alcohol Impuesto al juego	Impuesto sobre las ventas

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea.

Australia

	Nivel de gobierno		
	Federal	Estadual	Local
Imposición directa	Impuesto a los ingresos Personales Impuesto a los ingresos de Sociedades Impuesto a las nóminas salariales	Impuesto a los automotores Impuesto a las nóminas salariales Impuesto a la propiedad inmueble	Impuesto a la propiedad
Imposición indirecta	Impuesto aduaneros Impuesto a los bienes y servicios* Impuesto a las sisas	Impuesto sobre transacciones financieras** Impuesto a los sellos** Derechos de franquicia empresarial**	

Nota: * El impuesto a los bienes y servicios entró en vigencia a partir del ejercicio fiscal 2000-2001, reemplazando al impuesto a las ventas mayoristas. La potestad tributaria corresponde a los Estados pero el gobierno federal lo administra a cuenta y orden de los primeros. Se trata de un impuesto que grava el valor agregado de todas las etapas de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios. La alícuota general es del 10%.

** Los Estados se han comprometido a eliminar estos impuestos a partir del año 2001 en el marco de la reforma del sistema de coordinación financiera entre el gobierno federal y los gobiernos estatales iniciada a principios de 1999.

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea y Piffano, 2003.

Anexo 2: Análisis clásico del efecto de las transferencias

Según el modelo teórico tradicional, la estructura de financiamiento no debe influir en el tamaño del gasto público ni en su evolución en el tiempo.⁵⁶ Esta idea se puede ejemplificar suponiendo una jurisdicción que se conforma de n agentes de similares preferencias. Cada agente maximiza la siguiente función de utilidad:

$$U(G, C_i) = \beta \ln(G - \mu) + (1 - \beta) \ln(C_i) \quad (1)$$

donde G representa el nivel de consumo del bien público y C_i el consumo del bien privado por parte del agente i . La función de utilidad (1) es una de tipo “stone-geary”, transformada con la propiedad logarítmica, que permite heterogeneidad entre los individuos de los diferentes Estados respecto su preferencia hacia los bienes públicos a través del parámetro μ .⁵⁷

La restricción presupuestaria del gobierno viene dada por:

$$PG = \tau N + A \quad (2)$$

siendo P el precio del bien público relativo al precio del bien privado, τ un impuesto de suma fija y A el monto de transferencias del gobierno federal al gobierno subnacional de *tipo no condicionadas*.

Por su parte la restricción presupuestaria del individuo representativo viene dada por:

$$C_i = m - \tau \quad (3)$$

donde m representa el ingreso del individuo.

⁵⁶ Bradford and Oates (1971), Wilde (1971).

⁵⁷ Nótese que una función Cobb Douglas es un tipo especial de una función Stone-Geary. Si el parámetro μ de la ecuación (1) se hace igual a cero se llega a una Cobb Douglas que sufrió una transformación logarítmica.

La restricción presupuestaria del Estado subnacional y sus habitantes se conforma entonces por:

$$PG + NC_i = A + M \quad (4)$$

donde M equivale al ingreso total del Estado (Nm).

Maximizando (1) sujeto a (4) se puede encontrar el nivel de gasto en el bien público que resulta óptimo:

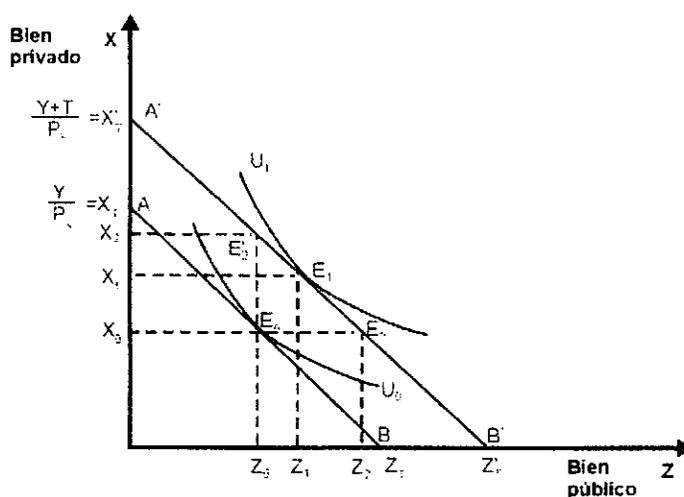
$$PG^* = \beta A + \beta M + (1 - \beta)P\mu \quad (5)$$

y se deduce de (12) que:

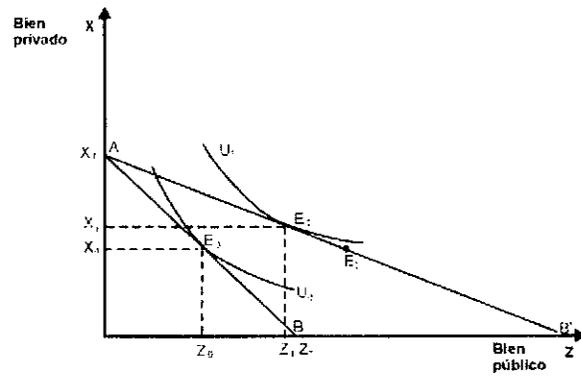
$$\frac{\partial PG}{\partial A} = \frac{\partial PG}{\partial M} = \beta$$

El modelo teórico tradicional predice entonces que la sensibilidad del gasto público a cambios en el ingreso de la jurisdicción o en las transferencias resulta la misma. En el modelo simple presentado, esta sensibilidad viene dada por el parámetro β . Un mayor nivel de ingreso per cápita, un mayor nivel de transferencias y/o una preferencia más intensa por el bien público darán lugar a un nivel de gasto per cápita mayor.

Neutralidad de las transferencias según el modelo tradicional (transferencias no condicionadas)



**No neutralidad de las transferencias
(transferencias condicionada compensatorias)**



Anexo 3: Modelos de ilusión fiscal

El modelo “clásico” de ilusión fiscal (Oates, Courant y Winer)

La intuición que encierran los modelos desarrollados por Oates (1979) y Courant (1979) es la siguiente: un gobierno local recibe transferencias que le permiten aumentar los gastos sin tener que gravar con mayores impuestos a sus ciudadanos o bajar impuestos propios sin reducir gastos; si los ciudadanos no se dan cuenta de estas transferencias, percibirán que se ha reducido el costo de la provisión de los servicios públicos locales.

Se puede pensar que el votante representativo sólo observa dos variables para tomar sus decisiones: lo que paga en concepto de impuestos locales (b_1) y el nivel del gasto local (E_1). En presencia de transferencias (A), el impuesto local que deberá asumir este votante para financiar un nivel dado de gasto público local será:

$$b_1 = (E_1 - A)\theta_1$$

Siendo θ_1 la participación del votante representativo en la carga impositiva local (*tax share*).

A los efectos de tomar una decisión de asignación de recursos que maximice su bienestar, el votante representativo necesitará estimar el precio del gasto local. Si dispone sólo de información parcial, este precio vendrá dado por la siguiente relación:

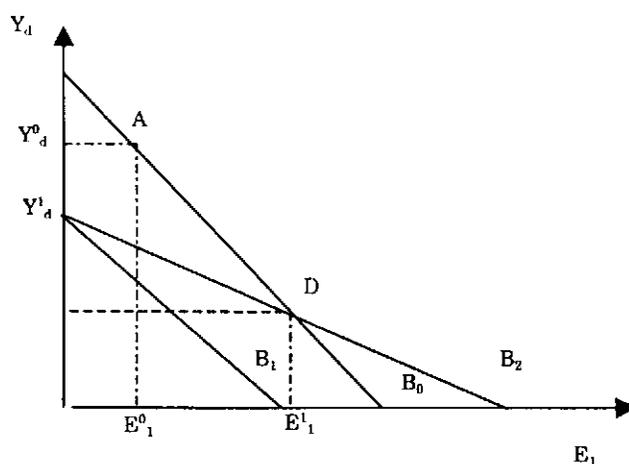
$$\theta^P_1 = \frac{b_1}{E_1} = \left(\frac{E_1 - A}{E_1} \right) \theta_1$$

donde el superíndice P indica que se trata del precio percibido. Nótese que cuando se reciben transferencias (A), a partir de un nivel dado de gasto público local (E), los ciudadanos perciben una disminución en el precio de la

provisión de bienes públicos locales (de $(A/E) \theta_1$ por ciento), por lo que se incrementará la cantidad demandada de gasto local. La clave del argumento reside en el hecho de que los votantes utilizan como referencia el precio medio de la provisión de bienes públicos, cuando lo correcto sería considerar el precio marginal.⁵⁸

En este modelo clásico, se supone que la restricción presupuestaria del votante representativo se contrae debido a que este debe aportar al financiamiento de las transferencias. Lo que sucede luego es un cambio de precios relativos que termina favoreciendo a los bienes públicos locales.

Figura 1: Modelo clásico de ilusión fiscal (Oates y Courant)



Fuente: elaboración propia a partir de Logan (2002)

Esto puede observarse con la ayuda de la Figura 1, que presenta en el eje horizontal al gasto en bienes públicos locales y en el eje vertical al gasto en el resto de bienes de la economía. El financiamiento de las transferencias contrae la restricción presupuestaria de B_0 a B_1 ; mientras que el cambio de precios relativos que genera la *ilusión fiscal* rota la restricción a B_2 . El efecto

⁵⁸ El precio marginal vendrá dado por el incremento en los impuestos propios ante un incremento en el gasto público. Si el gobierno local no puede influir sobre el nivel de transferencias, el precio marginal será superior al precio medio.

neto, es un cambio en la decisión del gasto, donde se pasa de un equilibrio A (con un consumo E_1^0 de bienes públicos locales) a un equilibrio D (con un consumo E_1^1 de bienes públicos locales).

Winer (1983) analiza las implicancias de la falta de correspondencia fiscal en los Estados federales (cuando el gobierno central financia gastos locales). Al igual que Oates y Courant llega a la conclusión que los votantes perciben una disminución del precio de los bienes públicos locales en presencia de transferencias, pero se diferencia de estos autores respecto a la forma en que se presenta la ilusión fiscal. Este autor sostiene que los ciudadanos conocen de la existencia de las transferencias, pero consideran que la presencia de estas implica que parte del gasto público local será financiado por no residentes. Es decir, bajo el modelo de Winer los votantes consideran que hay una “exportación” de carga tributaria, la cuál les permite mantener un nivel de gasto local elevado.

En el modelo de Winer, el impuesto local que soporta el votante representativo (b_1) necesario para financiar un determinado nivel de gasto público local (E_1), considerando transferencias (A) y la financiación de esas transferencias ($\theta_2 A$) será:

$$b_1 = \theta_1 E_1 - (\theta_1 - \theta_2) A$$

siendo por lo tanto el precio del gasto local igual a:

$$b_1 = \frac{\theta_1 E_1 - (\theta_1 - \theta_2) A}{E_1}$$

Si el votante representativo trata al precio promedio como el marginal y percibe que $\theta_1 > \theta_2$ considerará entonces que las transferencias han reducido el precio de los bienes públicos locales. En este modelo el votante es consciente de las transferencias pero cree que parte de las mismas son financiadas por otras jurisdicciones. Nótese que además del cambio en el

precio marginal percibido, también podría percibir un incremento en el ingreso, dado por $(\theta_1 - \theta_2)A$.

En cualquiera de estos casos bajo análisis (Oates, Courant y Winer), la conclusión a la que se arriba es que las transferencias reducen el precio marginal del gasto local percibido por los ciudadanos.

Logan (1986) considera valiosos pero limitados a estos modelos. Argumenta que estos, si bien ayudan a entender el efecto de las transferencias, son de equilibrio parcial y no de equilibrio general. Además, no explican cómo las transferencias y su financiamiento se incorporan en la percepción de los individuos en forma consistente. Y tampoco tienen en cuenta las consecuencias de la ilusión fiscal para el Estado que concede las transferencias.

Extensiones al modelo clásico

Una cuestión importante de determinar es cómo reaccionan los ciudadanos cuando el gobierno que otorga las transferencias debe aumentar la presión tributaria para poder otorgar estas ayudas. A tal respecto, si los votantes perciben que existe una relación entre lo que aportan para financiar las transferencias y la porción que reciben de estas, puede suceder que la ilusión fiscal desaparezca. En efecto, sería irracional que los ciudadanos acepten que sus ingresos se reduzcan por el aumento de los impuestos federales, pero que no incorporen en sus decisiones las transferencias que están recibiendo.

Logan (1986) presenta un modelo más completo de ilusión fiscal que puede explicar la persistencia del *efecto flypaper* con ciudadanos que se comportan racionalmente. De acuerdo a este autor la clave está en el hecho de que los votantes tienen información incompleta. La información que tienen

los votantes es la siguiente: la presión tributaria federal aumenta, pero no los servicios federales; los servicios locales aumentan pero no los impuestos locales. El punto es que los votantes no relacionan el aumento de los impuestos federales con el aumento del gasto local. Más aún, perciben un aumento del precio de los servicios federales y una caída del precio de los locales; de aquí que aumentará la cantidad demandada de los segundos y se reducirá para los primeros.

En el modelo, la función de utilidad de los votantes depende de los gastos en bienes y servicios provistos por el nivel federal (se asume que este es el nivel de gobierno que otorga las transferencias), de los bienes públicos locales y del ingreso disponible. La restricción presupuestaria del votante representativo está compuesta por el ingreso personal más las transferencias recibidas menos lo pagado para financiar estas ayudas. Es decir:

$$\begin{aligned} \text{Max} L &= U(E_1, E_2, Y_d) + \lambda [Y - \theta_1(E_1 - A) - \theta_2(E_2 + A') - Y_d] \\ \text{donde } Y &= Y_d + \theta_1(E_1 - A) + \theta_2(E_2 + A') \end{aligned} \quad (1)$$

donde E_1 representa al gasto público local, E_2 al gasto público federal (sin transferencias); θ_1 al precio del gasto público local (*tax share*); θ_2 al precio del gasto público federal (*tax share*); A a las transferencias del nivel federal al nivel local; A^T a las transferencias del nivel federal a todos los niveles locales; Y al ingreso bruto; Y_d al ingreso disponible.

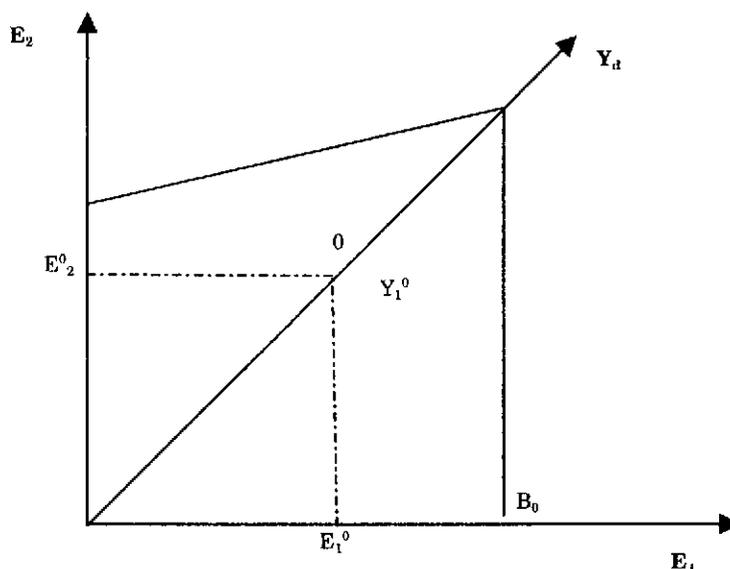
Con las condiciones de primer orden de la maximización anterior se halla la condición de equilibrio:

$$\begin{aligned} L_1 &= U'_1 - \lambda \theta_1 = 0 \\ L_2 &= U'_2 - \lambda \theta_2 = 0 \\ L_3 &= Y - \theta_1(E_1 - A) - \theta_2(E_2 + A^T) - Y_d = 0 \\ L_\lambda &= U_y - \lambda = 0 \end{aligned} \quad (2)$$

Las condiciones de óptimo son:

$$\frac{U'_1}{U'_2} = \frac{\theta_1}{\theta_2}; \frac{U'_1}{U'_y} = \theta_1; \frac{U'_2}{U'_y} = \theta_2 \quad (3)$$

Figura 2: Nivel óptimo de consumo de bienes públicos (sin transferencias)



Fuente: elaboración propia a partir de Logan (1986).

La interpretación geométrica se presenta en la Figura 2. La restricción presupuestaria, representada por el plano B_0 representa las combinaciones de gastos locales, gastos del nivel federal y el ingreso disponible. Las curvas de indiferencias no son expuestas por cuestiones de claridad. El punto 0, representado por E_1^0 , E_2^0 y Y_d^0 , es un punto de equilibrio. En este punto se cumple la condición de óptimo (3).

En ausencia de ilusión fiscal, las transferencias afectan las decisiones del ciudadano en materia de gasto al influir sobre su nivel de ingresos. Nótese que este debe pagar $\theta_2 A^T$ para financiar el programa de transferencias y recibe $\theta_1 A$ del nivel local. Siendo que $\theta_1 A = \theta_2 A^T (1 + \delta)$, el efecto neto de las transferencias sobre el ingreso del individuo es $\delta \theta_2 A^T$. Si no existen “ingresos netos” por las transferencias (es decir si $\delta = 0$), el gasto de ambos niveles de gobiernos no se verá afectado. Por el contrario si $\delta > 0$ la restricción presupuestaria del votante se verá alterada, siendo de esperar que se incremente tanto el gasto federal como el gasto local. Lo contrario ocurrirá si $\delta < 0$.

Logan explica cómo las transferencias pueden seguir reduciendo el precio marginal percibido de un dólar en bienes locales, con racionalidad pero con información incompleta. Al modelo básico de ilusión fiscal le incorpora el gasto federal y el precio de este percibido por los ciudadanos.

En presencia de transferencias, para financiar el gasto directo del nivel federal, el impuesto requerido a nivel federal resulta:

$$b_2 = (E_2 + A^T)\theta_2 \quad (4)$$

El precio medio percibido es:

$$\theta^{p_2} = \frac{b_2}{E_2} \left(\frac{E_2 + A^T}{E_2} \right) \theta_2 \quad (5)$$

Los votantes perciben un (A^T/E_2) por ciento de incremento del precio de un dólar en gasto federal en presencia de transferencias. La restricción presupuestaria se transforma en :

$$Y_d = Y - \theta^p_1 E_1 - \theta^p_2 E_2$$

Las transferencias entran sólo a través de los precios percibidos. La solución del modelos es:

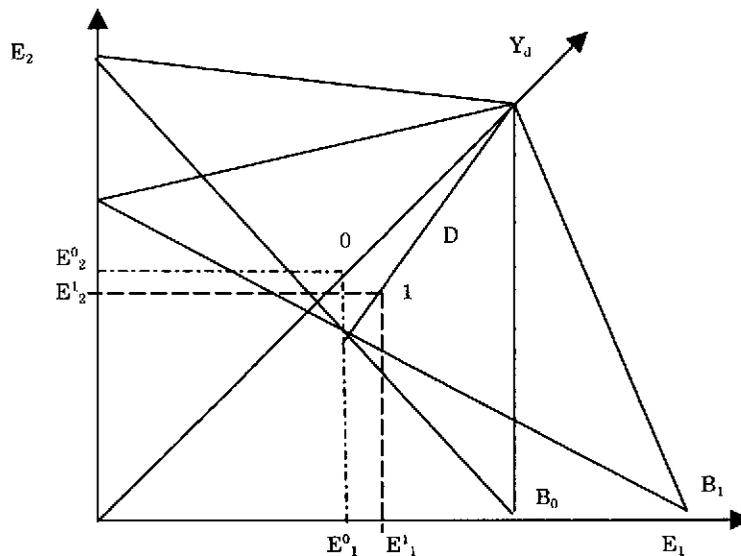
$$\frac{U'_1}{U'_2} = \frac{\theta^p_1}{\theta^p_2}; \frac{U'_1}{U'_y} = \theta^p_1; \frac{U'_2}{U'_y} = \theta^p_2 \quad (6)$$

Si el ingreso se mantiene sin cambios, las transferencias cambian los precios percibidos y se produce un cambio en el tamaño del gobierno.

Gráficamente, las transferencias provocan una rotación del plano B_0 a B_1 (Figura 3). El punto inicial de equilibrio es 0 con niveles de gasto E^0_1 y E^0_2 como antes. El equilibrio final es un punto a con niveles esperados E^p_1 y E^p_2 . El punto 1 se encuentra sobre el segmento D, en donde coincide el presupuesto actual del percibido. En este equilibrio los votantes obtienen un nivel de gasto y de ingreso disponible como el que esperan ya que una ilusión

(la suba del precio del gasto público federal) compensa la otra ilusión (la baja del precio del gasto público local).

Figura 3: Nivel óptimo de consumo de bienes públicos (con transferencias e ilusión fiscal)



Fuente: elaboración propia a partir de Logan (1986).

Ilusión fiscal e incertidumbre

Turnbull (1997) aborda el problema de la ilusión fiscal con un modelo que incluye información imperfecta, considerando que los votantes no tienen certeza sobre los servicios recibidos en retorno a mayores impuestos. El mismo muestra cómo distintos problemas de información por parte de los votantes afectan al nivel del gasto público.

El primer modelo que presenta es uno simple de ilusión fiscal, con plena información respecto al precio del impuesto (Oates, 1979). El modelo original, como el explicado anteriormente, supone perfecta ilusión y funciones de demandas log-lineales. Turnbull adapta el modelo asumiendo ilusión

parcial e información asimétrica. Se definen las siguientes notaciones para el votante representativo:

x = consumo de bienes público

y = consumo de bienes privados

m = presupuesto monetario

s = impuesto local sobre los votantes

$u(x, y)$ = función de utilidad de los votantes

A su vez, A representa las transferencias del nivel superior a gobiernos locales. El bien público es producido a un costo unitario; el gasto del gobierno es igual a x . El impuesto percibido que recae sobre los votantes es:

$$T = \alpha + \mu x$$

Bajo información asimétrica, los votantes no perciben todo el monto de transferencias por parte del gobierno local; una proporción θ no es observada. El parámetro varía entre 0 y 1 y refleja el nivel de ilusión fiscal existente ($\theta = 1$ representa una ilusión fiscal completa). Según la percepción de los votantes, los impuestos que pagan son:

$$T = -s(1 - \theta)A + \mu x \tag{7}$$

El primer término refleja la percepción de los votantes en relación a las transferencias. Los votantes maximizan su función de utilidad, gastando m en consumo privado y pagando impuestos, es decir:

$$m = y - s(1 - \theta)A + \mu x \tag{8}$$

De la condición de primer orden, se obtiene la condición de óptimo donde la tasa marginal de sustitución entre bienes públicos y privados es igual al relativo de precios percibido por los votantes.

Por el lado del gobierno, que puede observar totalmente las transferencias, su objetivo es maximizar el presupuesto. Así surgen dos restricciones al modelo: la demanda de los votantes y la restricción presupuestaria del gobierno.

En el nivel local, el aumento de los ingresos será $x-A$, el cual implica que los votantes deberán aportar por $s(x-A)$.

Para que sea consistente, se requiere que lo pagado ex post por los votantes actuales iguale a las expectativas. Entonces, igualando (8) a $s(x-A)$, se obtiene el precio que cumple la condición de consistencia:

$$\mu = s(x - 6A) / x = s(1 - 6A/x) \quad (9)$$

Dado que s es el verdadero precio marginal (*MTP*) y $s(x-A)/x$ es el precio medio verdadero (*ATP*). El percibido, μ , es ponderado, como se observa, por el precio marginal y por el medio. Es decir:

$$\mu = (1 - 6)MTP + 6ATP \quad (10)$$

En el modelo de Oates, $\theta=1$, por lo que el precio percibido es igual al valor medio del precio del impuesto. Con ilusión fiscal incompleta, el parámetro θ declina, por lo que el precio percibido se mueve entre el valor del precio medio y el marginal (caso en que $\theta=0$)

La interacción entre los burócratas maximizadores del gasto y los votante lleva a la obtención de un nivel de gasto x^* . El modelo de ilusión fiscal con certidumbre permite obtener la condición:

$$\frac{\partial x^*}{\partial \theta} = \frac{-s(\frac{A}{x})u_y}{D} > 0 \quad (11)$$

donde

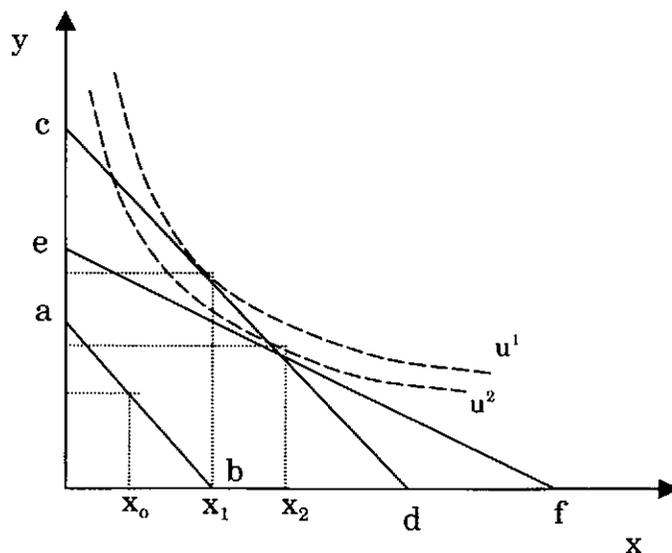
$$D = J - s(\theta A / x^2)u_y$$

Esta condición es la hipótesis que indica que un aumento en la ilusión aumenta el gasto público (genera un exceso de gastos).

La Figura 4 ilustra el efecto del exceso de gastos que genera la ilusión fiscal. El segmento *ab* representa la restricción presupuestaria de los votantes

cuando no hay efectos de las transferencias. Cuando hay información perfecta ($\theta=0$), la proporción de transferencias recibidas por los votantes es sA ; la restricción presupuestaria está dada por cd (una ordenada de $a+sA$ y una pendiente igual al mínimo del actual precio marginal del precio del impuesto, s). El equilibrio con plena información es un nivel de gasto igual a x_1 que maximiza la función de utilidad. Bajo ilusión fiscal, los votantes perciben su participación en las transferencias como $s(1-\theta)A$ y un precio estimado de $\mu < s$. La restricción presupuestaria percibida es ef , con una ordenada de $m+s(1-\theta)A$. El equilibrio se presenta en x_2^* , donde la restricción presupuestaria es tangente a la curva de indiferencia u^2 sobre un punto de la restricción cd . La intersección de ef y cd es un punto que asegura la condición de consistencia. Comparando x_2 con x_1 en la Figura 4, mayor ilusión fiscal (mayor θ) incrementa el gasto público de equilibrio (y crece el exceso de gastos).

Figura 4: Ilusión fiscal con información imperfecta



Fuente: Elaboración propia a partir de Turnbull, 1997.

Si se supone información incompleta, es decir, $\theta > 0$ y no hay transferencias, la restricción presupuestaria es la línea ab y el nivel de gasto público es x_0 . Si se supone un aumento del ingreso igual a sA , la restricción se

transforma en cd y el equilibrio en x_1 . Si la percepción es de las transferencias recibidas es $s(1-\theta)A$, el cual es menor que sA bajo ilusión fiscal, la restricción cambia de ab a ef y el nivel de gasto es x_2 , siendo $x_2-x_1 > 0$.

Turnbull extiende el modelo de ilusión fiscal, focalizándose sobre la incertidumbre de los votantes en cuanto a la variación de las tasas en relación al gasto público. Para introducir la incertidumbre en el precio del impuesto, se supone que la tasa impositiva es $s+\varepsilon$, donde ε es estocástica, con una distribución conocida, con media cero y varianza finita $Var(\varepsilon)$. La incertidumbre sobre la tasa impositiva puede ser producto del desconocimiento sobre las políticas fiscales o sobre las bases impositivas del gobierno, entre otros factores. La función del impuesto es ahora:

$$T = -(s + \varepsilon)(1 - \theta)A + \mu x \quad (12)$$

Se supone que la función de utilidad es estrictamente cóncava reflejando la aversión al riesgo. El votante procura maximizar la utilidad esperada, $E\{u(x,y)\}$, sujeta a la restricción presupuestaria $m=T+y$. La demanda del bien público surgirá de la maximización de:

$$Max E[u(x, m + (s + \varepsilon)(1 - \theta)A + \mu x))] \quad (13)$$

De la condición de primer orden se deduce la condición de óptimo:

$$\frac{E[u_x]}{E[u_y]} = E[u] + \frac{COV(\mu, u_y)}{E[u_y]} \quad (14)$$

El nivel de gasto público óptimo se determinará cuando la tasa marginal de sustitución, medida a lo largo de la curva de indiferencia en el espacio $x-E\{y\}$ iguala al precio marginal esperado del impuesto más una tasa de riesgo. La COV toma el signo de $\frac{\partial u_y}{\partial \mu} = -xu_{xy} > 0$ bajo aversión al riesgo. La condición de primer grado sugiere que una mayor prima de riesgo tiende a reducir la demanda de los votantes por bienes públicos.

La maximización del gasto por parte de los políticos debe asegurar una tasa tal que genere ingresos para cubrir el total de gastos menos las transferencias recibidas $(x-A)$. La carga del impuesto, ex post, es $(s+\varepsilon)(x-A)$ que igualando a 12 para la condición de consistencia, se obtiene como precio percibido:

$$\mu = (s + \varepsilon)(1 - 6A/x) \quad (15)$$

Claramente, $E[\mu] = s(1 - 6A/x)$ por lo que la esperanza del precio del impuesto percibido estima el verdadero valor del precio marginal esperado cuando $\theta=0$. Si $\theta > 0$ los votantes sobreestiman el verdadero valor marginal. La interpretación de θ en este modelo es la misma que bajo un marco de certidumbre.

Los niveles óptimos de x^* surgirán de la condición de primer orden, sustituyendo (15) en ella y obteniendo la siguiente condición:

$$E[u_x(x^*, m + (s + \varepsilon)(A - x^*))] - E[(s + \varepsilon)(1 - \theta A/x^*)u_y(x^*, m + (s + \varepsilon)(A - x^*))] = 0 \quad (16)$$

En su trabajo el autor obtiene los distintos efectos de la ilusión fiscal a través del derivar el valor óptimo, x^* , que surge de la expresión anterior, con respecto al parámetro de ilusión θ . Así, cualquier tendencia de los votantes a subestimar sistemáticamente el verdadero valor del precio del impuesto incrementa el nivel del gasto público.

El efecto *flypaper* producto de la ilusión se lo mide como la diferencia entre el efecto sobre el gasto de la participación esperada de las transferencias y el efecto ingreso sobre el gasto público. Es decir:

$$\delta = \frac{\partial x^*}{\partial(sA)} - \frac{\partial x^*}{\partial m} \quad (17)$$

Del resultado del desarrollo de la expresión anterior, surge que la falta de percepción sistemática y los efectos del riesgo de la ilusión, se refuerzan entre si, por lo que se produce un efecto *flypaper* ($\delta > 0$).

Anexo 4: Otras propuestas de descentralización y la opinión de especialistas

CEDI (2000)⁵⁹

Se propone avanzar en la conformación de una estructura tributaria federal donde a las provincias se les permita:

- Aplicar una sobretasa en el Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas (las sobretasas deberían tener un techo máximo establecido en la legislación consistente con las tasas máximas del impuesto nacional);
- Cobrar íntegramente el Impuesto a los Bienes Personales, o en su defecto, permitir que las provincias apliquen una tasa adicional;
- Gravar ya sea en forma total o parcial determinados consumos selectivos.
- Reemplazar el Impuesto a los Ingresos Brutos por un IVA provincial, ya sea como impuesto separado en el ámbito provincial o como alícuota suplementaria al tributo nacional.
- Preservar el Impuesto Inmobiliario y el Impuesto a las Patentes de automotores.

CIPPEC(2005)⁶⁰

CIPPEC propone descentralizar a provincias los siguientes impuestos:

- Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas;

⁵⁹ “Nueva Institucionalidad Fiscal Federal: Una Propuesta de Reforma” (2000). Centro de estudios para el desarrollo institucional (CEDI), Fundación Gobierno y Sociedad. Extraído de Iaryczower, Sanguinetti y Tommasi, “Una Propuesta de Reforma al Federalismo Fiscal Argentino”.

⁶⁰ “Un Sistema Tributario Permanente”, <http://www.cippec.org>, CIPPEC, 2005.

- Impuesto a los Bienes Personales;
- Impuesto a los Combustibles;
- Otros impuestos internos;
- Creación de un impuesto a las ventas minoristas a nivel provincial con tasa de 10%, acompañada de reducción de alícuota general del IVA al 11%.

Consejo Empresario Argentino (2000) ⁶¹

Se propone un nuevo sistema tributario provincial que en sus rasgos básicos comprendería:

- Un IVA con una alícuota del 10%;
- Un Impuesto a las Ganancias Personales (ingresos del trabajo exclusivamente), con una alícuota promedio del 11,4%;⁶²
- Un Impuesto Interno sobre los Combustibles (en estaciones de servicio);
- Un Impuesto Interno sobre los Cigarrillos y las Bebidas Alcohólicas (en puestos de venta al público).

Las provincias dispondrían de entera autonomía para fijar las alícuotas y definir las bases de los nuevos impuestos.

FIEL (1998, 2001) ⁶³

La propuesta de descentralización de potestades tributarias hacia las provincias se estructura a partir de:

⁶¹ Propuesta de Federalismo Fiscal , de Jorge Avila con la colaboración de Enrique Bulit Goñi, Oscar Libonatti, Horacio Piffano y Mario Salinardi.

⁶² Impuesto Hall – Rabushka sobre las personas.

⁶³ “Una Política Económica para la Década”, 2001, trabajo presentando en la Asociación de Bancos de la Argentina (ABA). “La Reforma Tributaria en la Argentina”, 1998, FIEL.

- La descentralización de la mayor parte de impuestos sobre consumos específicos (internos, sobre los automotores gasoleros, adicional sobre cigarrillos, y para financiar el Fondo Especial del Tabaco);
- La descentralización del impuesto sobre la transferencia de combustibles;
- La aplicación de un IVA subnacional, en concurrencia con el IVA nacional.

Piffano (2003) ⁶⁴

Piffano propone un nuevo “menú” tributario subnacional conformado por los siguientes impuestos:

- Impuesto a las Ventas Minoristas
- Impuesto provincial a las Ganancias (Personas Físicas)
- Alícuota Adicional al Impuesto Nacional a los Bienes Personales
- Impuesto al uso de los combustibles
- Alícuota adicional a los impuestos nacionales que graven los recursos no renovables y los que graven el usufructo de los recursos naturales renovables (regalía y/o cánon)
- Impuesto Inmobiliario
- Impuesto Automotor
- Las Contribuciones de Mejoras
- Tasa por servicios no municipalizados

⁶⁴ Piffano, 2003, “Descentralización fiscal II, La propuesta sobre el nuevo sistema tributario provincial”, Universidad Nacional de la Plata.

Universidad Austral (2001) ⁶⁵

Se proponen los siguientes impuestos a nivel provincial:

- Impuesto a las Ganancias de las personas (las provincias deberán decidir si aplican una base amplia o si lo restringen de manera tal que grave sólo el consumo y no el ahorro);
- Impuesto a los Bienes personales (la potestad sobre esta base imponible queda completamente en manos de las provincias);
- Impuesto a las Ventas Minoristas de consumo (para grandes y medianos contribuyentes e incluyendo ingresos brutos en la etapa final);
- Impuesto Inmobiliario;
- Impuesto sobre los Automotores.

Musgrave y Musgrave (1985) ⁶⁶

Musgrave y Musgrave consideran que lo más apropiado es que el nivel medio de gobierno grave la renta de las personas con una ligera progresividad (residentes y no residentes que generan renta en la jurisdicción), que la imposición sobre las ventas se base en el principio de destino y que un impuesto que grave la producción en origen sólo sería apropiado como una forma de gravar el beneficio que generan los servicios públicos en la producción.

⁶⁵ Llach, 2002, "Un nuevo contrato fiscal federal. Una reforma para mejorar la competitividad, la correspondencia fiscal, el federalismo y la democracia representativa", Serie Documentos de Trabajo.

⁶⁶ Musgrave y Musgrave (1985), Hacienda Pública, Teórica y Aplicada.

Nivel central	Nivel medio	Nivel local
<ul style="list-style-type: none"> * Impuesto progresivo sobre la renta * Impuestos sucesorios * Impuesto sobre los recursos naturales 	<ul style="list-style-type: none"> * Impuesto sobre la renta que grava los residentes * Impuesto sobre la renta que grava la renta de factores de propiedad de los residentes y la renta que afluye a los no residentes, pero que se origina dentro de la jurisdicción * Impuesto sobre las ventas en fase minorista * Impuestos sobre productos en el origen como gravamen sobre el beneficio 	<ul style="list-style-type: none"> * Impuesto sobre la propiedad inmueble * Impuesto sobre las nóminas * Gravámenes sobre el beneficio

Anexo 5: Estimación de la base imponible potencial del Impuesto a las Ganancias de las Personas Físicas

Para el cómputo de las bases imponibles provinciales del Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas de carácter potencial se procedió a la utilización de la Encuesta Permanente de Hogares (EPH) siguiendo la metodología descripta por Di Gresia (2000).

El objetivo consiste en estimar la recaudación del impuesto en base a la legislación vigente combinándola con datos provenientes de la EPH⁶⁷. A tal efecto se necesitan datos particulares de los sujetos contribuyentes tales como el tipo de actividad del contribuyente (asalariado o autónomo), la estructura de la familia (hijos, cónyuge, personas a cargo), etc., datos que deben ser incorporados a la DDJJ.

Siguiendo a Di Gresia (2000), sin embargo, esta metodología no esta exenta de debilidades.

Subdeclaración

Un problema que surge inmediatamente cuando se empieza a trabajar con los ingresos declarados en la EPH radica en la subdeclaración que contienen. Para comprobar este fenómeno debe considerarse la totalidad de los ingresos declarados en la EPH, (lo que conformaría el total de ingreso disponible) con el ingreso disponible que surge de las cuentas nacionales.

⁶⁷ La particularidad de este impuesto hace que prácticamente sea imposible realizar una estimación de su recaudación potencial a menos que se disponga de un registro detallado como lo es la EPH.

En este sentido de la EPH surge un monto de ingresos disponibles de \$113.101 millones para el año 2002, mientras que el ingreso disponible de Cuentas Nacionales sería de \$205.370 millones⁶⁸.

El supuesto aquí empleado es que las Cuentas Nacionales reflejan la “realidad” y la EPH debe ser ajustada expandiendo los ingresos. De esta manera se obtiene un coeficiente de expansión. El problema radica en la manera de aplicar esta expansión, puesto que no es indiferente para los resultados del ejercicio. La hipótesis que aquí se plantea es que la subdeclaración de ingresos en la EPH es pareja para todos los estratos de ingresos, en los casos en que los hogares se encuentran encuestados.

Individuos que no se encuentran reflejados en la encuesta

Existen individuos que no se encuentran reflejados en la encuesta; específicamente se trata de aquellas personas de más altos ingresos. Para corregir este problema se incorporan a la simulación de acuerdo a información por estratos de ingresos gravados proveniente de la AFIP. Para considerar el problema de la subdeclaración en este estrato se plantearon dos alternativas extremas⁶⁹: 1) no existe subdeclaración; 2) la subdeclaración del estrato de ingresos más alto es igual al promedio del resto. De esta manera se obtiene un rango de resultados.

Programación

Nombre en la EPH. Descripción

CODUSU: Código que identifica el hogar.

⁶⁸ Se mantuvo la relación existente para el año 1997 entre el monto de ingresos disponibles que surge de la EPH y el ingreso disponible de las cuentas nacionales.

⁶⁹ Sin embargo estos ajustes solo pueden ser llevados a cabo en el ámbito nacional dado las características de la información publicada por la AFIP.

AGLOM: Número de área de relevamiento.0

H08: Codificación que indica la relación de parentesco dentro del hogar
(jefe de familia = 1, cónyuge = 2, hijos = 3 y resto).

P47_1: Ingresos provenientes del trabajo asalariado.

P47_2: Ingresos provenientes de bonificaciones o gratificaciones no habituales (asalariados).

P47_3: Ingresos provenientes del trabajo por cuenta propia.

P47_4: Ingresos provenientes de ganancia como patrón (incluye sueldo asignado).

P48_1: Jubilación o pensión.

P48_2: Ingresos de alquileres, rentas o intereses.

P48_9: Otros ingresos no especificados (muy residual).

PONDERA: Ponderación asignada a la observación.

FUENTE: Código que indica el tipo de trabajo que realiza el encuestado Trabajo asalariado, cuenta propia, jubilación, etc. (incluye codificadas las diferentes combinaciones).

Procedimiento de simulación

Seguidamente se describen en forma detallada los pasos seguidos para realizar el ejercicio de simulación:

a) Se expandieron los ponderadores de cada observación para reflejar el total país. Esto se debe a que el total de aglomerados relevados no cubre la población total del país.

b) Se calculó el ingreso anual gravado de la siguiente manera:

$$\text{ING_ANUAL} = (\text{P47_1} + \text{P47_2} + \text{P47_3} + \text{P47_4} + \text{P48_1} + \text{P48_2} + \text{P48_9}) * 13$$

El ingreso anual también es expandido para reflejar el ingreso disponible total país. El coeficiente de expansión aplicado es de 1,8158. En una sección posterior se discute acerca de la expansión de ingresos.

c) Se calcularon las deducciones por cargas familiares:

- Para el caso de cónyuges (H08=2) la deducción es de \$ 2.400.
- Para el resto de los parientes (H08 < > 2 y H08 < > 1) la deducción es de \$1.200

En ambos casos se consideró la deducción sólo si el pariente no tiene ningún tipo de ingresos (si P47T = 0). Además no se duplicó la deducción, la cual es asignada preferentemente al jefe de familia.

d) Mínimo no imponible. Se fijó en \$4.800.

e) Gastos deducibles. Se establecieron en un 20% del ingreso gravado. Se presume que sólo los trabajadores autónomos efectúan esta deducción, no obstante en sucesivas simulaciones se obtuvo un valor mucho más cercano a la realidad cuando se aplicaba sobre todos los contribuyentes.

f) Deducción especial. Se estableció en \$18.000 para el caso de trabajadores asalariados y \$6.000 para los trabajadores autónomos (de acuerdo a la codificación de la variable FUENTE).

g) Se calculó la base imponible:

$$\text{BASE_IMPONIBLE} = \text{ING_ANUAL} - \text{cargas familiares} - \text{mínimo no imponible} - \text{gastos} - \text{deducción especial}$$

h) Se eliminaron todos los individuos con $\text{BASE_IMPONIBLE} \leq 0$.

Se calculó el impuesto de acuerdo a la siguiente tabla:

Tramo de base imponible		Monto fijo	Alicuota sobre excedente
0	10.000	0	9%
10.000	20.000	900	14%
20.000	30.000	2.300	19%
30.000	60.000	4.200	23%
60.000	90.000	11.100	27%
90.000	120.000	19.200	31%
120.000	...	28.500	35%

Fuente: IERAL de Fundación Mediterránea.

El programa de simulación del impuesto fue desarrollado en el entorno Stata 7.0. Se expone en esta sección el código con el objetivo que pueda ser aplicado como base para otras simulaciones.

Los Códigos los Aglomerados de la EPH se muestran a continuación:

	G. B.A.(CABA +Partidos)
02	GRAN LA PLATA
03	BAHIA BLANCA
04	GRAN ROSARIO
05	SANTA FE Y SANTO TOME
06	PARANA
07	POSADAS
08	GRAN RESISTENCIA
09	COMODORO RIVADAVIA
10	GRAN MENDOZA
12	CORRIENTES
13	GRAN CORDOBA
14	CONCORDIA
15	FORMOSA
17	NEUQUEN Y PLOTTIER
18	STGO. DEL ESTERO Y LA BANDA
19	SAN S. JUJUY Y PALPALA
20	RIO GALLEGOS
22	GRAN CATAMARCA
23	SALTA
25	LA RIOJA
26	SAN LUIS Y EL CHORRILLO
27	GRAN SAN JUAN
29	S. M. DE TUCUMAN Y TAFI VIEJO
30	SANTA ROSA Y TOAY
31	TIERRA DEL FUEGO
32	Cdad.Bs Aires(Dominio de GBA)
33	PARTIDOS (Dominio de GBA)
34	MAR DEL PLATA Y BATAN
35	ALTO VALLE DEL RIO NEGRO
36	RIO CUARTO
37	INTERIOR DE MENDOZA (*)

Se utilizó la totalidad de los aglomerados de una misma jurisdicción para aproximar la base imponible provincial.

Programa en Stata 7.0

```
clear all
set prefix C:\WINDOWS\Escritorio
set mem 50000
use per45302.dta
* EXPANDO ponderaDORES AL TOTAL PAIS
replace pondera=pondera*(35058559/21900000)
log using eph99_03b.log, replace
* ANUALIZACION DE LOS INGRESOS
gen num = 37
gen p47t_R1=0
replace p47t_R1=p47t if agloreal==num
replace p47t=p47t_R1
gen p47_1_R1=0
replace p47_1_R1=p47_1 if agloreal==num
replace p47_1=p47_1_R1
gen p47_2_R1=0
replace p47_2_R1=p47_2 if agloreal==num
replace p47_2=p47_2_R1
gen p47_3_R1=0
replace p47_3_R1=p47_3 if agloreal==num
replace p47_3=p47_3_R1
gen p47_4_R1=0
replace p47_4_R1=p47_4 if agloreal==num
replace p47_4=p47_4_R1
gen p48_1_R1=0
replace p48_1_R1=p48_1 if agloreal==num
replace p48_1=p48_1_R1
gen p48_2_R1=0
replace p48_2_R1=p48_2 if agloreal==num
replace p48_2=p48_2_R1
gen p48_3_R1=0
replace p48_3_R1=p48_3 if agloreal==num
replace p48_3=p48_3_R1
gen p48_4_R1=0
replace p48_4_R1=p48_4 if agloreal==num
replace p48_4=p48_4_R1
gen p48_5_R1=0
replace p48_5_R1=p48_5 if agloreal==num
replace p48_5=p48_5_R1
gen p48_6_R1=0
replace p48_6_R1=p48_6 if agloreal==num
```

```

replace p48_6=p48_6_R1
gen p48_7_R1=0
replace p48_7_R1=p48_7 if agloreal==num
replace p48_7=p48_7_R1
gen p48_8_R1=0
replace p48_8_R1=p48_8 if agloreal==num
replace p48_8=p48_8_R1
gen p48_9_R1=0
replace p48_9_R1=p48_9 if agloreal==num
replace p48_9=p48_9_R1
replace p47_1= p47_1*13
replace p47_2= p47_2*13
replace p47_3= p47_3*13
replace p47_4= p47_4*13
replace p48_1= p48_1*13
replace p48_2= p48_2*13
replace p48_3= p48_3*13
replace p48_4= p48_4*13
replace p48_5= p48_5*13
replace p48_6= p48_6*13
replace p48_7= p48_7*13
replace p48_8= p48_8*13
replace p48_9= p48_9*13
replace p47t = p47t*13
* CORRECCION VALORES NULOS
replace p47_1 = 0 if p47_1 ==.
replace p47_2 = 0 if p47_2 ==.
replace p47_3 = 0 if p47_3 ==.
replace p47_4 = 0 if p47_4 ==.
replace p48_1 = 0 if p48_1 ==.
replace p48_2 = 0 if p48_2 ==.
replace p48_3 = 0 if p48_3 ==.
replace p48_4 = 0 if p48_4 ==.
replace p48_5 = 0 if p48_5 ==.
replace p48_6 = 0 if p48_6 ==.
replace p48_7 = 0 if p48_7 ==.
replace p48_8 = 0 if p48_8 ==.
replace p48_9 = 0 if p48_9 ==.
replace p47t = 0 if p47t ==.
* DESCRIPCION ESTADISTICA DEL INGRESO DISPONIBLE
gen p47tS =sum(p47t *pondera)/1000000
summ p47tS
* CALCULO INGRESO INDIVIDUAL ANUAL GRAVADO

```

```

gen ING_ANUA=0
replace ING_ANUA=p47_1 + p47_2 + p47_3 + p47_4 + p48_1 + p48_2 + p48_9
* EXPANDO POR SUBDECLARACION
replace ING_ANUA=ING_ANUA*1.8158
* CALCULO DE DEDUCCIONES POR FAMILIA
gen DEDUCC1=0
* CONJUGE
replace DEDUCC1=2400 if h08==2 & p47t==0
* HIJOS Y OTROS
replace DEDUCC1=1200 if p47t==0 & ( h08!=2 & h08!=1)
* SUMA DE DEDUCCIONES
egen DEDUCCI=sum(DEDUCC1), by(codusu)
replace DEDUCCI=0 if h08!=1
replace DEDUCCI=0 if ING_ANUA==0
drop DEDUCC1
* MINIMO NO IMPONIBLE
gen MINIMO=0
replace MINIMO=4800 if ING_ANUA>0
* GASTOS SUPUESTOS (SOLO AUTONOMOS)
gen GASTOS=0
replace GASTOS=ING_ANUA*0.2 if ING_ANUA>0 & (fuente==2 | fuente==12 | fuente==13
|fuente==14 | fuente==15)
replace GASTOS=ING_ANUA*0.2 if ING_ANUA>0
* DEDUCCION ESPECIAL SIJP (6000 PARA TRABAJADORES AUTONOMOS Y 1800
DEPENDIENTES)
gen DED_ESPE=0
* TRABAJADORES EN RELACION DE DEPENDENCIA
replace DED_ESPE=18000 if ING_ANUA>0 & (fuente==1 | fuente==7 | fuente==8 | fuente==9
|fuente==10 | fuente==11)
* TRABAJADORES AUTONOMOS
replace DED_ESPE=6000 if ING_ANUA>0 & (fuente==2 | fuente==12 | fuente==13 | fuente==14
|fuente==15)
* CALCULO BASE IMPONIBLE
gen BASEIMPO=0
replace BASEIMPO=ING_ANUA-DEDUCCI-MINIMO-GASTOS-DED_ESPE
* ELIMINO INDIVIDUOS CON BASE IMPONIBLE = 0
drop if BASEIMPO<=0
* CALCULO IMPUESTO
gen IMPUESTO=0
* TRAMO 0 - 10000
macro define MONTO=0
macro define ALICUOTA=0.09
macro define TRAMO1=0
macro define TRAMO2=10000

```

```

replace IMPUESTO = $MONTO + (BASEIMPO - $TRAMO1) * $ALICUOTA if BASEIMPO>$TRAMO1
& BASEIMPO<=$TRAMO2
* TRAMO 10000 - 20000
macro define MONTO=900
macro define ALICUOTA=0.14
macro define TRAMO1=10000
macro define TRAMO2=20000
replace IMPUESTO = $MONTO + (BASEIMPO - $TRAMO1) * $ALICUOTA if BASEIMPO>$TRAMO1
& BASEIMPO<=$TRAMO2
* TRAMO 20000 - 30000
macro define MONTO=2300
macro define ALICUOTA=0.19
macro define TRAMO1=20000
macro define TRAMO2=30000
replace IMPUESTO = $MONTO + (BASEIMPO - $TRAMO1) * $ALICUOTA if BASEIMPO>$TRAMO1
& BASEIMPO<=$TRAMO2
* TRAMO 30000 - 60000
macro define MONTO=4200
macro define ALICUOTA=0.23
macro define TRAMO1=30000
macro define TRAMO2=60000
replace IMPUESTO = $MONTO + (BASEIMPO - $TRAMO1) * $ALICUOTA if BASEIMPO>$TRAMO1
& BASEIMPO<=$TRAMO2
* TRAMO 60000 - 90000
macro define MONTO=11100
macro define ALICUOTA=0.27
macro define TRAMO1=60000
macro define TRAMO2=90000
replace IMPUESTO = $MONTO + (BASEIMPO - $TRAMO1) * $ALICUOTA if BASEIMPO>$TRAMO1
& BASEIMPO<=$TRAMO2
* TRAMO 90000 - 120000
macro define MONTO=19200
macro define ALICUOTA=0.31
macro define TRAMO1=90000
macro define TRAMO2=120000
replace IMPUESTO = $MONTO + (BASEIMPO - $TRAMO1) * $ALICUOTA if BASEIMPO>$TRAMO1
& BASEIMPO<=$TRAMO2
* TRAMO 120000 - 999999999
macro define MONTO=28500
macro define ALICUOTA=0.35
macro define TRAMO1=120000
macro define TRAMO2=999999999
replace IMPUESTO = $MONTO + (BASEIMPO - $TRAMO1) * $ALICUOTA if BASEIMPO>$TRAMO1
& BASEIMPO<=$TRAMO2
* CALCULO RECAUDACION Y OTROS
* INGRESOS ANUALES (1-949)

```

```

gen INGR=sum(ING_ANUA*pondera)/1000000 if IMPUESTO>0
* GASTOS ADMITIDOS (I-108)
gen GAST_AD=sum(GASTOS*pondera)/1000000 if IMPUESTO>0
* MINIMO
gen MIN=sum(MINIMO*pondera)/1000000 if IMPUESTO>0
* CARGAS DE FAMILIA (VII-046)
gen CARGAS=sum(DEDUCCI*pondera)/1000000 if IMPUESTO>0
* DEDUCCION ESPECIAL (VII-045)
gen DE_ESPEC=sum(DED_ESPE*pondera)/1000000 if IMPUESTO>0
* RECAUDACION DEL IMPUESTO
gen RECA=sum(IMPUESTO*pondera)/1000000 if IMPUESTO>0
* CANTIDAD DE INDIVIDUOS QUE PAGARON
gen CANT=sum(pondera) if IMPUESTO>0
sum INGR
sum GAST_AD
sum MIN
sum CARGAS
sum DE_ESPEC
sum RECA
sum CANT
log close
brows

```

Referencias Bibliográficas

- Artana, Daniel y Moskovits, Cynthia (1999), "Efectos de la política fiscal nacional sobre la distribución regional y personal del ingreso", FIEL.
- Bird, Richard (2000), "Local and regional revenues: realities and prospects" World Bank.
- Bradford, David y Oates, Wallace, (1971), "Towards a predictive theory of intergovernmental grants", *The American Economic Review*, Volume 61, Issue 2, May
- Buchanan, J. y Wagner, R. (1977), "Democracy and deficit", Academic Press.
- Cassing, J.H. y Hillman, Ayre L. (1982), "State-federal resource tax rivalry: the Queensland railway and the federal export tax", *Economic Record* (September).
- Chernick, H.A., (1979), "An economic model of the distribution of project grants". In P. Mieszowisky and W.H. Oakland, *Fiscal Federalism and grants-in-aid*, Washington DC: The Urban Institute
- Courant, Paul (1979), "The stimulate effects of intergovernmental aid: or why money sticks where its hits" in *Fiscal federalism and grants in aids*, Urban Istitute.
- Di Gresia, Luciano (2000), "Estimación del impuesto a las Ganancias Personas Físicas en base a la Encuesta Permanente de Hogares"; Versión preliminar sujeta a comentarios, UNLP.
- Esteller-Moré, A., Solé-Ollé, A. (2001), "Vertical income tax externalities and fiscal interdependence: evidencie from the U.S.", Institut d' Economia de Barcelona. Centre de Recerca en Federalisme Fiscal I Economia Regional.
- Filimon, R, Romer, T. Y Rosenthal, H. (1982), "Asymmetric information and agenda control", *Journal of Public Economic*, Vol. 17.
- Flowers, Marilyn R. (1988), "Shared tax sources in a leviathan model of federalism", *Public finance Quarterly*, Vol. 16, January.
- Fosset, J.W., (1990), "On confusion caution and greed: a political explanation of the flypaper effect". *Urban Affairs Quarterly* 26.
- Heyndels, Bruno y Smolders, Carine (1993) "Fiscal illusion at the local level: empirical evidence for the Flemish municipalities", *Public Choice*, Vol., Issue 3-4.
- IERAL (2001), *Una reforma tributaria integral para el crecimiento de la Argentina*, Córdoba, Argentina.

- Johnson, William (1998), "Income redistribution in a federal system", *American Economic Review*, Vol. 78, Junio.
- Keen, Michael (1997), "Vertical tax externalities in the theory of fiscal federalism" *IMF Working Paper* 97/173.
- Knight, Brian (2000), "The flypaper effect unstuck: evidence on endogenous grants from the federal highway aid program", Board of governors of the federal reserve system – Washington DC.
- Libonati, Oscar (1998): "Alternativas para estructurar y coordinar la imposición al consumo entre distintos niveles de gobierno", en FIEL "La Reforma Tributaria en la Argentina, Bs As.
- Logan, Robert (1986): "Fiscal illusion and the grantor government" *The Journal of Political Economy*, Vol. 94, Issue 6, December.
- Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (1995), "Propuesta para un sistema tributario Provincial", *Cuadernos de Economía N°13*, Convenio UNLP-MECON Bs. As.
- Muller, Alberto y Spinelli, Lucía (1999), "Impacto territorial de las transacciones del gobierno nacional: una evaluación tentativa"
- O'Brien, J. Patrick y Shieh, Yeung-Nan, (1990) "Utility functions and fiscal illusion from grants", *National Tax Journal*, Vol.43, n°2; June.
- Oates, Wallace (1979), "Lump-Sum intergovernmental aids have price effects", in *Fiscal Federalism and Grants in aids*, Urban Institute Press, Washington, DC.
- Oates, Wallace (1988), "On the nature and measurement of fiscal illusion: an answer", in *Taxation and Fiscal Federalism: Essay in honor of Russell Mathews*, Australia National Univ. Press, Canberra.
- Piffano, Horacio (1999): "El IVA Subnacional", *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, Rosario
- Piffano, Horacio (2003a), "Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA subnacional la alternativa preferible?", Universidad Nacional de La Plata.
- Piffano, Horacio (2003) "La propuesta sobre el nuevo sistema tributario provincial", Universidad Nacional de La Plata.
- Piffano, Horacio (2004), "Descentralización Fiscal, Competencia Tributaria y Administración Tributaria Federal", Universidad Nacional de La Plata.
- Porto, Alberto (2003), "Descentralización y Desarrollo Local en la Argentina. Desafíos y Oportunidades" Universidad Nacional de La Plata, Noviembre.
- Porto, Alberto (2004a), *Disparidades regionales y Federalismo Fiscal*, Edulp Editorial, La Plata.

- Romer, Thomas y Rosenthal, Howard (1982), "Asymmetric information and agenda control" *Journal of Public Economics*, Vol.17.
- Rossignolo, D.A., (2004). "Las externalidades tributarias verticales: el caso de los impuestos sobre los consumos en Argentina".
- Schenone, Osvaldo (1999): "El IVA Provincial", *Serie Seminarios*, Departamento de Economía, Universidad de San Andrés, Victoria
- Turnbull, Geoffrey, (1998) "The overspending and the flypaper effects of the fiscal illusion: theory and empirical evidence" *Journal of Urban Economics*, Vol.44.
- Winer, Stanley, (1983), "Some evidence on the effects of the separation of spending and taxing decisions" *The Journal of Political Economy*, Vol. 9, Issue 1, February.