

**Provincia de Córdoba
Consejo Federal de Inversiones**

**Nombre del Proyecto:
Otro ordenamiento fiscal federal para Argentina**

Informe Final

Córdoba, agosto de 2010

Elaborado por:

Instituto Argentino de Análisis Fiscal

Contenidos Informe Final

- 1º Informe Parcial**
- 2º Informe Parcial**
- 3º Informe Parcial**
- 4º Informe Parcial**
- 5º Informe Parcial**

Contenidos 1º Informe Parcial

I. Introducción.....	5
Prefacio.....	6
Resumen del Informe.....	8
II. Aspectos teóricos y metodológicos para el análisis del funcionamiento del Estado: gastos e ingresos públicos	17
II.1 Consideraciones Generales.....	18
II.2 Objetivos de Política de los Gobiernos	18
II.2.1 Estabilización Macroeconómica.....	19
II.2.2 Redistribución del ingreso	20
II.2.3 Distribución de Recursos.....	21
II.3 Distribución de potestades de Gasto	21
II.3.1 Descentralización de las decisiones de gasto	22
II.3.1.1 El gasto y la provisión de bienes públicos.....	23
II.3.1.2 Ventajas de la descentralización.....	23
II.3.1.3 Desventajas de la Descentralización.....	25
II.4 Instrumentos de financiación de los gobiernos	28
II.4.1 Categorización de los impuestos según su impacto económico.....	33
Clasificaciones técnicas.....	35
Clasificaciones económicas.....	38
Clasificaciones jurídicas	41
II.4.2 Principios de la imposición	44
II.4.2.1 Principios políticos: equidad y eficiencia	44
II.4.2.2 Principios constitucionales	51
II.4.3 Requisitos de un sistema tributario descentralizado.....	52
II.5 El financiamiento público en los distintos niveles de gobierno.....	57
II.5.1 Potestades tributarias	57
II.5.2 Descentralización de las potestades de Ingresos.....	57
II.5.3 Desventajas de un sistema tributario centralizado.....	60
II.5.4 Ventajas de un sistema centralizado.	61
III. El financiamiento de los gastos públicos en Argentina.....	63
III.1 Potestades fiscales en la Argentina actual.....	64

III.1.1 Obtención de ingresos en los distintos niveles de gobierno	64
III.1.2 Discrepancias entre la asignación de ingresos y la de gastos.....	69
III.1.3 Desequilibrio fiscal vertical	70
III.1.4 Desequilibrio fiscal horizontal	72
III.2 El esquema tributario argentino	79
III.2.1 Potestades de ingresos fiscales	80
III.2.2 Situación de los impuestos argentinos	81
III.2.2.1 Comparación internacional.....	82
III.2.2.2 Evolución reciente de los impuestos en Argentina.....	83
III.2.2.3 Impuestos por materia gravada.....	87
III.2.2.4 Impuestos directos e indirectos en nuestro país	88
Conclusiones.....	91
Bibliografía	94
Apéndice	95
A.1 Descripción de los principales impuestos en Argentina.....	96

I. Introducción

Prefacio

El objetivo principal del proyecto “*Otro ordenamiento fiscal federal para Argentina*” es brindar apoyo técnico en el ámbito del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba a los efectos de analizar la estructura de obtención de ingresos entre los distintos niveles de gobierno en Argentina, frente a la experiencia de otros países federales. A su vez, el propósito del proyecto es proponer mejoras en cuanto a financiamiento integral del sector público en nuestro país, en base a la identificación de las mejores prácticas a nivel internacional. Se propone evaluar la situación actual del financiamiento del Estado argentino en sus distintos niveles, haciendo hincapié en sus relaciones de semejanza o diferencia con la forma en que se organiza la obtención de ingresos en las diferentes jurisdicciones públicas en otros países federales como Australia, Canadá y Brasil.

Para realizar dicho análisis, el proyecto se divide en cinco etapas, cada una de las cuales tiene un objetivo específico. En el orden que se presentan, éstos son las siguientes; i) identificar la forma de financiamiento de los distintos gastos empleado por el sector público en Argentina. ii) análisis del financiamiento público de países federales comparables con Argentina. iii) comparación de estructuras de financiamiento de los distintos niveles de gobierno en los países seleccionados en el estudio. iv) estudio de las implicancias de adoptar en nuestro país esquemas tributarios de probado funcionamiento en otras federaciones. v) obtención de principales lineamientos para una reforma tributaria superadora en Argentina.

En la presente etapa se presenta una evaluación de la situación reciente de los mecanismos de obtención de ingresos en nación y provincias: la composición de los distintos recursos o fuentes de ingresos, estableciendo si se trata de recursos propios o provenientes de niveles superiores de gobierno; los tipos de instrumento tributario usados y su relación con la equidad y eficiencia; la relación con las responsabilidades de gasto en cada nivel de gobierno (correspondencia fiscal) y los desequilibrios fiscales verticales y horizontales a que lo anterior da lugar. Para lograr una mejor comprensión de los hechos estilizados, se enmarca primero teórica y metodológicamente el análisis, de acuerdo a la teoría de las finanzas públicas.

Luego se realiza una descripción empírica del funcionamiento de la obtención de ingresos en nuestro país, con un mayor énfasis en los ingresos tributarios. Claramente, los desarrollos aquí presentados servirán también de base para el análisis general de las próximas etapas del proyecto.

Resumen del Informe

- **Aspectos teóricos y metodológicos para el análisis del funcionamiento del Estado: gastos e ingresos públicos**

Objetivos de Política de los Gobiernos

La distribución de las potestades de ingresos y gastos guarda estrecha relación con los objetivos de política que persigan las distintas esferas de gobierno. En la Teoría de las Finanzas Públicas, se consideran funciones de un gobierno la estabilización macroeconómica, la redistribución del ingreso y la distribución de recursos.

La función de estabilización, entendida como el mantenimiento de altos niveles de empleo y estabilidad de precios, suele ser competencia del gobierno central, puesto que los gobiernos subnacionales suelen enfrentar ciertos inconvenientes que los alejan de la posibilidad de aplicar exitosamente una política estabilizadora.

Otra de las funciones primordiales del Estado es la promoción de una distribución equitativa de los ingresos. Se propone que el gobierno central sea quien defina y regule un mecanismo de transferencias desde regiones favorecidas a regiones pobres, para de esa manera garantizar la provisión de un nivel estándar de bienes y servicios públicos al nivel local.

En cuanto a la distribución de recursos, la mayor información relativa de los gobiernos locales sobre las necesidades de sus residentes respecto del gobierno nacional posibilita que tanto la descentralización en la imposición como la del gasto incrementen la eficiencia en la distribución de recursos.

Distribución de potestades de Gasto

Descentralizar las responsabilidades de gastos puede conllevar ganancias de eficiencia y bienestar económico. Sin embargo, puede implicar costos en términos distributivos y de resultados macroeconómicos.

Lo que debe quedar en claro es que sin una específica asignación de las responsabilidades de gasto no es posible definir correctamente la distribución de las

potestades de ingresos de los diferentes niveles de gobierno o evaluar la necesidad de un sistema de transferencias intergubernamentales.

Existen múltiples definiciones del término de descentralización. En este estudio se hace hincapié en la noción de descentralización administrativa y, dentro de ésta, en particular a la de tipo devolutiva que implica la transferencia de autoridad, financiamiento y administración hacia gobiernos subnacionales.

La teoría normativa del federalismo fiscal se inclinaría por la provisión descentralizada si se trata de un bien público local, cuya producción no tiene economías de escala significativas, y en presencia de diferencias regionales de costos y preferencias heterogéneas. Por el contrario, se inclinaría por la provisión centralizada si se trata de un bien público nacional o con importantes externalidades, cuya producción tiene economías de escala significativas y donde no existen importantes diferencias en las preferencias ciudadanas.

Instrumentos de financiación de los gobiernos

Los distintos niveles de gobierno obtienen ingresos básicamente en la forma de impuestos, tasas, o endeudamiento.

Es común que en circunstancias habituales el grueso de los ingresos públicos provenga de los impuestos o tributos. Si bien el objetivo primordial de estos es cubrir los gastos públicos, también se pueden utilizarse para desalentar la producción de determinados bienes o para modificar la distribución de la renta.

Sin embargo, los impuestos no son la única fuente de financiamiento. Los ingresos de un gobierno pueden tomar diversas formas: impuestos, tasas, precios públicos, uso del crédito, emisión monetaria, inflación, otros recursos.

Sin embargo, las clasificaciones más usuales para la caracterización de los impuestos pueden resumirse de acuerdo al siguiente detalle: Clasificaciones técnicas (hace referencia a las formas de instrumentar un tributo), clasificaciones económicas (se hace en función a la naturaleza económica del impuesto) y clasificaciones jurídicas (de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario Nacional)

Existen razones que llevan al Estado a aplicar los tributos bajo pautas generalmente aceptadas. Las primeras, de **carácter político**, relacionadas con lo que la población considera un sistema tributario “justo” y “equitativo” para permitir al Estado realizar sus funciones. El segundo tipo de razones se refieren a las limitaciones que están establecidas en los **principios constitucionales** para ejercer el poder tributario.

Principios políticos: equidad y eficiencia

- a) **Equidad:** Un sistema fiscal equitativo es aquel en el que cada contribuyente aporta su “justa” parte para solventar el coste del gobierno, y de acuerdo a los beneficios recibidos por los bienes o servicios prestados. En orden a crear una estructura tributaria adecuada, la equidad se ha definido en base a dos criterios distintos:
- El criterio del beneficio: según este criterio, un sistema fiscal equitativo es aquel en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe por el consumo de los servicios y bienes públicos.
 - El criterio de la capacidad contributiva: bajo este criterio, los individuos deben contribuir al costo de la administración de acuerdo con su capacidad de pago. Existen dos reglas: - Equidad Horizontal: Que las personas con igual capacidad de pago paguen lo mismo- Equidad vertical: Que las personas con mayor capacidad de pago deben pagar más.

Ambos enfoques presentan su dificultad para ser llevados a la práctica. En el primer caso, es preciso conocer los beneficios que obtienen los contribuyentes del gasto efectuado, mientras que en el segundo de los casos, se debe conocer cómo se puede medir la capacidad de pago.

- b) **Racionalidad económica:** Transferir recursos del sector privado para atender necesidades públicas e influir sobre el comportamiento de los distintos agentes económicos, redistribuir los ingresos o sostener las variables económicas del país.
- c) **Instrumentalidad:** Deben considerarse los aspectos administrativos y legales (viabilidad jurídica) al diseñar el sistema.

Principios constitucionales

- *Distribución del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno:*

La división de una estructura federal de gobierno: nivel el federal o nacional, nivel estadual o provincial, y el municipal o comunal, ha dado lugar al reparto de atribuciones dentro de las cuales se distinguen: el ejercicio de las potestades tributarias y las funciones de gasto.

- **Legalidad:** En Argentina, en virtud del principio de la separación de poderes, corresponde al **Poder Legislativo** la sanción de las leyes tributarias, mientras que la aplicación de la ley, materializada en el hecho de la recaudación de impuestos corresponde al **Poder Ejecutivo**

- **Igualdad:** Individuos que enfrentan la misma situación económica deben enfrentar las mismas cargas. Esto no implica, no obstante, que el Estado no pueda aplicar *exenciones impositivas* cuando así lo considere para los fines de la política pública.

- **No confiscatoriedad:** Todo tributo implica una detracción a la riqueza particular de individuo, y por lo tanto éste debe tener un límite fundado en la protección de la propiedad privada de las personas.

- **Control judicial:** se refiere a que el poder judicial tiene potestad para intervenir en algunos aspectos de las leyes tributarias o de los procedimientos que realiza la administración para determinar un tributo.

Requisitos de un sistema tributario descentralizado

Existe acuerdo en la literatura en que existen una serie de requisitos, que es fundamental tener en cuenta integralmente por la autoridad económica, a la hora de hacer modificaciones, diseñar nuevos instrumentos impositivos, o plantear reformas integrales.

Uno de estos requisitos es el de suficiencia que establece que los tributos deben permitir alcanzar la recaudación necesaria para hacer frente a los gastos que surjan de la política macroeconómica decidida por el Estado. Dentro de este criterio, existen otros aspectos deseables: Autonomía y Correspondencia fiscal.

Otro requisito es el de equidad que establece que los impuestos deben contribuir a lograr una distribución más equitativa del ingreso o la riqueza.

Asimismo, el sistema impositivo debiera interferir mínimamente con el funcionamiento del mercado (debiera ser Neutral). De lo contrario se altera la asignación de recursos generando una ineficiencia que se traduce en un menor potencial de consumo o bienestar para la población, o incluso reducen la tasa de crecimiento de la economía.

En adición a estos requisitos, una condición muy importante que deben cumplir los sistemas tributarios descentralizados es la de simplicidad, para facilitar la recaudación por parte del organismo de administración tributaria, y para minimizar los costos de cumplimiento para los contribuyentes.

La consecución de estos objetivos simultáneamente resulta en general dificultosa. Tradicionalmente existe un compromiso (trade-off) entre eficiencia y equidad. También se reconoce que a medida que el gobierno aumenta sus necesidades de recursos se debe recurrir a alícuotas cada vez mayores o a impuestos más distorsivos lo que afecta negativamente la asignación de recursos y el crecimiento económico. También es posible que impuestos simples y de bajo costo de recaudación impongan significativas ineficiencias o inequidades a la economía.

El financiamiento público en los distintos niveles de gobierno

Potestades tributarias

Existen dos líneas dentro de la literatura: una defiende una mayor descentralización, mientras que la otra está a favor de una gran centralización.

No obstante en la asignación de impuestos entre distintos niveles de gobierno deberían considerarse las siguientes pautas:

Los impuestos con bases móviles deberían ser administrados por el gobierno central (con excepción de los cargos por uso y los que responden al principio del beneficio), dado que la movilidad limita la capacidad de los niveles inferiores de controlar las alícuotas impositivas sin perder parte de la base imponible.

Los impuestos que al ser recaudados por los niveles inferiores de gobierno puedan recaer sobre contribuyentes de otras jurisdicciones deberían ser centralizados, dado que puede resultar en un excesivo gasto local.

Los impuestos recaudados sobre bases imponibles desigualmente distribuidas (como los recursos naturales) deberían ser centralizados.

Los impuestos sujetos a importantes economías de escala en su administración, o los que requieran información a nivel nacional, deberían ser centralizados.

Los impuestos sujetos a grandes fluctuaciones cíclicas deberían ser centralizados. Esto es particularmente importante cuando, además, el ambiente es volátil.

- **El financiamiento de los gastos públicos en Argentina**

- Obtención de ingresos en los distintos niveles de gobierno**

En el nivel federal los principales ingresos son los clasificados como corrientes, y dentro de los mismos la preponderancia muy clara es para los ingresos tributarios. Si a estos se les agregan las contribuciones a la seguridad social, en los últimos años se observa que alrededor de un 90% de los ingresos están constituidos por estos conceptos.

A nivel provincial, se observa que en el año 1993, los ingresos tributarios (propios y de jurisdicción nacional) del conjunto de provincias, representaban el 86% de sus ingresos. En el año 2009, esa relación pasó a ser el 77%. Si por otra parte se observa el comportamiento exhibido por las transferencias corrientes, se tiene que desde el año 1993 al año 2009 han aumentado su participación en los ingresos totales 3,16 veces, pasando de de 2,4% a 7,7%.

A nivel municipal, la estructura de ingresos muestra también la clara preponderancia de los ingresos corrientes como en el resto de los niveles. Sin embargo, en este nivel de gobierno los ingresos tributarios provienen en su mayoría de los niveles superiores; mientras que la principal fuente de recursos es la proveniente de ingresos no tributarios (tasas municipales).

Por otro lado, el endeudamiento fue una variable relevante históricamente, y que luego de la devaluación y el default y posterior reestructuración de la deuda en la actualidad el ratio deuda/PIB ha vuelto a los valores de finales de los noventa. En el caso de las provincias también resultó muy común el pedido de empréstitos para llevar a cabo sus actividades, aunque la situación es muy heterogénea por provincia.

Discrepancias entre la asignación de ingresos y la de gastos

La centralización en materia de ingresos no está acompañada por una concentración de igual magnitud en materia de erogaciones. En efecto, en las últimas décadas, han tenido lugar dos importantes instancias en el proceso de transferencia de responsabilidades de gasto de la Nación a las Provincias.

Desequilibrio fiscal vertical

Un problema típico del federalismo en Argentina que se ha ido profundizando es el *desequilibrio vertical*, originado por un diferente grado de descentralización en materia de ingresos y gastos públicos. Tanto a nivel provincial como municipal se presentan brechas negativas entre sus erogaciones (netas de transferencias) e ingresos propios, correspondiendo al nivel provincial una diferencia mayor.

Desequilibrio fiscal horizontal

Este problema se presenta cuando difiere la capacidad de los Estados para financiarse con sus propios recursos. En estos términos, en Argentina existen fuertes asimetrías entre las jurisdicciones intermedias.

Una forma de evaluar esta asimetría horizontal es concentrándose en la dispersión existente en la generación de ingresos propios por habitante. Del análisis de la evolución del cociente máximo/mínimo para el conjunto de provincias, surge que las discrepancias en la recaudación de tributos propios per cápita se incrementan levemente respecto del año 1993. Si bien es cierto que los cocientes no han variado no forma significativa, no es menos cierto que las discrepancias son aún elevadas.

La existencia de desequilibrios en una federación, torna necesario el diseño de un sistema de coordinación financiera que permita efectuar transferencias desde los gobiernos más favorecidos hacia las administraciones menos favorecidas. En Argentina, esta coordinación se efectúa actualmente mediante el régimen de coparticipación federal.

Para el año 2009, se observa que no existe un mecanismo que contemple las necesidades fiscales en la distribución de transferencias federales puesto que tales transferencias determinan una capacidad de gasto por habitante entre las provincias demasiado heterogéneo. De esta forma, queda conformada una estructura de gasto por habitante donde la provincia que realiza el mayor gasto por habitante (Santa Cruz) destina un 670% por encima de la de menor gasto por habitante (Buenos Aires).

El esquema tributario argentino

En la actualidad, Argentina se caracteriza por una fuerte centralización de las potestades para recaudar tributos. Por el contrario, la distribución formal de potestades tributarias que surge del propio texto constitucional tiene un marcado sentido federal.

Las principales fuentes de financiamiento del Gobierno Federal son impuestos sobre bienes y servicios, e impuestos a los ingresos. Además, la Nación recauda las contribuciones a la seguridad social, los impuestos al comercio exterior, y también impuestos a la riqueza.

Los Estados provinciales, fundamentalmente, gravámenes sobre bienes y servicios y de impuestos a la propiedad.

Los Gobiernos Municipales cobran tasas retributivas de servicios, aunque algunas jurisdicciones provinciales les han delegado la potestad sobre algunos gravámenes originariamente provinciales.

Una comparación de la estructura impositiva Argentina frente a la existente en otros países permite que la carga efectiva argentina resulta inferior a la de Brasil en lo que hace a la comparación con países de Latinoamérica, mientras que frente a los desarrollados se encuentra dentro del grupo de la menor carga efectiva.

En los últimos años la presión tributaria en nuestro país, ha venido en constante aumento, alcanzando para el año 2010 (estimado) un 31,5%. El crecimiento respecto de 1997, resultó de 10 puntos porcentuales, explicado en su mayoría por la seguridad social y otros impuestos nacionales como ganancias, derechos de exportación y cheque, siendo estos dos últimos impuestos que no existían en la

década del noventa. El impuesto provincial a los ingresos brutos también colaboró para el aumento de la presión tributaria consolidada, sobre todo en la última parte del periodo analizado dadas sus características de impuesto pro cíclico.

Utilizando la clasificación de impuestos por materia gravada, puede apreciarse que la estructura se ha mantenido prácticamente sin cambios, con la preponderancia antes marcada de los impuestos al consumo de bienes y servicios. En donde se aprecia un gran crecimiento es en los recursos de la seguridad social.

II. Aspectos teóricos y metodológicos para el análisis del funcionamiento del Estado: gastos e ingresos públicos

II.1 Consideraciones Generales

La distribución de los recursos económicos es una cuestión fundamental en toda sociedad. En países federales como Argentina, la dimensión geográfica y la organización económica hacen que el estudio de las distintas alternativas de funcionamiento del Estado tenga como elemento principal a la cuestión regional. Junto a la distribución de funciones entre el gobierno central y los gobiernos provinciales existe, correlativamente, una distribución de los recursos. Es importante diferenciar descentralización del poder de decisión fiscal, del simple reparto de cuestiones administrativas hacia los niveles inferiores decididas por los niveles superiores de gobierno.

Las diferentes asignaciones de responsabilidades de gasto, que en Argentina (así como en la mayor parte de Latinoamérica) en los últimos tiempos han ido siendo descentralizadas cada vez más hacia los niveles inferiores de gobierno, dieron lugar a *desbalances verticales* (déficit fiscales en los niveles subnacionales, previos a las transferencias federales). También, debido a las diferentes capacidades recaudatorias de las distintas regiones de un país, se presentan *desbalances horizontales*, que los distintos países procuran resolver a través de diferentes combinaciones de transferencias intergubernamentales o préstamos a las jurisdicciones deficitarias.

Resulta relevante entonces, el estudio de los mecanismos de coordinación de decisiones fiscales y los mecanismos de control de los gobiernos subnacionales en materia de endeudamiento y otras regulaciones.

II.2 Objetivos de Política de los Gobiernos

La distribución de las potestades de ingresos y gastos guarda estrecha relación con los objetivos de política que persigan las distintas esferas de gobierno. En la Teoría de las Finanzas Públicas, Richard Musgrave (1959) sugiere separar las funciones de un gobierno en: estabilización macroeconómica, redistribución del ingreso y distribución de recursos. A continuación se analiza cada una de ellas desde la perspectiva de los ingresos públicos.

II.2.1 Estabilización Macroeconómica

La función de estabilización, entendida como el mantenimiento de altos niveles de empleo y estabilidad de precios, suele ser competencia del gobierno central.

Los gobiernos subnacionales suelen enfrentar ciertos inconvenientes que los alejan de la posibilidad de aplicar exitosamente una política estabilizadora. Un primer obstáculo se halla en que la mayor parte de los efectos de las políticas macroeconómicas emprendidas por gobiernos subnacionales no se dan dentro de sus fronteras, de ahí, el escaso incentivo a aplicarlas.

Ocurre que los gobiernos subnacionales carecen de los instrumentos necesarios para realizar este tipo de políticas. El ejemplo más notorio es el de la política monetaria. Puesto que, como se sostuvo, al no tener la potestad para emitir dinero de curso legal, los mismos no cuentan con la posibilidad de controlar la oferta monetaria, la tasa de interés, o alguna otra variable del sistema monetario y financiero de un país¹.

Segundo, las variables que se pretende estabilizar como los precios, la tasa de interés, etc., se determinan en mercados con alcance nacional, a lo que se suma el hecho de que las decisiones en materia fiscal de los gobiernos subnacionales generalmente tienen baja influencia sobre el nivel de ingreso de la propia jurisdicción. Como consecuencia, acciones individuales de estabilización se diluyen en el ámbito de la economía nacional.

En este sentido, siguiendo a McLure (1997) los impuestos que pueden considerarse con mayores poderes estabilizadores son los impuestos a las ganancias de personas jurídicas y físicas. El primero porque los beneficios fluctúan más que las condiciones económicas generales y el segundo mediante los efectos estabilizadores de las tasas graduadas. Esto sugiere que ambos impuestos sean recaudados por el gobierno nacional.

Ahora bien, si los gobiernos subnacionales tienen dificultades para realizar políticas estabilizadoras, resultaría recomendable que los ingresos que recauden

¹ En algunos casos, como en el año 2001, la fuerte emisión de cuasimonedas por parte de varias provincias y municipios tuvo algunos efectos sobre variables monetarias.

sean lo más insensibles posible a las condiciones macroeconómicas. En este sentido, los impuestos sobre el consumo (como ventas generales), internos e impuestos a la propiedad se configuran como posibles para ser recaudados por este nivel de gobierno.

II.2.2 Redistribución del ingreso

Una de las funciones primordiales del Estado en la economía es la promoción de una distribución equitativa de los ingresos. Se trata de reducir a un mínimo las desigualdades en los niveles de ingresos de los ciudadanos y las jurisdicciones cuando existe una distribución desequilibrada en la dotación geográfica y personal de factores de producción.

Los intentos subnacionales de redistribución no han sido por lo general exitosos y a su vez llevan a distorsionar la distribución geográfica de los recursos económicos. La imposición progresiva (ver sección III) tendiente a gravar a los más ricos puede expulsar capital y a individuos con ingresos altos convirtiéndose en regresiva. Si la población es suficientemente móvil como para localizarse en aquellas jurisdicciones que realizan políticas redistributivas, los gobiernos locales estarán condicionados para llevar adelante estos programas. Las jurisdicciones más propensas a redistribuir se quedarían con una población pobre y una baja capacidad económica para implementar las políticas.

Del mismo modo, aunque la imposición subnacional lograra cierto grado de redistribución dentro de una determinada jurisdicción, nada garantiza que las inequidades entre jurisdicciones desaparezcan. Se plantea entonces un problema de equidad si las localidades difieren en cuanto a su capacidad de redistribuir ingresos. Las localidades más favorecidas tendrán mayor capacidad redistributiva que las localidades más pobres, situación que probablemente no se corresponde con el criterio de justicia distributiva que tengan los individuos pertenecientes a un mismo país. Estas disparidades sólo pueden ser reducidas mediante políticas nacionales.

Nuevamente, los instrumentos impositivos comúnmente utilizados en la reducción de las disparidades de ingresos son los impuestos a las ganancias de personas físicas y jurídicas. Si los gobiernos subnacionales tuvieran la potestad de recaudar ambos tributos, el intento de alcanzar objetivos redistributivos distorsionaría la distribución geográfica de los recursos. De aquí la conveniencia de

asignar la potestad de recaudación de estos impuestos al gobierno central. Sin embargo, esto no impide a los gobiernos subnacionales aplicar tasas proporcionales sobre el ingreso de los individuos.

Por lo tanto se propone que el gobierno central sea quien defina y regule un mecanismo de transferencias desde regiones favorecidas a regiones pobres, para de esa manera garantizar la provisión de un nivel estándar de bienes y servicios públicos al nivel local.

II.2.3 Distribución de Recursos

La mayor información relativa que tienen los gobiernos locales sobre las necesidades de sus residentes respecto del gobierno nacional posibilita que tanto la descentralización en la imposición como la del gasto incrementen la eficiencia en la distribución de recursos, puesto que ambas permiten a los gobiernos subnacionales confeccionar esquemas que se ajusten a las demandas de sus electores.

II.3 Distribución de potestades de Gasto

La literatura económica que fundamentó los primeros estudios sobre la descentralización (Tiebout, 1956, Musgrave, 1994 y Oates, 1972) sostiene la visión de que descentralizar las responsabilidades de gastos puede conllevar ganancias de eficiencia y bienestar económico. Sin embargo, es común también encontrar en la literatura argumentos acerca de los costos que puede implicar la descentralización, en términos distributivos y de resultados macroeconómicos.

Lo que debe quedar en claro es que sin una específica asignación de las responsabilidades de gasto no es posible definir correctamente la distribución de las potestades de ingresos de los diferentes niveles de gobierno o evaluar la necesidad de un sistema de transferencias intergubernamentales. Esto es, una vez distribuidas las competencias de gasto, el interrogante restante se refiere a cómo proveer de financiamiento genuino a cada nivel de gobierno para que pueda cumplir con su cometido.

Los interrogantes en torno a la asignación de competencias de gasto incluyen entre los más importantes cuál es la estructura de gobierno capaz de cumplir con

estas funciones de la manera más eficiente y efectiva; qué tan centralizada o descentralizada debe ser esta estructura; cuántos niveles de gobierno debe haber y si existe un número y tamaño óptimo de gobiernos subnacionales.

II.3.1 Descentralización de las decisiones de gasto

En virtud de las múltiples definiciones y usos que tiene el término de “descentralización”, resulta importante precisar la definición usada en este estudio: diseño de una estructura vertical de gobierno y de la asignación de poderes y funciones entre el gobierno central y los gobiernos inferiores.

La descentralización administrativa puede implementarse de diferentes formas.

Formas de la descentralización del gasto

Desconcentración	•Transferencia del poder de decisión y de responsabilidades financieras y administrativas a oficinas no localizadas en la capital
Delegación	•Transferencia del poder de decisión y administración a organizaciones semiautónomas, no totalmente controladas por el gobierno pero sí responsables ante éste
Devolución	•Transferencia de autoridad, financiamiento y administración hacia gobiernos subnacionales
Privatización	•Política dirigida a que los servicios públicos sean provistos por empresas, cooperativas, grupos comunitarios, entre otros representantes del sector privado

Fuente: elaboración propia.

En este estudio se hace hincapié en la noción de descentralización administrativa y, dentro de ésta, en particular a la de tipo devolutiva.

II.3.1.1 El gasto y la provisión de bienes públicos.

Uno de los principales objetivos del gobierno es mejorar los resultados del mercado para alcanzar la eficiencia económica. Puesto que el mercado falla entre otros casos en presencia bienes de consumo no rival y donde resulta no factible técnicamente, o muy costoso en términos económicos, excluir a quien no paga por el bien (bienes públicos), el Estado debe actuar en estos casos a los efectos de su provisión óptima.

También debe tenerse en cuenta que no todos los bienes y servicios provistos por el Estado tienen el mismo “alcance espacial”. Algunos tienen la propiedad de estar restringidos a un área geográfica concreta, y se denominan “bienes públicos locales”.

De esta manera, mientras más economías de escala se presenten, esto es, reducción costos por unidad producida a medida que la producción crece, mayores serán los beneficios de la centralización; por el contrario, mientras mayores diferencias de costos entre regiones se presenten, menos conveniente será la centralización. Por otro lado, mientras más heterogéneas sean las preferencias de los ciudadanos de las distintas regiones, mayores serán los beneficios de la descentralización.

II.3.1.2 Ventajas de la descentralización.

Una gestión descentralizada implica una mayor responsabilidad de las autoridades en los niveles inferiores de gobierno y asimismo permite una mayor flexibilidad para la adaptación de sistemas y procedimientos a las realidades locales.

El criterio de *eficiencia económica* establece que el nivel óptimo de provisión se alcanza cuando el costo adicional que genera la última unidad producida del bien público coincide con el conjunto de beneficios extra que esta genera en los distintos consumidores. Si los costos de producción (o los beneficios) difieren entre jurisdicciones, a cada una le corresponderá su propio nivel óptimo de provisión del bien, por lo tanto una provisión centralizada y uniforme sería subóptima.

Para el caso de los bienes públicos locales, dichos beneficios marginales se aplican únicamente hacia los individuos que residen en el área geográfica de referencia. Así, existen bienes y servicios públicos *locales*, que sólo pueden ser disfrutados por quienes residan en un lugar próximo a su provisión, *regionales*, en los que la población beneficiaria se extiende a una región, y *nacionales*, cuyos beneficios no están limitados para regiones específicas de un país.

En un país federal con tres niveles de gobierno, los bienes y servicios públicos *locales* (iluminación de calles, provisión de agua, control de tránsito urbano, guarderías, educación básica y atención primaria de la salud) deberían ser provistos por el nivel inferior de gobierno, los *regionales* (carreteras, servicios de salud especializados y protección ambiental, entre otros) por el nivel intermedio, y los *nacionales* (defensa nacional, programas globales de desarrollo, política exterior, etc.) por el nivel de gobierno más elevado. Esto es, debiera existir cierta simetría entre el alcance espacial del servicio público y el del nivel de gobierno encargado de proveerlo.

Este principio de distribución de potestades de gasto se fundamenta en que cada nivel de gobierno tomará decisiones en función de los beneficios y costos que genera la prestación del servicio público sólo en su jurisdicción. Si un nivel *local* de gobierno provee un servicio público que beneficia a una población mayor a la de su jurisdicción, probablemente realice una mala asignación de recursos, ya sea porque provea una cantidad ya sea mayor o menor a la necesaria del mencionado servicio (en el primer caso si se trata de un bien público que permite la exclusión, en el segundo si se trata de un bien que no lo permite).

Resumiendo, la descentralización acerca las decisiones fiscales a quienes se ven afectados por ellas, incrementando la probabilidad de que un gobierno de menor nivel atienda mejor las necesidades de los ciudadanos en materia de bienes y servicios públicos. La existencia de información asimétrica e imperfecta sugiere entonces la descentralización del gasto.

No obstante, existen otras cuestiones de índole política que hacen aconsejable la descentralización. Una de ellas radica en las restricciones políticas (e incluso constitucionales) que puede tener el gobierno central para proveer mayor

cantidad de bienes públicos en algunas localidades que en otras (Oates, 1999). De aquí que en la práctica los gobiernos centrales tiendan a unificar la provisión de bienes públicos, con las ineficiencias que ello conlleva.

II.3.1.3 Desventajas de la Descentralización

La descentralización de las potestades de gasto según el principio de simetría espacial plantea también algunos problemas. Uno de ellos es la dificultad para determinar a qué jurisdicción se dirigen los beneficios de algunos servicios (por ejemplo, en los servicios educativos).

Asimismo, la configuración institucional de un país federal determinada por cuestiones históricas, sociales y políticas, puede no ser la óptima para la provisión de bienes y servicios públicos. En estos casos el debate pasa por cuál debería ser el tamaño óptimo de una jurisdicción para la provisión de un determinado bien público. Claramente, incrementar la población sujeta a beneficio tiene diferentes resultados posibles. Los ciudadanos que disfrutaban inicialmente de un determinado servicio público de consumo no rival pueden beneficiarse por la incorporación de nuevos beneficiarios al poder compartir la financiación del servicio entre más contribuyentes (existen en este caso economías de escala en la provisión del bien, disminuyendo la carga tributaria per cápita). No obstante, si los usuarios se incrementan más allá de cierto límite es probable que se requiera una mayor asignación de recursos para la provisión del servicio a los efectos de no disminuir la utilidad generada al resto.

En este sentido existen varias razones por las cuales la provisión está más centralizada que lo que exige la teoría:

Costos de la toma de decisiones: La existencia de costos fijos en la administración de una jurisdicción y los problemas de información que causaría la existencia de un número elevado de jurisdicciones aconsejan limitar la toma de decisiones colectivas a un pequeño número. Éstas debieran estar organizadas de tal modo que las que pertenecen a un mismo nivel no se superpongan en términos de la composición de sus electores.

Externalidades interregionales: Los beneficios que genera un bien público pueden extenderse a otros agentes económicos, aún sin ser consumidores del mismo. Estos efectos se denominan *efectos externos* de la provisión y/o consumo de un determinado bien público. Un gobierno que provee un bien público local que tiene fuerte efectos externos positivos, proveerá un nivel de bien público inferior al deseado si no *internaliza* los efectos indirectos en la decisión de provisión.

Cuando hay importantes efectos externos, lo más eficiente es asignar la competencia de provisión, a un gobierno con jurisdicción sobre todos los afectados por este gasto (o compensar con transferencias).

Movilidad del trabajo y el capital: La competencia fiscal entre jurisdicciones por la atracción de factores móviles de la producción puede resultar un bien o un mal en función de la movilidad existente en los factores de la producción. La movilidad de los factores refuerza las ventajas de la descentralización como mecanismo de adecuación entre lo que el Sector Público ofrece y los individuos quieren (Albi et al, 1994). Existen incentivos para que los individuos se trasladen a las jurisdicciones que ofrecen el conjunto de bienes públicos e impuestos que refleje mejor sus gustos (*voto con los pies*). Ello en parte ayuda a solucionar el problema de revelación de preferencias que caracteriza a la provisión de los bienes públicos. De este modo, el resultado se acerca a una solución óptima, en el sentido de que las localidades producen bienes públicos al mínimo costo y, a su vez, se satisfacen en forma plena las preferencias de los consumidores.

Igualmente, el capital puede movilizarse también en función del efecto de las decisiones fiscales sobre su tasa de rentabilidad en cada jurisdicción.

Por otra parte, si todos los gastos locales se realizan en bienes públicos puros², entonces en la medida en que estén financiados por gravámenes basados en la residencia³ (como el impuesto sobre los ingresos personales) existirá una tendencia a una emigración ineficiente del trabajo, pues con ello se podrá seguir

² Bienes públicos puros son aquellos para los cuales no rige el principio de rivalidad en el consumo (pueden ser "consumidos" por más de una persona al mismo tiempo) ni el de exclusión (no es factible privar a una persona del uso del bien a través de la exigencia de un pago una vez que el servicio se provee).

³ Un impuesto está basado en la residencia si su pago por una familia depende de la residencia, es decir, si la familia puede evitarlo emigrando.

utilizando los bienes públicos provistos por otra jurisdicción evitando todo o parte de sus costos. En el caso extremo, si todos los gastos públicos se efectúan en bienes privados, financiados con impuestos basados en la fuente (como aquéllos sobre los ingresos de las sociedades), también existirán migraciones ineficientes. Otro problema con la competencia fiscal surge de los incentivos por atraer el capital a través de las reducciones impositivas, que puede derivar en una situación en que todos pierden: menor capacidad para proveer bienes públicos sin efectos significativos sobre la localización espacial del capital.

Insuficiencia de recursos: Los gobiernos subnacionales suelen tener limitaciones en materia de recursos físicos y técnicos especializados, que torna inevitable que la prestación de un determinado servicio se concentre en un nivel superior de gobierno. Un principio práctico importante en este sentido es el de *subsidiariedad*, que establece que, las competencias para la provisión de bienes y servicios públicos locales deben concederse al nivel local, pero pueden ser transferidas a un nivel superior en caso de que la instancia inferior no esté en condiciones de prestar el servicio eficientemente.

En síntesis, el principio de simetría espacial constituye el criterio más eficiente para la asignación de las competencias de provisión de bienes y servicios públicos. Exige la máxima proximidad espacial entre quienes reciben los beneficios del accionar del Estado y el nivel de gobierno particular que los provee, y permite que exista una heterogeneidad en la provisión pública de acuerdo a las preferencias de los individuos. Sin embargo, también tiene sus debilidades. En la realidad, el tamaño jurisdiccional óptimo para la provisión de un determinado servicio puede no coincidir con la configuración jurisdiccional real del Estado. Puede suceder también que los gobiernos subnacionales no estén en condiciones administrativas para hacerse cargo de determinados servicios, lo cual llevaría a la centralización de competencias como única alternativa.

A modo de conclusión, se podría decir que la teoría normativa del federalismo fiscal se inclinaría por la provisión descentralizada si se trata de un bien público local, cuya producción no tiene economías de escala significativas, y en presencia de diferencias regionales de costos y preferencias heterogéneas. Por el contrario, se

inclinaría por la provisión centralizada si se trata de un bien público nacional o con importantes externalidades, cuya producción tiene economías de escala significativas y donde no existen importantes diferencias en las preferencias ciudadanas.

Asignación de bienes públicos

Concepto	Observación
Alcance geográfico	Mientras menor alcance geográfico tenga el bien, más descentralizada su prestación y viceversa
Diferencias en las preferencias	Si las preferencias de los consumidores de las distintas jurisdicciones subnacionales no son homogéneas, se recomienda la provisión descentralizada
Diferencias regionales de costos	Las diferencias regionales de costos generan distintos niveles óptimos del bien público, lo que requiere descentralización para alcanzar la eficiencia
Economías de escala	Si existen economías de escala importantes, se recomienda provisión centralizada del bien.

Fuente: elaboración propia.

II.4 Instrumentos de financiación de los gobiernos

Los bienes y servicios que presta el Estado requieren ser costeados económicamente, para lo cual éste debe recurrir a diversas fuentes de financiamiento. Los distintos niveles de gobierno obtienen ingresos básicamente en la forma de impuestos, tasas, o endeudamiento⁴. Mientras los dos primeros se obtienen del sector privado sin una obligación individual hacia el contribuyente, el endeudamiento implica una devolución monetaria futura junto a una erogación periódica de intereses.

Ciertamente, es común que en circunstancias habituales el grueso de los ingresos públicos provenga de los impuestos o tributos. Si bien el objetivo primordial de estos es cubrir los gastos públicos, también se pueden utilizar para otros propósitos, tales como desalentar la producción de determinados bienes,

⁴ Incluyendo el endeudamiento con la autoridad monetaria relevante, que es el caso en que se dice que el gobierno “se financia con emisión monetaria”.

estableciendo impuestos adicionales que elevan el precio del producto en cuestión y hacen que la cantidad demandada se retraiga; o para modificar la distribución de la renta, haciendo que por ejemplo, los grupos con rentas más altas paguen proporcionalmente una cantidad mayor de impuestos.

Sin embargo, los impuestos no son la única fuente de financiamiento con que cuenta el Estado, como se dijo al principio. Los ingresos de un gobierno pueden tomar diversas formas:

- a) Impuestos
- b) Tasas
- c) Precios públicos
- d) Uso del crédito
- e) Emisión monetaria
- f) Inflación
- g) otros recursos.

A continuación se hace un breve repaso de las diversas formas de financiamiento público, considerando sintéticamente cómo pueden distinguirse y cuáles son sus características.

a) Impuestos

El Estado tiene la potestad de exigir prestaciones monetarias para el cumplimiento de sus fines. Se trata de un instrumento obligatorio que se impone al sector privado sin que ello implique una obligación del Estado hacia el contribuyente. Los impuestos cumplen con dos finalidades principales:

- Fines *fiscales* de la tributación: significa que para poder obtener estos recursos, el gobierno reduce el poder de compra del sector privado. De esta manera, se extraen los recursos del sector privado para poder adquirir los bienes, servicios y factores productivos que requiere el sector público para cumplir con sus fines.

- Fines *extra fiscales*: se trata de que la tributación permite cumplir con los fines económicos y sociales. Como se señalara más arriba, mediante los impuestos es posible influir sobre la conducta de los agentes privados en sus decisiones de consumo y producción, o sobre el ahorro. Asimismo, se puede intervenir mediante estos instrumentos en las cuestiones distributivas y de estabilización. Se trata de funciones que van más allá del financiamiento del gasto.

Ambos fines pueden ser perseguidos con los distintos impuestos, o bien puede dársele mayor importancia a uno de ellos en casos individuales, dependiendo de los objetivos del Estado.

b) Tasas

Las tasas representan el pago o retribución por un bien o servicio prestado por el gobierno, por ejemplo el alumbrado público, y se basan plenamente en la aplicación del principio del beneficio ya que son quienes reciben estos servicios los que asumen el costo de su prestación. A diferencia de los impuestos, en los cuales el Estado no se encuentra obligado a retribuir con nada a cambio del cobro de los mismos, en las tasas existe una contraprestación de un bien o servicio por parte del Estado.

c) Precios públicos

Se trata de los precios que el Estado cobra en virtud de la propiedad o el dominio que tiene sobre ciertos bienes o servicios. Así, tiene el derecho de dominio sobre determinados bienes públicos, es decir de uso general de la población tales como ríos, lagos, costas marítimas, parques etc. Si bien en general se trata de bienes de uso gratuito, el Estado puede intervenir cobrando por la emisión de permisos, derechos de acceso o tasas entre otras cosas, para regular su uso mediante esta especie de tributos.

También, el Estado goza del derecho de propiedad o de dominio sobre determinados bienes privados, los que puede adquirir en el mercado, venderlos, alquilarlos o hacerlos producir. Aquí se determinan ciertos precios que enmarcan la actuación del Estado como vendedor o comprador.

Por otra parte, también está el producido de los ingresos provenientes de los precios que el Estado cobra en su actividad de empresario como oferente y demandante de bienes y servicios. En estos casos, el Estado produce por un interés público, y generalmente lo hace de una manera monopólica (monopolios naturales) u oligopólica. En este caso, debido a que los precios fijados no son fruto de la puja entre oferta y demanda de mercado, se los reconoce como precios públicos.

Las tarifas de los servicios públicos, que se cobran por servicios privados que provee el Estado como el caso de la energía eléctrica en la Provincia de Córdoba, o el agua en la Provincia de Buenos Aires, constituyen un ejemplo de precios públicos.

Al realizar estas actividades el Estado puede cobrar precios que le redunden beneficios, en cuyo caso se tratará de un caso análogo a un tributo sobre cierto consumo (monopolios con fines fiscales). En otras ocasiones el Estado puede vender a un precio que no cubra sus costos, con lo cual estaría subsidiando el consumo de determinado bien o servicio.

d) El crédito público

Es el endeudamiento del Estado, que se produce cuando el mismo absorbe recursos del sector privado, particulares o de empresas, nacionales o extranjeras, o de gobiernos extranjeros u organismos multinacionales, en calidad de préstamo temporal. La nota distintiva es que se trata de transferencias que los particulares hacen de manera voluntaria (a diferencia de los impuestos), y por un periodo determinado.

Al igual que en el caso de los impuestos pueden darse dos finalidades para este tipo de financiamiento:

- Fines *fiscales*: cuando se trata de empréstitos para sufragar gasto público. Puede usarse este instrumento en lugar de los tributos, cuando así lo requiere las circunstancias particulares.
- Fines *extra fiscales*: cuando se utiliza para regular la liquidez del sistema monetario, ya sea vendiendo o extrayendo del mercado títulos públicos.

e) La emisión monetaria

El uso de este instrumento para financiar gasto público es bastante controvertido pues los efectos que se derivan del mismo, no siempre son los deseados. El Estado hace uso de la emisión monetaria en virtud de su potestad primigenia para hacerlo. La emisión monetaria que en la actualidad se efectúa a través del Banco Central, tiene también dos finalidades:

- Fines *fiscales*: dotar de recursos financieros al gobierno.
- Fines *extra fiscales*: integrar su política monetaria.

La diferencia que existe entre este instrumento y los anteriores en los que el gobierno extrae recursos del sector privado para ser utilizados en el sector público, es que en el caso del financiamiento vía emisión monetaria, el gobierno aumenta los medios de pagos disponibles en el mercado monetario.

f) La inflación

Se habla de que la inflación puede convertirse en un impuesto que incide sobre quienes tienen dinero en efectivo o derechos expresados en monedas. También sobre los salarios u otro tipo de ingresos nominales, reduciendo su valor real. La inflación convertida en impuesto, sin embargo no responde a criterios de racionalidad económica ni equidad.

g) Otros recursos.

Existen otras vías a través de las cuales el Estado obtiene recursos, si bien resultan de menor importancia en términos cuantitativos. Se trata de intereses punitivos, recargos o multas, los cuales están asociados generalmente al respectivo tributo y su recaudación es aleatoria.

También puede considerarse el caso de donaciones y legados, los cuales tampoco son previsibles y la mayoría de las veces tienen un uso condicionado.

Puesto que los impuestos son la fuente de financiamiento natural y por excelencia del sector público, sus principales características y efectos sobre la economía se examinan más detalladamente en lo que sigue.

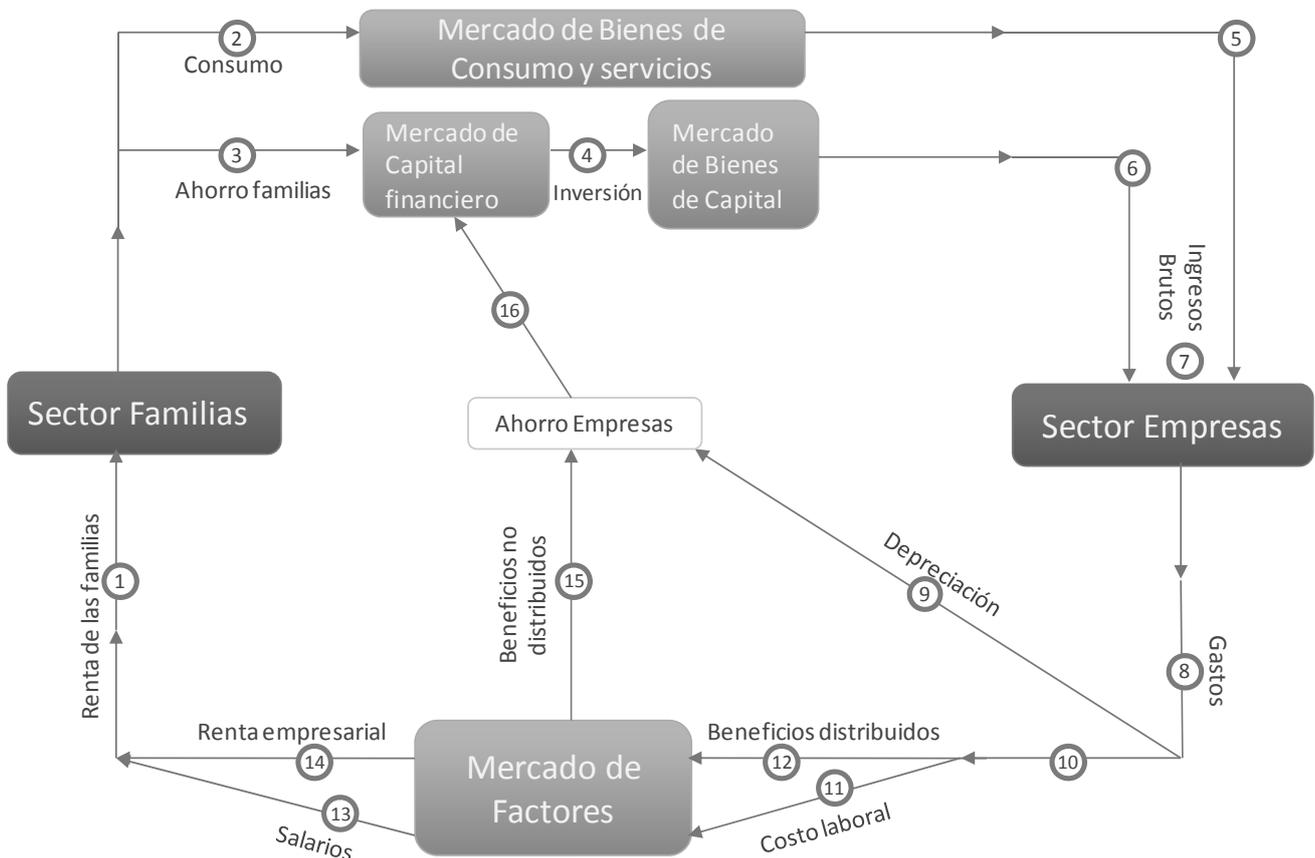
II.4.1 Categorización de los impuestos según su impacto económico

Para la caracterización de los impuestos puede resultar conveniente considerar sus diferentes puntos de impacto posible sobre la actividad económica. Para tener en cuenta estos puntos en los que se introducen los diversos impuestos, se puede simplificar el flujo circular de la renta y de los gastos que caracterizan el funcionamiento del sistema económico, a través de un diagrama como el que se muestra a continuación. En el esquema, siguiendo el sentido de las agujas del reloj, se representan los flujos monetarios; mientras que los flujos de bienes y servicios que corresponderían a los anteriores y que no aparecen dibujados, irían en sentido contrario. Las familias perciben sus ingresos (punto 1), que o bien es gastado o ahorrado (puntos 2 y 3, respectivamente). El consumo de las familias es el ingreso de las empresas proveedoras de bienes y servicios (punto 5). El ahorro se transforma en inversión (punto 4) a través del mercado de capitales, en el cual se derivan a la compra de equipamiento de capital, constituyendo también ingresos para las empresas que realizan esas ventas (punto 6). Los ingresos brutos de las empresas (punto 7) son transformados en los gastos que deben afrontar las mismas (8), los cuales incluyen la depreciación (punto 9). El resto del gasto empresarial (punto 10) se utiliza para el pago de factores (punto 11) o de los beneficios empresariales (punto 12). Este conjunto representa la renta nacional, de la cual los factores participan a través de la percepción de salarios en el caso de los oferentes de fuerza laboral (punto 13) o rentas del capital (punto 14) además de dividendos e intereses. Una parte de las ganancias se mantiene en general como beneficios no distribuidos (punto 15) los cuales junto con las depreciaciones constituyen el ahorro de las empresas, que se dirige al mercado de capitales financieros (punto 16) para, en combinación con el ahorro de las familias financiar la inversión, cerrando el flujo circular de la renta y los gastos.

A partir de la figura, se pueden localizar los puntos de impacto de los distintos impuestos, y se puede establecer una primera clasificación según los impuestos recaigan sobre la renta de las familias (punto 1), sobre los gastos de consumo (punto 2), sobre los ingresos empresariales por ventas o el valor agregado a sus productos (punto 5), sobre los ingresos brutos de las empresas (punto 7), sobre los ingresos empresariales netos de depreciación (punto 10), sobre el costo de contratación de empleados (punto 11), sobre los beneficios (punto 12), sobre los

ingresos salariales (punto 13), sobre las utilidades retenidas (punto 15), o sobre la renta del capital (punto 14).

Los impuestos en el flujo circular de ingresos y gastos



Fuente: elaboración propia en base a Musgrave and Musgrave (1992).

Una primera clasificación resulta, entonces según los impuestos:

- Recaen sobre el mercado de productos o sobre el mercado de factores.
- Recaen sobre el lado vendedor o sobre el del comprador del mercado.
- Recaen sobre las familias o sobre las empresas.
- Se introducen en el lado de las fuentes o en el de los usos en la cuenta del contribuyente.

De todos modos, existen significativas cantidades de clasificaciones de impuestos. Sin embargo, las clasificaciones más usuales pueden resumirse de acuerdo al siguiente detalle:

- 1) Clasificaciones técnicas
- 2) Clasificaciones económicas
- 3) Clasificaciones jurídicas

A continuación se describen los tipos más usuales de impuestos según se tienen en cuenta distintos aspectos de la tributación.

Clasificaciones técnicas

Esta clasificación hace referencia a las formas de instrumentar un tributo. De acuerdo a ésta, los tributos pueden ser:

a) Reales u objetivos, o Personales u subjetivos:

En los ***Impuestos Reales*** no se toma en cuenta la situación personal del contribuyente. Un claro ejemplo de esto son los impuestos a los consumos, donde no se tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto adquirente de los bienes gravados. Otro ejemplo de éste es el impuesto inmobiliario, el cual está fijado de acuerdo a la valuación fiscal del inmueble independientemente de quien lo habita y de cómo lo habita. Están en relación con el concepto de impuesto indirecto.

Son ***Personales*** los impuestos cuyas leyes determinan a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo, es decir procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas discriminando circunstancias económicas personales del contribuyente (cargas de familia, etc.). Un ejemplo en nuestro país sería el impuesto a las ganancias personales.

b) Específicos, o *ad-valorem*

Los ***impuestos específicos*** se determinan fijando una cantidad monetaria fija en concepto del tributo, en función de una base medida en unidades físicas (litros,

metros, etc). Un ejemplo de este tipo de impuestos es el impuesto a los combustibles.

Por su parte, en el caso de los **impuestos ad-valorem** se establece una alícuota sobre una base imponible medida en unidades monetarias (por ejemplo, el precio de venta, la valuación fiscal). El ejemplo más usual es el del Impuesto al Valor Agregado – IVA.

c) **Proporcionales, progresivos o regresivos en relación a la base tributaria**

Para entender esta clasificación es preciso definir previamente algunos términos:

- *Alícuota legal*: la que establece la ley que crea el tributo.
- *Alícuota efectiva*: surge al relacionar el tributo que resulta de aplicar las normas legales con la base imponible neta de impuestos.
- *Alícuota media*: resulta de relacionar el monto total del impuesto con la base tributaria correspondiente.
- *Alícuota marginal* indica la relación que existe entre el incremento de base tributaria y el incremento de tributo resultante de la aplicación de alícuotas legales.

El propósito de aclarar estos conceptos es que permite distinguir los tipos de impuestos que se estudiarán. En lo que respecta a la progresividad, regresividad o proporcionalidad de un tributo en relación a su base tributaria, la misma es medida a través de la *alícuota media*. Por su parte, con la *alícuota marginal* es posible determinar la tendencia de esa progresividad, o regresividad (si son crecientes o decrecientes).

En base a los conceptos anteriores, se puede definir a los **impuestos proporcionales** como aquellos en los que se mantiene una relación constante entre el impuesto y la base gravada. Si aumenta la base, aumenta también el impuesto en la misma proporción como consecuencia que las alícuotas legales son fijas. En este caso tanto la alícuota media como la marginal, son constantes.

Los **impuestos son progresivos** cuando a medida que se incrementa el valor de la base gravada el impuesto aumenta en forma sistemática, pero de una forma más que proporcional que la base. En este caso la alícuota media es creciente y las marginales evidentemente deben resultar mayores que la media.

La progresividad de un tributo puede ser **global**, como cuando la base imponible se divide en tramos y para cada uno de ellos se establece una alícuota legal creciente que se aplica sobre la base según el tramo en que se encuentre comprendida. Una desventaja que se menciona de esta modalidad es que al pasar de un tramo al siguiente, el impuesto puede aumentar más de lo que aumentó la base tributaria.

Ante la desventaja mencionada anteriormente, se puede aplicar una **progresividad escalonada**, que también supone una división de la base imponible por tramos y alícuotas crecientes para cada uno de ellos, pero el tributo se determina dividiendo la base y aplicando las distintas alícuotas, sumando luego el resultado para determinar el impuesto.

Existe otra modalidad que se conoce como **progresividad por deducciones**, que admite deducciones globales y de igual monto, sea cual sea la base imponible. Sin embargo esta modalidad no resulta muy aconsejable si lo que se quiere es brindar progresividad al tributo.

Finalmente, utilizando el mismo criterio que se usó para los impuestos progresivos y proporcionales se puede definir a los **impuestos regresivos** como aquellos en que a medida que va aumentando la base gravada va decreciendo la alícuota del tributo.

d) Ordinarios y Extraordinarios

Esta clasificación corresponde al período o duración de los impuestos en el sistema tributario. Mientras que los **impuestos ordinarios o permanentes** son aquellos que no tienen una duración determinada en el tiempo, los **impuestos extraordinarios** o también denominados transitorios, por el contrario, poseen una vigencia limitada en el tiempo.

Un ejemplo para Argentina que podemos citar del primer caso es el Impuesto al Valor Agregado mientras que se podría mencionar como tributo extraordinario los Derechos de Exportación. Cabe destacar que los impuestos extraordinarios en su mayoría surgen en períodos de crisis. Asimismo determinados impuestos ordinarios son denominados “de emergencia” al momento de su legislación lo que implicaría que podrían considerarse como extraordinarios, pero en forma reiterada son prorrogados en el tiempo.

Clasificaciones económicas

Esta clasificación se hace en función a la naturaleza económica del impuesto. Permite agrupar tributos de igual naturaleza para ser analizados.

a) Impuestos Directos e Indirectos

Esta clasificación es la más relevante en la República Argentina, atento a la delimitación de facultades entre la Nación y las Provincias. Dentro de esta clasificación existen diferentes versiones según criterios dispares.

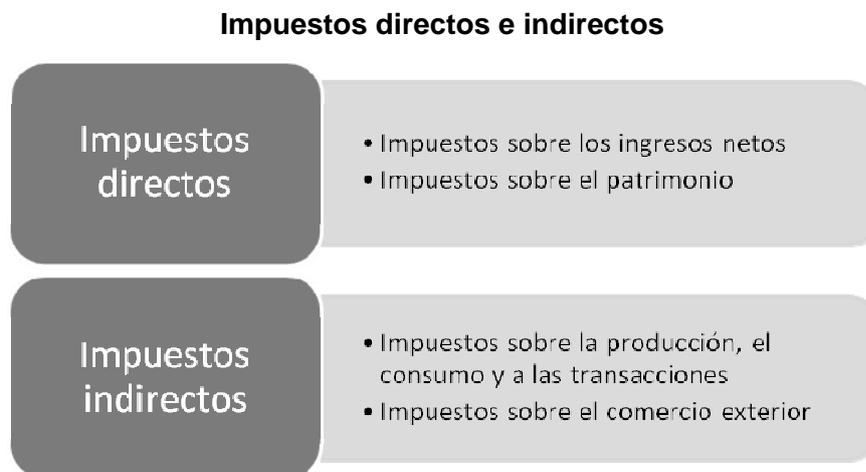
La versión más antigua parte del concepto ***incidencia del tributo*** es decir, quién lo paga en última instancia, y reconoce la posibilidad de trasladar la carga impositiva hacia un tercero. En razón de lo expuesto se puede definir a un impuesto como ***directo*** cuando el mismo no puede ser trasladado a terceros mientras que un impuesto es ***indirecto*** cuando la carga impositiva del tributo puede ser trasladada ya sea a los factores de producción o a los bienes, o a las personas que los adquieren.

Sin embargo, no siempre es posible determinar la incidencia real de un impuesto, e incluso en algunos casos es posible trasladar el impuesto bajo una modalidad pero no bajo otra. Por ejemplo en el caso del impuesto inmobiliario de uso familiar y el de uso comercial, este último es más susceptible de traslación efectiva.

Otro de los criterios señala que serían impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones ciertas de la capacidad contributiva como son la renta y el patrimonio o la posesión de ciertos bienes; mientras que serían impuestos indirectos los que gravan aproximaciones o exteriorizaciones de la capacidad contributiva,

como el consumo o la producción de bienes. La dificultad radica en este caso en determinar cuándo un hecho imponible exterioriza o no una manifestación directa de la capacidad contributiva.

Finalmente, un tercer criterio justifica esta clasificación según la manifestación de la capacidad contributiva sea permanente (impuesto directo) o transitoria (impuesto indirecto), como cuando se vende un bien o se consume. Esta distinción sin embargo es aún más difícil de determinar que las anteriores.



Fuente: elaboración propia

¿Cuál es el mix óptimo de directos e indirectos?

Si la eficiencia fuera el único objetivo del sistema impositivo, el mismo tendría que diseñarse de forma tal que no altere la actividad económica. Esto se podría lograr con impuestos de suma fija, o con bases impositivas que no puedan ser afectadas por los contribuyentes (caso de los recursos naturales y tierras no explotadas). Un sistema impositivo así diseñado evita distorsiones en el comportamiento económico, pero seguramente no generará los ingresos suficientes para financiar las prestaciones públicas sin provocar serios problemas de equidad. Una guía más útil es que el sistema impositivo debe ser lo más neutral posible, esto es, minimizar la discriminación a favor o en contra de opciones económicas particulares. Como norma general, las mejoras en la eficiencia se pueden alcanzar:

- ampliando la base impositiva mediante la eliminación de exenciones y regímenes especiales

- achatando la estructura de las tasas
- integrando distintas estructuras impositivas para evitar oportunidades de arbitraje

La neutralidad del sistema, como ya se expresara, no es el único objetivo del diseño tributario. Otros factores que pueden ser tomados en cuenta para minimizar las distorsiones son:

- Los gobiernos pueden elevar los ingresos gravando algunos bienes más que otros. Puede ser más eficiente gravar más aquéllos bienes que poseen menor elasticidad precio.

- Puede ser deseable utilizar el sistema impositivo para mejorar el bienestar corrigiendo fallas de mercado (caso de los tributos sobre “males” como el alcohol, tabaco o sustancias contaminantes). Mientras que la demanda por algunos productos sea inelástica, puede haber aumentos en los ingresos impositivos que permitan bajar otros impuestos distorsivos.

Los impuestos directos contribuyen a la equidad del sistema ya que mediante los mismos aquellos que más tienen o más generan más contribuyen; pero por otra parte afectan la eficiencia y la simplicidad del sistema porque reducen el incentivo a trabajar y generar riqueza (distorsionan el precio del trabajo con respecto al del ocio, o del trabajo frente al capital) y aumentan el incentivo a evadir.

Por su parte, los impuestos indirectos contribuyen a la eficiencia y la simplicidad del sistema si no poseen exenciones o diferentes alícuotas, ya que no distorsionarían en este caso los precios relativos de unos bienes con respecto a otros; pero pueden no contribuir a la equidad puesto que el traslado del impuesto puede conllevar que sea soportado en mayor medida por consumidores o usuarios finales independientemente de sus ingresos, afectando claramente la equidad como se definió anteriormente.

b) Proporcionales, progresivos o regresivos

En este caso se trata de estas características en relación al ingreso o la riqueza de las personas (distinto de cuando se lo relaciona con una base imponible como en la clasificación técnica). Se trata de impuestos proporcionales en este

sentido, si existe una relación constante entre el tributo pagado y la renta o el capital. Son impuestos progresivos si existe una relación creciente entre estas dos fuentes de riqueza y el impuesto; y finalmente se dice que es regresivo si esa relación es decreciente.

c) En función del beneficio, del patrimonio o del gasto

Se refiere a instrumentar el impuesto de acuerdo a alguna de estas variables. La decisión es política y depende de juicios de valor de quienes diseñan la política tributaria, acerca de qué conviene gravar: si el beneficio, el patrimonio o el gasto. El fundamento de esta clasificación no es sobre quien incide el gravamen sino más bien, la medición de la **exacción**. Esta clasificación pone de manifiesto la variable económica que da origen a la obligación de pago, independientemente de las posibilidades de traslación que existan para cada impuesto.

Clasificaciones jurídicas

Si bien se utiliza la palabra *tributo* o *impuesto* indistintamente, en este punto es preciso hacer la distinción entre ambos conceptos. El término tributo puede comprender diversas categorías o especies que responden a las distintas motivaciones que pueden tener la tributación. Según se puede apreciar una vez delimitadas estas diferencias, las mismas pueden ser relevantes cuando se trata de dividir las fuentes de recursos entre distintos órdenes de gobierno en un régimen federal, como es el caso argentino, donde por ejemplo, los municipios tienen como principal fuente de recursos a las tasas, teniendo limitadas potestades para aplicar otro tipo de tributos.

Una vez efectuada esta aclaración, se pueden distinguir tres modalidades diferentes:

- Los impuestos

El modelo de código tributario para América Latina define al impuesto como *“el tributo cuya obligación tiene por hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”*⁵.

Esta definición deja claro que el hecho imponible que origina la obligación es independiente del gasto a financiar, es decir no existe una correspondencia con la el destino de los fondos. Todos los contribuyentes que se encuentren comprendidos dentro de la categoría de hecho imponible definido, tienen la obligación de pagar el impuesto. El producido de los mismos ingresa a lo que se conoce como “rentas generales” las que luego se utilizan para ejecutar el gasto público.

Más allá de que el impuesto sea independiente del gasto, lo recaudado puede afectarse a un fin específico, es decir, determinarse su destino de antemano con prescindencia del hecho imponible definido.

Finalmente, cabe aclarar que si bien en la determinación del hecho imponible se tienen en cuenta los principios económicos de la tributación, como el de la capacidad contributiva (ver próxima sección), el fundamento último de los impuestos no depende de la existencia de una determinada capacidad contributiva, sino de la definición que hace el legislador de una situación como generadora de la obligación tributaria.

- Las Tasas

Según el mismo código tributario mencionado *“tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicio no inherentes al Estado”*

Son el medio de financiación de los servicios públicos para los cuales puede individualizarse la demanda. Las tasas son exigidas como contraprestación por un servicio público otorgado individualmente a todos los usuarios efectivos y/o potenciales. En teoría, el importe de la tasa debe ser proporcional al beneficio

⁵ Programa conjunto de tributación OEA- BID “Modelo de Código para América Latina”, Washington D. C. 1967.

recibido y al costo del servicio, y se debe tener en cuenta la capacidad contributiva del individuo. Algunos ejemplos son: tasa de migraciones, tasa de escribanía de gobierno, tasa por servicios sanitarios, etc.

Sin embargo, el monto de la tasa no tiene que estar necesariamente ligado al costo del servicio, ello debido a que se trata de servicios donde prima el interés público, pero puede que no todos los que lo reciben reciban un beneficio, por lo que no sería equitativo cargar todo el costo del servicio a quienes están vinculados con él. De esto mismo se deriva que la tasa no debe ser confundida con los precios públicos, donde en este caso el precio sí viene determinado en función del beneficio o la utilidad que el bien o servicio le brinda al demandante.

Finalmente, puede darse una combinación de precio y tasa, cuando se trata de servicios estatales divisibles. En estos casos los usuarios del servicio deben pagar una determinada suma, lo usen o no, pero además se cobra un adicional según el consumo que se efectúa, en este caso la combinación se llama **tarifa**.

Tanto el impuesto como la tasa pueden ser exigidos coactivamente, pero en el caso de la tasa, esa obligación se complementa con la exigencia para el Estado de afectar el producido de este impuesto al servicio que le dio origen.

- Las Contribuciones especiales

Estas pueden ser definidas por el Código tributario mencionado como “*el tributo cuyo obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales*”. El producido de los mismos debe destinarse exclusivamente a la financiación de dichos gastos.

Es una prestación obligatoria en razón de beneficios individuales o colectivos derivados de obras públicas o actividades especiales del estado. Algunos ejemplos son: Peajes, Contribuciones por Mejoras (beneficio de los inmuebles por la realización de obras públicas), o las Contribuciones a la seguridad social.

En el caso de estos tributos rige plenamente el principio del beneficio (ver próxima sección), a diferencia de los otros dos casos donde podía o no darse. El criterio del beneficio en este caso es determinado objetivamente por el Estado, sin participación del particular.

Sobre las contribuciones puede agregarse que las mismas pueden afectarse con anterioridad a la realización de la obra, es decir el cobro es anterior al beneficio particular; o con posterioridad a la obra para recuperar el Estado los fondos invertidos.

II.4.2 Principios de la imposición

Al ejercer su actividad recaudatoria, el Estado simplemente podría aplicar arbitrariamente los tributos que considere en virtud de su potestad tributaria, y en orden a cumplir con el cometido de obtener ingresos para realizar sus funciones. Sin embargo, existen razones que llevan al Estado a aplicar los tributos bajo pautas generalmente aceptadas y con criterios de buen gobierno. Existen dos razones diferenciadas:

- Las primeras, de **carácter político**, relacionadas con lo que la población considera un sistema tributario “justo” y “equitativo” para permitir al Estado realizar sus funciones, así como también al sector privado. En este caso se trata de pautas no obligatorias para el Estado.
- El segundo tipo de razones se refieren a las limitaciones que están establecidas en los **principios constitucionales** para ejercer el poder tributario. En este caso se trata tanto de las cuestiones que tienen que ver con la organización del Estado (Nación, provincias y municipios en Argentina), y con la división de poderes; así como también con cuestiones tales como los derechos individuales reconocidos en la constitución cuya salvaguarda requiere limitaciones al poder tributario del Estado, las que son establecidas en la Constitución y resultan de cumplimiento obligatorio por parte del Estado.

II.4.2.1 Principios políticos: equidad y eficiencia

d) Equidad:

Las razones políticas mencionadas en los párrafos anteriores, se basan fundamentalmente en los conceptos de la justicia distributiva y la búsqueda de la satisfacción del *objetivo de equidad*, una palabra con un contenido de significación

amplio pero de definición fundamental para determinar una estructura tributaria adecuada.

Existe acuerdo, en general, que un **sistema fiscal equitativo** es aquel en el que cada contribuyente aporta su “justa” parte para solventar el coste del gobierno, y de acuerdo a los beneficios recibidos por los bienes o servicios prestados. Esto implica, a su vez, el reconocimiento de que quienes se encuentran en igualdad de circunstancias deben soportar la misma carga tributaria, mientras que quienes están en circunstancias desiguales debieran soportar relativamente una carga desigual. Sin embargo, no existe acuerdo en cuanto a la interpretación de lo que se considera “justo” y “equitativo”, y por lo tanto en la definición de quiénes se encuentran en condiciones de igualdad, y la cuantía de desigualdad de los que no se encuentran en esas condiciones.

En virtud de estas dificultades, y en orden a crear una estructura tributaria adecuada, la equidad se ha definido en base a dos criterios distintos:

- a) **El criterio del beneficio:** según este criterio, un sistema fiscal equitativo es aquel en el cual cada contribuyente paga en función de los beneficios que recibe por el consumo de los servicios y bienes públicos.
- b) **El criterio de la capacidad contributiva:** bajo este criterio, los individuos deben contribuir al costo de la administración de acuerdo con su capacidad de pago.

Ambos enfoques presentan su dificultad para ser llevados a la práctica. En el primer caso, es preciso conocer los beneficios que obtienen los contribuyentes del gasto efectuado, mientras que en el segundo de los casos, se debe conocer cómo se puede medir la capacidad de pago. A continuación se amplían un poco más estos conceptos.

El criterio del beneficio

Este criterio se ajusta a la idea de “contraprestación”, en el sentido de que quien se beneficie con el gasto público – quien consume sus bienes y servicios- debe devolver ese beneficio a través de un pago en concepto de impuestos (o precio), análogo al sistema privado. Según este criterio, de esta manera se logra una

correspondencia entre el proceso de ingreso-gasto del gobierno, asignando de manera más eficiente los recursos escasos.

La dificultad de aplicar este criterio estriba en que gran parte de los bienes y servicios provistos por el sector público, no se rigen por el sistema de precios. Es decir, existe la dificultad de cobrar un precio o impuesto por determinados servicios o bienes. Tal es el caso de los hospitales públicos o las becas escolares. Asimismo este criterio no puede ser aplicado para resolver cuestiones distributivas. Por lo tanto la aplicación de este principio en el campo del sector público es limitada.

Esta forma está creada para situaciones en las que es preciso sustituir el precio por un tributo, cuando pese a darse las condiciones para la venta de un servicio gubernamental, esto representa un alto costo administrativo o existen restricciones importantes en la demanda, como por ejemplo los impuestos a la seguridad social (o aportes). Las cuotas que los trabajadores aportan pueden ser consideradas como un estricto impuesto sobre el beneficio, siempre y cuando los posteriores pagos por beneficios guarden relación directa con la cuota y que la fórmula del beneficio no sea redistributiva. No se puede decir lo mismo de las contribuciones patronales, a menos que se trasladen al empleado.

Otras aplicaciones prácticas se pueden encontrar en casos concretos, en los que se proveen determinados servicios sobre una base de beneficio. Este es el caso de las tasas sobre el usuario, derechos o peajes aplicados directamente a la financiación de los bienes públicos; o puede ser el caso en que indirectamente se aplican impuestos en lugar de tasas, como un impuesto a las gasolinas cuyo fin sea financiar una carretera. Sin embargo, este último caso no resulta del todo efectivo en el enfoque de la imposición sobre los beneficios, puesto que se dificulta determinar si un impuesto de este tipo está realmente orientado a quién se beneficia con la ruta o camino.

En resumen, la forma más adecuada para aplicar este criterio es cuando los bienes o servicios provistos por el gobierno tienen características de bienes privados, como el caso en que su consumo es rival. En este caso es viable la financiación por medio de tasas directas sobre el usuario, ya que los beneficios pueden imputársele directamente y por lo tanto pedirle que pague por ese servicio. Esto significa que al internalizar los usuarios los beneficios, el gobierno puede actuar

a la manera de una empresa privada, haciendo posible una determinación más eficiente del nivel adecuado de oferta.

El criterio de la capacidad contributiva

Debido a las dificultades que presenta la aplicación del criterio “comercial” o del beneficio, surgen conceptos que intentan dar soluciones a estas fallas. Si bien dar una idea exacta para definir un sistema tributario equitativo, es un problema difícil de resolver, sí existe acuerdo en cuanto a que son factores económicos los que determinan la igualdad o desigualdad a los fines de soportar la carga tributaria. Sin embargo, la dificultad está en determinar en cuál de ellas debe basarse.

Como se señaló previamente, no es posible aplicar el principio del beneficio a la mayoría de los bienes y servicios provistos o producidos por el Estado. Ante esta situación surge el criterio de la capacidad de pago o de la capacidad contributiva. Este principio establece que los individuos deberían contribuir al coste de la administración de acuerdo con su capacidad de pago, presuponiendo que se revela una determinada situación económica de los individuos, de la cual se infiere que ésta otorga cierta capacidad personal para afrontar el pago de los impuestos. Se trata de un criterio que recae directamente sobre el contribuyente y es independiente de la actividad del Estado, es decir, no tiene vinculación con los gastos.

En cuanto a la imposición de acuerdo con la capacidad de pago de los individuos existen dos reglas:

- **Equidad Horizontal:** Que las personas con igual capacidad de pago paguen lo mismo. Esta regla aplica el principio básico de igualdad ante la ley.
- **Equidad vertical:** Esta regla también está de acuerdo con un tratamiento igual, pero se basa en la premisa de que las personas con diferente capacidad de pago deberían pagar diferentes cantidades de impuestos, concretamente, que las personas con mayor capacidad de pago deben pagar más.

Para poner en práctica cualquiera de estos dos criterios se requiere determinar una medida cuantitativa de la capacidad de pago. Lo ideal sería que esta medida reflejara el bienestar total que un individuo puede obtener de todas las

opciones que tiene, incluyendo consumo (presente y futuro), riqueza y ocio. Sin embargo en la realidad esto no es tan fácil de determinar. Dada esta restricción, la determinación de la capacidad de pago la realiza el Estado, mediante juicios de valor, por lo cual puede ser medida por distintos criterios:

- **El beneficio económico:** todo ingreso económico neto, ya sea temporal o gratuito, que se perciba en un periodo determinado, determina la posición económica de una persona.
- **Patrimonio personal:** se mide a través de la riqueza acumulada (bienes o dinero) o de la recepción de herencias por ejemplo. Esto refleja cierta posición económica, sin que la misma necesariamente sea adquirida mediante una actividad habitual como el trabajo.
- **El consumo:** refleja el grado de satisfacciones materiales que obtienen los individuos en su vida.

Tradicionalmente, la renta ha sido la medida de la capacidad de pago, sin embargo el consumo ha ido aumentando su participación como medida de este criterio. El uso de la renta se consideraba más **equitativo** dado que era la base del impuesto *personal* sobre la renta, mientras que el consumo se ha utilizado en la forma *impersonal* o real de los impuestos sobre las ventas y los impuestos específicos. Sin embargo, el consumo también puede ser utilizado bajo la forma de un impuesto personalizado del gasto, por ejemplo, tomando en consideración el tamaño de la familia y usando tipos *progresivos* para gravar el gasto.

Ya sea que se use una u otra base, existe acuerdo en que las bases deben ser ampliamente definidas. En el caso de la *renta*, la misma puede ser contemplada desde dos puntos de vista. Bajo el punto de vista de las fuentes, debería ser considerada como la afluencia total a la riqueza de una persona, y por tanto incluir todas las formas de riqueza (renta monetaria, renta imputada por ejemplo a la vivienda, o una revalorización de activos). Desde el punto de vista de los usos, la renta es igual al aumento del valor neto (o ahorro), más el consumo durante el periodo.

Si se habla de la *base consumo*, también deben incluirse todas las formas de consumo, ya sea compras en efectivo como la corriente de consumo imputada. La

diferencia del impuesto sobre el consumo con el de la renta es que el primero no incluye la renta que se ahorra.

Sobre la elección de cualquiera de estas dos bases, es preciso tener en cuenta las imperfecciones en la definición de la base (ya sea por factores técnicos o políticos) que surgirán inevitablemente.

Si se realiza una definición de base fundada en la *riqueza*, tomando a esta como el valor capitalizado de la renta del capital, se puede decir que se puede considerar un impuesto sobre la riqueza como equivalente a un impuesto sobre dicha renta. Mientras que la base de consumo excluye la renta del capital del impuesto sobre la renta, un impuesto sobre la riqueza lo contemplaría. Por otra parte, el ahorro, que tampoco es contemplado en una base consumo, debería ser considerado porque significa un aplazamiento del consumo actual, pero mayor riqueza en el futuro y por lo tanto su posesión genera una utilidad extra. Por lo tanto, esta ganancia debería añadirse al consumo potencial para computar la base. Otro argumento que se señala a favor del uso de la base riqueza es especialmente en caso en el que el consumo nunca se produzca y los legados pasen de un heredero a otro.

Cada uno de estos criterios se puede ver reflejado en distintos tributos, los que en realidad se combinan en la mayoría de las estructuras tributarias actuales. Es decir, el Estado hace uso de los distintos criterios para diseñar el conjunto de tributos que más se ajuste a las necesidades del país, porque el uso exclusivo de uno solo de ellos dejaría fuera aspectos que pueden ser indicadores de la capacidad contributiva. Es decir, la elección de la base imponible depende de la estructura de la economía en la que tiene lugar la imposición y de los “asideros fiscales” que proporciona esa estructura.

Por otra parte, aunque la elección del indicador adecuado de capacidad contributiva es importante, es sólo el primer paso para diseñar una estructura tributaria equitativa. El segundo paso consiste en aplicar este indicador (ya sea renta, consumo o riqueza) a la complejidad de las instituciones económicas y legales, por ejemplo ¿cómo deben ser gravadas las sociedades?, ¿cómo deberían tratarse las ganancias de capital?, entre otras cosas.

Bajo cualquiera de los tres criterios, la capacidad de pago surge de determinar el monto ya sea de beneficios, gastos o consumo (todos expresables en

cantidades monetarias), sobre los cuales se establece un mínimo a partir del cual se calcula la carga tributaria, y cuya proporcionalidad, regresividad o progresividad (definidos en la sección anterior) depende de la evaluación política de distintas circunstancias.

Además de los principios de equidad descritos, existen otros dos aspectos que es preciso evaluar políticamente a la hora de diseñar una estructura tributaria adecuada. Se trata de conceptos vinculados a los objetivos básicos que debe perseguir el diseño de la política tributaria de un país: racionalidad y aplicabilidad.

e) Racionalidad económica:

La tributación debería basarse en ***principios de racionalidad económica*** definidos en relación a los objetivos buscados (o no deseados) que la misma puede tener sobre la economía. Como se mencionara previamente, entre los objetivos primordiales de la tributación se encuentran los de transferir recursos del sector privado para atender necesidades públicas e influir sobre el comportamiento de los distintos agentes económicos, redistribuir los ingresos o sostener las variables económicas del país. Para evaluar el cumplimiento de estos objetivos, esto implica determinar los efectos económicos de los distintos impuestos. Lo que permitiría determinar tanto los efectos positivos como negativos de la tributación y orientar o redireccionar el sistema hacia los objetivos deseados.

f) Instrumentalidad:

Otro de los principios que deben tenerse en cuenta, además de la equidad y la racionalidad económica, se refieren a la ***instrumentalidad*** del sistema impositivo. La misma se refiere a los aspectos administrativos y legales (viabilidad jurídica) que se deben considerar al diseñar el sistema. El modelo tributario seleccionado debe tener en cuenta los costos de administración de las distintas opciones, por ejemplo, los costos de cumplimiento para los ciudadanos o los de recaudación para el gobierno. Por otra parte es de suma importancia determinar el contexto legal al que se circunscribe, dentro del cual se definen por ejemplo, la organización del Estado y las relaciones intergubernamentales, como por ejemplo, en lo que respecta a la coordinación financiera. Vinculados a estos últimos aspectos se encuentra el reparto

de las potestades tributarias entre las distintas jurisdicciones políticas, como se aprecia en la sección que sigue.

II.4.2.2 Principios constitucionales

A continuación se hará referencia a los principales conceptos contenidos en el texto constitucional, que se vinculan con aspectos básicos, en este caso legales, de la estructura tributaria.

- ***Distribución del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno:*** en el caso de una estructura federal de gobierno, coexisten tres órdenes diferenciados: el federal o nacional, el estadual o provincial, y el municipal o comunal. Esta división ha dado lugar al reparto de atribuciones para cada uno de estos órdenes de gobierno, dentro de las cuales se distinguen: el ejercicio de las potestades tributarias y las funciones de gasto.

En el caso argentino, pese a que en la Constitución Nacional se encuentran definidos en numerosos artículos la distribución de las fuentes de recursos que corresponden a la nación, a las provincias y a los municipios, lo cierto es que, con el correr de los años esta configuración se ha ido transformando en un intrincado sistema que responde a diferentes criterios, no necesariamente derivados de los preceptos constitucionales, y el cual ha dado lugar a situaciones tales como las de doble imposición entre el orden nacional y el provincial, e incluso el solapamiento con los niveles municipales para algunos tributos.

- ***Legalidad:*** se refiere a que los impuestos deben ser creados por ley, es decir por una norma general y abstracta, emanada del poder legislativo y que contenga todos los elementos que hacen a la instrumentación del tributo (sujeto pasivo, hecho imponible, base imponible, entre otros). En Argentina, en virtud del principio de la separación de poderes y bajo preceptos constitucionales, corresponde al **Poder Legislativo** la sanción de las leyes tributarias (con iniciativa de la Cámara de Diputados), mientras que la aplicación de la ley, materializada en el hecho de la recaudación de impuestos corresponde al **Poder Ejecutivo**

- ***Igualdad:*** La Constitución argentina establece en su art. 16 la noción de *igualdad* como criterio que debe regir a la hora de fijar la base de un impuesto o contribución, lo que significa que se impone una limitación al poder estatal de aplicar

tributos. De esta manera se inserta en esta norma el criterio económico de la equidad, que implica que individuos que enfrentan la misma situación económica deben enfrentar las mismas cargas. Esto no implica, no obstante, que el Estado no pueda aplicar *exenciones impositivas* cuando así lo considere para los fines de la política pública.

- **No confiscatoriedad:** este criterio deviene de la necesidad de equilibrar el poder del Estado para aplicar tributos, con el derecho individual de propiedad. Es decir, todo tributo implica una detracción a la riqueza particular de individuo, y por lo tanto éste debe tener un límite fundado en la protección de la propiedad privada de las personas. Visto desde otro ángulo, el derecho de propiedad de las personas no es absoluto sino que admite limitaciones fundadas en el derecho de los demás, representado por el Estado.

- **Control judicial:** se refiere a que el poder judicial tiene potestad para intervenir en algunos aspectos de las leyes tributarias o de los procedimientos que realiza la administración para determinar un tributo. Puede expedirse en algunos casos concretos en los que se plantean controversias entre el fisco y los contribuyentes. La importancia de este principio, radica en que la participación de este poder en las prácticas tributarias puede tener importantes efectos en el perfeccionamiento y actualización de la legislación y administración tributarias, ello principalmente a través de la doctrina jurisprudencial que se va desarrollando con las sucesivas intervenciones del poder judicial.

II.4.3 Requisitos de un sistema tributario descentralizado

Los temas tratados en las secciones anteriores, tienen que ver con los principios (políticos y constitucionales) que fundamentan una determinada estructura impositiva. Sin embargo, existe acuerdo en la literatura en que existen una serie de requisitos, que es fundamental tener en cuenta integralmente por la autoridad económica, a la hora de hacer modificaciones, diseñar nuevos instrumentos impositivos, o plantear reformas integrales.

Uno de estos requisitos es que los tributos deben permitir alcanzar la recaudación necesaria para hacer frente a los gastos que surjan de la política

macroeconómica decidida por el Estado. Así, al confrontar un impuesto o estructura tributaria con otra alternativa, la comparación debiera realizarse a igual nivel de recaudación para ambos, dado que un gravamen que recauda menos, a priori, permite alcanzar más fácilmente el resto de los requisitos. Dentro del criterio de **suficiencia**, existen otros aspectos específicos de los sistemas impositivos provinciales y municipales también son deseables. Entre ellos:

- **Autonomía** de los gobiernos provinciales: La independencia de cada provincia para establecer sus propias prioridades y necesidades fiscales debe ser garantizada por un esquema suficientemente flexible. Como mínimo, debe permitir que las provincias mantengan cierto margen para fijar el nivel de sus tasas⁶.
- **Correspondencia fiscal**: Limitar la posibilidad de que se verifique un desequilibrio fiscal vertical, y buscar la mayor adaptación posible del sistema impositivo provincial a las preferencias de la población local. Para que se cumpla este requisito se necesita un espacio tributario fiscal lo suficientemente amplio como para alcanzar una alta proporción de autofinanciamiento de los gastos provinciales y no generar el problema de ilusión fiscal, es decir cuando existe una disociación entre la política del gasto y los esfuerzos por generar recursos tributarios.

Otro requisito que debieran cumplir los impuestos es el ya mencionado de contribuir a lograr una distribución más equitativa del ingreso o la riqueza. Este objetivo también puede alcanzarse a través de la política de gasto público combinada con tributos proporcionales, no obstante lo cual en general se espera que los impuestos sean diseñados en forma progresiva. El requisito de **equidad** está vinculado al principio del cuasi – beneficio, según el cual la carga del impuesto no debe poder exportarse a otras jurisdicciones. La tasa del impuesto sobre el consumo final, así como la recaudación que el mismo implique, debe pertenecer a la provincia en la cual el consumo haya tenido lugar, ya que son sus residentes quienes han

⁶ En el caso de las bases imponibles, existen circunstancias en que resulta conveniente la armonización entre jurisdicciones, esto es, cuando disminuye el costo de cumplimiento de contribuyentes con actividades en diversas jurisdicciones.

pagado el componente impositivo incluido en el precio de los bienes y quienes deberían verse beneficiados por los bienes públicos que tal aporta contribuya a financiar.

Asimismo, el sistema impositivo debiera interferir mínimamente con el funcionamiento del mercado. En general, todos los tributos introducen algún tipo de distorsión. De este modo alteran la asignación de recursos generando una ineficiencia que se traduce en un menor potencial de consumo o bienestar para la población, o incluso reducen la tasa de crecimiento de la economía. Los **incentivos** de los gobiernos locales deben ser los adecuados para no generar ineficiencias por el lado del gasto público. Para ello debe evitarse en lo posible el reparto de lo recaudado a través de sistemas comunes, especialmente cuando contienen elementos no devolutivos, pues puede conducir a problemas de ilusión fiscal y expansión innecesaria del gasto.

En cuanto a las condiciones necesarias a fin de conseguir **neutralidad**, se tiene los siguientes requisitos:

- **Neutralidad en la localización:** Como ya fuera dicho, debe limitarse la posibilidad de competencia entre jurisdicciones para captar mayor recaudación si ésta genera cambios en la localización de las empresas. A este respecto, el principio de destino⁷ facilita el logro de este objetivo al evitar la competencia por parte de las provincias en pos de los recursos. En cambio, el principio de origen da las condiciones a tales competencias dado que posibilita la exportación de la carga del impuesto hacia jurisdicciones diferentes de donde el consumo tiene lugar.
- **Neutralidad en la producción:** El sistema impositivo subnacional debe ser neutral respecto a la localización de los recursos productivos a fin de no alterar el precio de los factores y las decisiones de los empresarios. Asimismo, esto implica evitar la acumulación de la carga y el efecto *piramidación* del tributo (aplicación de un impuesto a una base que ya incluye

⁷ El principio de destino supone que, por ejemplo para los impuestos al consumo, las jurisdicciones donde se produce el hecho imponible (consumo) sean las receptoras de los tributos incluidos en el precio de los bienes, y que éstos no se desvíen hacia las jurisdicciones donde se realiza la venta de los bienes a consumir, simplemente por encontrarse radicados allí los contribuyentes.

un componente impositivo al pasar de un eslabón a otro en una cadena de valor agregado) para que no se creen incentivos a la integración vertical.

- **Neutralidad en el comercio internacional:** El criterio de ajuste en frontera debe basarse en el principio de destino de manera de no afectar la competitividad de los bienes transables. En este sentido, no deben exportarse impuestos y las importaciones deben recibir el mismo tratamiento fiscal que los bienes de producción nacional.

En adición a estos requisitos, una condición muy importante que deben cumplir los sistemas tributarios descentralizados es la de *simplicidad*, para facilitar la recaudación por parte del organismo de administración tributaria, y para minimizar los costos de cumplimiento para los contribuyentes. Esto implica lo siguiente:

- **Armonización:** Las obligaciones de los contribuyentes deben ser las mismas independiente del lugar donde éstos vendan (esto no implica necesariamente la igualdad de tasas entre diferentes jurisdicciones) de modo de evitar un aumento de los costos de cumplimiento.
- **Comercio interprovincial:** No debe requerirse ningún tipo de control de fronteras interprovinciales a fin de determinar el monto del impuesto correspondiente a cada transacción⁸.
- **Coordinación:** Se debe garantizar un mínimo de coordinación interjurisdiccional, lo cual implica la necesidad de un sistema armonizado pero no uniformado, aunque cierto grado de convergencia en materia de alícuotas y bases imponibles es deseable.
- **Visibilidad:** Los impuestos provinciales deben ser fácilmente identificables por el contribuyente con el fin de crear una mayor responsabilidad por parte de los gobiernos que los recaudan. Es deseable que sean también fáciles de administrar, tanto por el contribuyente como por el fisco.

⁸ En nuestro país, el control de frontera interprovincial para determinar el monto del impuesto correspondiente a cada transacción se encuentra expresamente prohibido por la Constitución Nacional de Argentina.

A esto puede complementárselo con que los tributos deben ser predecibles y estables. La recaudación debe ser predecible a fin de permitir que se cubran las necesidades locales y no resultar en un elemento procíclico que vaya en contra de los intentos estabilizadores del gobierno central.

Requisitos de una buena estructura tributaria

Suficiencia	•la recaudación debe ser adecuada, debe proveer de fondos suficientes para que el Estado cumpla sus objetivos.
Neutralidad	•se deben elegir los impuestos de forma tal que se minimice la interferencia en las decisiones individuales.
Equidad	•la distribución de la carga tributaria debe ser equitativa. Cada uno debería estar obligado a pagar su <i>justa parte</i> .
Simplicidad	•el sistema tributario debe ser comprensible para el contribuyente.
Estabilidad macroeconómica y crecimiento	•la estructura tributaria debería facilitar el uso de la política fiscal para los objetivos de estabilización y crecimiento.

Fuente: elaboración propia

La consecución de estos objetivos simultáneamente resulta en general dificultosa. Tradicionalmente existe un compromiso (trade-off) entre eficiencia y equidad, donde por ejemplo un esquema progresivo de imposición a los ingresos que utilice una estructura de alícuotas creciente puede afectar negativamente los incentivos de las personas de niveles de ingresos altos para trabajar y ahorrar. También se reconoce que a medida que el gobierno aumenta sus necesidades de recursos se debe recurrir a alícuotas cada vez mayores o a impuestos más distorsivos lo que afecta negativamente la asignación de recursos y el crecimiento económico. También es posible que impuestos simples y de bajo costo de recaudación impongan significativas ineficiencias o inequidades a la economía.

II.5 El financiamiento público en los distintos niveles de gobierno

II.5.1 Potestades tributarias

Discutida en la sección II.3 la descentralización óptima de potestades de gasto, queda por dilucidar cómo asegurar financiamiento genuino a cada nivel de gobierno en forma óptima. Al respecto, existen dos líneas dentro de la literatura: una defiende una mayor descentralización, mientras que la otra está a favor de una gran centralización.

Antes de realizar una descripción de la conveniencia de una u otra, resulta calve destacar que no existe consenso unánime respecto a cómo ponderar los distintos objetivos del esquema tributario. De este modo, el principio de suficiencia (como se desarrolla en la sección anterior) exige flexibilidad para que cada nivel de gobierno pueda ajustar sus impuestos de manera tal de financiar las demandas sociales. Sin embargo, dado que estas dependen del crecimiento económico, tanto el gasto como los recursos suelen presentar un comportamiento asimétrico. En este sentido, los servicios a cargo de las provincias (salud, educación, seguridad y justicia) tienen una elasticidad ingreso mayor, mientras que aquella correspondiente a sus recursos propios es mucho menor.⁹ Esta situación plantea a los gobiernos provinciales una creciente presión para intentar aumentar los recursos de financiamiento.

II.5.2 Descentralización de las potestades de Ingresos

La descentralización de potestad tributaria aparece como la manera más idónea para lograr que los gobiernos subnacionales tengan simetría entre ingresos y egresos fiscales.

Como el problema de la distribución de las potestades tributarias es una cuestión de reparto de un fondo común, compuesto por todo el espacio tributario, se plantea un juego de suma cero, y en un escenario de fuerte restricción financiera global, el dilema de la descentralización se torna complejo e, incluso, puede convertirse en un juego de suma negativa. Este juego de suma cero se obtiene

⁹ Esta es una de las justificaciones más frecuentes al déficit estructural de las provincias argentinas en contraste con el superávit estructural de las finanzas federales.

debido no sólo a que diferentes niveles de gobierno explotan diversas fuentes en forma concurrente, sino también a que el sistema tributario global grava la misma “base tributaria agregada”, que es la riqueza privada (siendo por lo general las transacciones la base imponible) por lo que no se resuelve sencillamente descentralizando el poder tributario. Es así que en un gobierno federal debe enfrentar el dilema central consistente en la identificación de los “espacios tributarios” de cada nivel de gobierno.

En segundo término, surge la necesidad de determinar cómo estructurar el espacio tributario asignable a cada nivel de gobierno, es decir, qué tipo de impuestos subnacionales son adecuados y qué diseño aplicar a los mismos. Es así que en todo sistema federal existen dos tipos de conflictos de intereses, generando cada uno una competencia fiscal diferente: la vertical, que enfrenta al nivel superior de gobierno con los inferiores; y la horizontal, la cual se produce entre estados de igual nivel. Esto requiere definir por consenso el reparto de la presión tributaria agregada, para asegurar luego un ejercicio genuinamente autónomo de dichos niveles. Asimismo, el sistema debiera garantizar *ex ante* mecanismos de ajuste o adaptación dada la realidad fiscal cambiante.

En este sentido deberían existir distintos tipos de impuestos teniendo en cuenta que las personas desearán adquirir la cantidad y calidad de servicios públicos que dicten sus preferencias. Los niveles inferiores de gobierno deberían aplicar impuestos locales que financien los servicios provistos por las jurisdicciones locales. Por otro lado, la inexistencia de coordinación fiscal y financiera vertical puede provocar la imposición sobre bases concurrentes y una elevada presión tributaria. Resulta necesaria una definición de espacios tributarios (*tax rooms*), tanto para las bases tributarias como para el hecho imponible y las alícuotas de los distintos niveles de gobierno.

El **enfoque tradicional** del problema de la asignación de potestades tributarias entre los distintos niveles de gobierno sugiere que los gobiernos subnacionales, deben aplicar impuestos consistentes con una estructura tributaria integrada que evite el surgimiento de *guerras* tributarias para atraer factores como el capital y/o la pérdida de eficiencia ocasionada por distorsiones en la asignación de recursos.

El principio de no rivalidad lleva a que los gobiernos de menor nivel ejerzan su poder de imposición preferentemente sobre bases relativamente inmóviles, distribuidas uniformemente y con capacidad de generar ingresos estables en el tiempo. Esto ha conducido a recomendar para los gobiernos subnacionales la imposición sobre la riqueza, en especial la propiedad inmueble y, en cierta medida, los vehículos.

Por su parte, la producción pública de bienes y servicios privados, como la provisión de agua potable, debería ser financiada a través de su cobro (*user charges*), siendo aquí aplicable el principio del beneficio (ver sección anterior) es decir, la posibilidad de identificar al beneficiario de un bien o servicio provisto de manera pública y exigirle un pago por su uso. La imposición sobre el beneficio, posee la ventaja (al requerir un equilibrio entre cargas impositivas y ganancias de beneficio) de neutralizar el impacto de las operaciones fiscales sobre la elección de la localización.

En cuanto a los bienes mixtos, como la educación, éstos producen un beneficio no sólo sobre el demandante del bien que se trate (componente privado) sino sobre el resto de la sociedad (componente público), por lo que deberían ser financiados a través de una combinación de las dos fuentes de ingresos mencionadas.

Existen impuestos tales como los que gravan los ingresos, el consumo, la rentabilidad del capital o la explotación de los recursos naturales (tributos de bases amplias) que son reservados al gobierno central por las razones de eficiencia mencionadas anteriormente.

Sin embargo, hay tres razones por las que puede justificarse que niveles intermedios de gobierno tengan acceso a bases imponibles más amplias, como los ingresos personales o el consumo. La primera de ellas se relaciona con el principio del beneficio. Cuando el tamaño de la jurisdicción es suficientemente grande y la movilidad de factores moderada, pueden utilizarse los denominados impuestos de *cuasi beneficios* o de *beneficios generalizados*, los cuales se justifican en el hecho de que los residentes de cada una de estas jurisdicciones medianas son quienes disfrutan de los beneficios derivados del consumo de los respectivos bienes públicos.

La segunda razón se halla asociada a la creciente descentralización del gasto público social, lo cual ha hecho evidente la necesidad de fortalecer la autonomía de los gobiernos subnacionales con el objeto de evitar una excesiva dependencia de las transferencias provenientes del gobierno federal y asegurar una mayor correspondencia entre ingresos y gastos públicos.

La tercera está ligada a la internalización de los costos por congestión que suelen caracterizar a las migraciones entre jurisdicciones, lo cual puede ser en parte logrado por la aplicación de impuestos en función de la residencia, como puede resultar de un gravamen sobre los ingresos personales.

II.5.3 Desventajas de un sistema tributario centralizado

Mediante la descentralización se permite en mayor medida ligar el gasto público a su financiamiento, dado que promueve una mayor responsabilidad por parte de los encargados de las decisiones de gastos, quienes bajo esta concepción serían los mismos responsables de generar los recursos para solventar esas decisiones.

Un sistema impositivo centralizado tiene dos implicancias. Por un lado, se hace imprescindible diseñar un sistema de transferencias desde el gobierno federal hacia las provincias que logren igualar la prestación de servicios, lo cual presenta dificultades tanto políticas (para lograr acuerdo sobre los parámetros de distribución) como administrativas (por la complejidad que puede alcanzar la estructura de transferencias).

Por el otro, se viola el principio de correspondencia fiscal según el cual los responsables de las erogaciones deberían responsabilizarse también por el financiamiento de las mismas. En consecuencia, el hecho de efectuar erogaciones que no son financiadas directamente por los ciudadanos de esa jurisdicción puede degenerar en una fuerte irresponsabilidad en el manejo del gasto, dado que las erogaciones no se asocian a incrementos de impuestos de esa jurisdicción. Además, el desequilibrio fiscal vertical reduce la responsabilidad de los gobiernos menores ante sus electores, debilitando los incentivos para responder eficientemente a sus demandas.

II.5.4 Ventajas de un sistema centralizado.

La existencia de *externalidades* entre provincias, no obstante, constituye un argumento a favor de la centralización de potestades tributarias, la cual asegura que se *internalicen* los efectos externos entre jurisdicciones y se atienda a la conveniencia global de una determinada política tributaria. La centralización también evita otros inconvenientes que pueden producirse cuando cada jurisdicción adopta su propia política impositiva tales como la exportación de impuestos y los incentivos para las empresas a manipular declaraciones juradas de sus bases imponibles.

Como ya se mencionara, la centralización del poder tributario permite al gobierno nacional contar con un importante instrumento para cumplir con el objetivo de estabilidad macroeconómica. Asimismo, es consistente con el objetivo de promover una más equitativa distribución del ingreso en todo el territorio nacional.

Finalmente, permite el aprovechamiento de economías de escala en cuanto a la administración de los distintos tributos tanto para el Estado, quien ahorra costos de recaudación y control, como para el contribuyente, que ve reducido el costo de cumplimiento al tratar con un solo fisco.

Recomendaciones

A manera de síntesis puede concluirse que en la asignación de impuestos entre distintos niveles de gobierno deberían considerarse las siguientes pautas:

Los impuestos con **bases móviles** deberían ser administrados por el **gobierno central** (con excepción de los cargos por uso y los que responden al principio del beneficio), dado que la movilidad limita la capacidad de los niveles inferiores de controlar las alícuotas impositivas sin perder parte de la base imponible.

Los impuestos que al ser recaudados por los niveles inferiores de gobierno puedan recaer sobre contribuyentes de otras jurisdicciones deberían ser centralizados, dado que puede resultar en un excesivo gasto local.

Los impuestos recaudados sobre **bases imponibles desigualmente distribuidas** (como los recursos naturales) deberían ser **centralizados**.

Los impuestos sujetos a importantes **economías de escala** en su administración, o los que requieran información a nivel nacional, deberían ser **centralizados**.

Los impuestos sujetos a grandes **fluctuaciones cíclicas** deberían ser **centralizados**. Esto es particularmente importante cuando, además, el ambiente es volátil.

Tanto como sea posible, los **niveles inferiores** de gobierno deberían centrarse en la recaudación de impuestos que respondan al **principio del beneficio** (incluso sobre factores móviles) y en cargos por uso (tasas y contribuciones por mejoras), en los cuales los pagos están asociados con los beneficios recibidos. Estos tributos no conducen a ineficiencias de asignación y además envían las correctas señales de precios para la determinación del nivel de servicios públicos a ser provisto.

Los impuestos que no se basen en el principio del beneficio deberían ser recaudados por los niveles subnacionales sólo cuando se basen en factores inmóviles, o cuando respondan al principio del "cuasi beneficio" (como los impuestos sobre la propiedad). Este último caso también puede justificar algún impuesto sobre los ingresos del trabajo y las transacciones, siempre que sus problemas de exportación de impuestos y efectos sobre la movilidad de factores sean mínimos (puede ser el caso de un impuesto sobre las ventas minoristas o, quizá, de un IVA provincial)

Puede deducirse de la síntesis que el número de impuestos que pueden ser eficientemente explotados localmente suele ser generalmente menor que las responsabilidades de gastos que son asignadas a los niveles inferiores de gobierno.

III. El financiamiento de los gastos públicos en Argentina

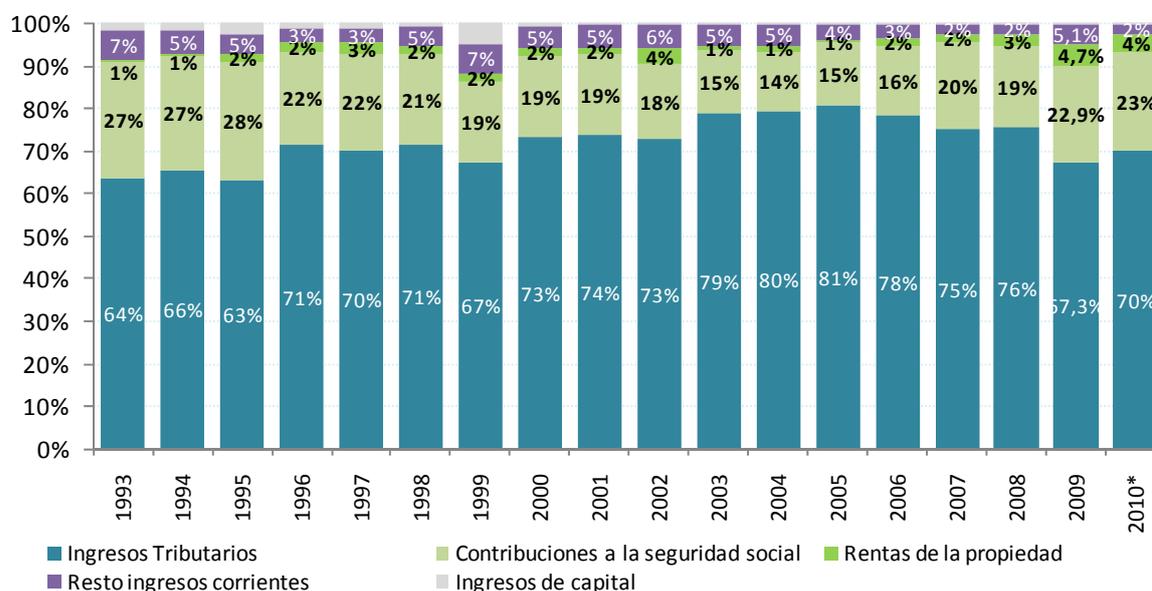
III.1 Potestades fiscales en la Argentina actual

III.1.1 Obtención de ingresos en los distintos niveles de gobierno

Nivel nacional

En el nivel federal de gobierno los principales ingresos son aquellos clasificados como ingresos corrientes, y dentro de los mismos la preponderancia muy clara es para los ingresos tributarios. Si a estos se les agregan las contribuciones a la seguridad social, consistentemente en los últimos años se observa que alrededor de un 90% de los ingresos están constituidos por estos conceptos.

Composición de ingresos del Sector Público Nacional no financiero. En % del total de ingresos.



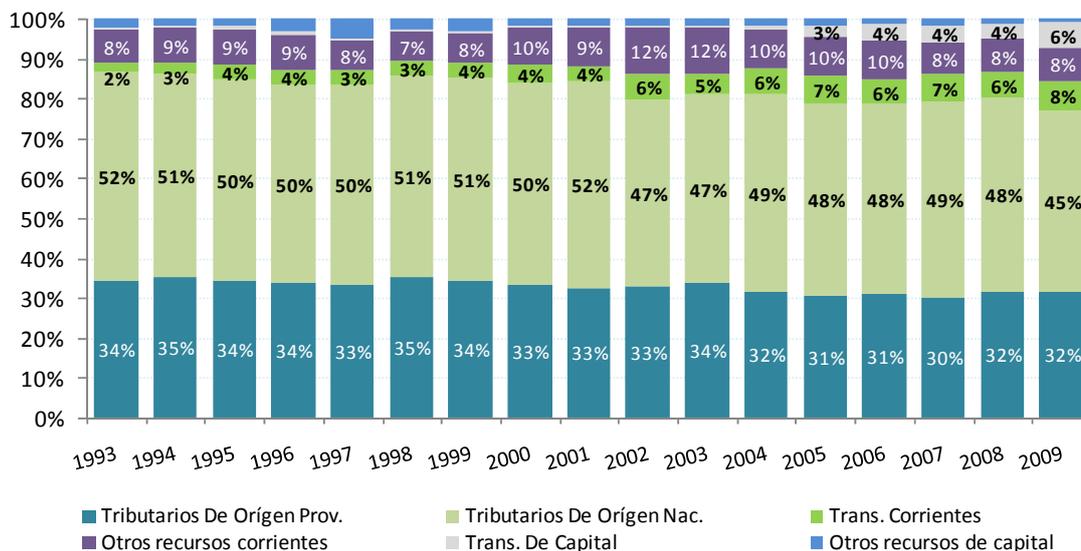
Fuente: IARAF en base a MECON. *Año 2010 es la estructura al tercer trimestre.

Nivel provincial

Si se realiza el análisis a nivel provincial, se observa que en el año 1993, los ingresos tributarios (propios y de jurisdicción nacional) del conjunto de provincias, representaban el 86% de sus ingresos. Esto es, los ingresos genuinos, formaban

gran parte de la recaudación de las provincias. En el año 2009, esa relación pasó a ser el 77% (de los cuales el 32% correspondió a recursos de jurisdicción provincial).

Composición de ingresos del consolidado de provincias. En % del total de ingresos.



IARAF en base a datos de la Dirección de Coordinación Fiscal con las Provincias, MECON.

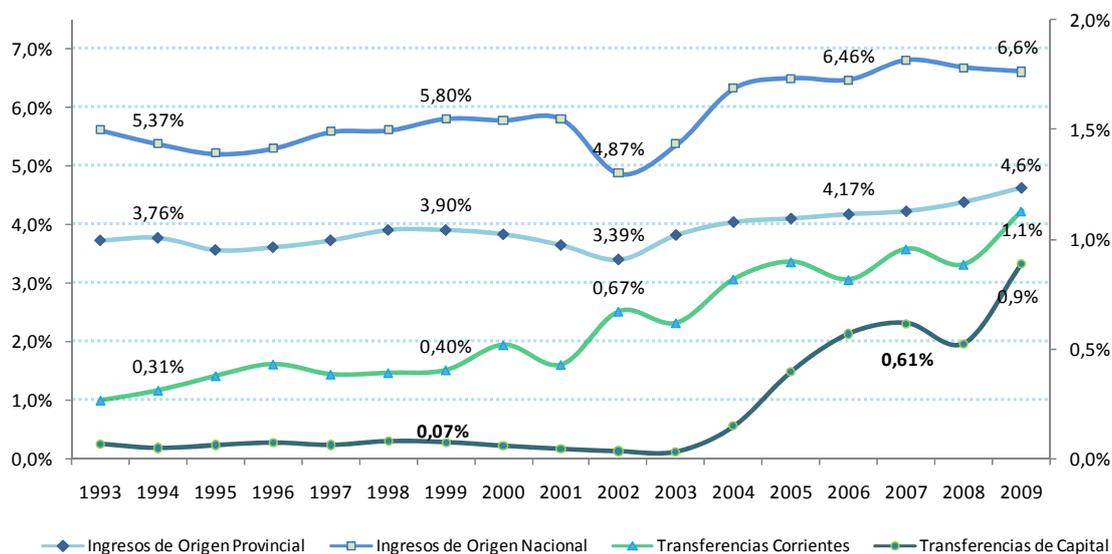
Asimismo, la proporción de los recursos provenientes desde la Nación en concepto de coparticipación y leyes especiales respecto del total, también ha evidenciado una reducción si se la compara con la observada en años anteriores. En el 2009, esta relación se encontró siete puntos porcentuales por debajo de la exhibida en 1993.

Si por otra parte se observa el comportamiento exhibido por las transferencias corrientes, se tiene que desde el año 1993 al año 2009 han aumentado su participación en los ingresos totales 3,16 veces, pasando de de 2,4% a 7,7%. De tomarse las cifras en términos del PBI (para eliminar el efecto del aumento de precios) se observaría que lo han hecho en un nivel mayor, esto es, se han incrementado 4,29 veces (más de lo que aumentó el tipo de cambio, por ejemplo).

Estas situaciones estarían evidenciando que, por un lado, el nivel provincial, que realiza gran parte del gasto en nuestro país, no cuenta directamente con los recursos propios para hacerlo; y, por otro lado considerando las transferencias del nivel superior de gobierno, que parece haber un creciente financiamiento indirecto (y

por lo tanto más sujeto a discrecionalidad) frente a la distribución automática de recursos.

Evolución del las principales partidas de Ingresos provinciales. En % del PIB.



Fuente: IARAF en base a la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias.

Nivel municipal

A nivel municipal, la estructura de ingresos muestra también la clara preponderancia de los ingresos corrientes como en el resto de los niveles. Sin embargo, claramente en este nivel de gobierno los ingresos tributarios provienen en su mayoría de los niveles superiores de gobierno; mientras que la principal fuente de recursos es la proveniente de ingresos no tributarios, dentro de los cuales se incluyen las tasas municipales, que como se mencionara son la principal potestad tributaria propia a nivel local. El tercer orden de importancia lo tienen las transferencias corrientes (no tributarias) provenientes también de los niveles superiores de gobierno.

Estructura de ingresos municipal. Consolidado de municipios (Año 2000). En % del Total de ingresos

INGRESOS CORRIENTES	98,4%
. Tributarios	39,0%
- De Origen Municipal	3,6%
- De Origen Nacional	1,9%
- De Origen Provincial	33,4%
. No Tributarios	47,4%
- Regalías	1,6%
- Otros No Tributarios	45,8%
. Vta.Bienes y Serv.de la Adm.Publ.	0,9%
. Rentas de la Propiedad	0,1%
. Transferencias Corrientes	11,0%
- Aportes No Reintegrables	5,3%
- Aportes del Tesoro Provincial	5,7%
INGRESOS DE CAPITAL	1,6%
- Venta de Activo Fijo	0,3%
- Aportes No Reintegrables p/financiar erog. de capital	0,6%
- Recupero de Préstamos	0,5%
- Otros	0,2%
INGRESOS TOTALES	100,0%
GASTOS TOTALES	102,6%
RESULTADO FINANCIERO	-2,6%

Fuente: IARAF en base a la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias.

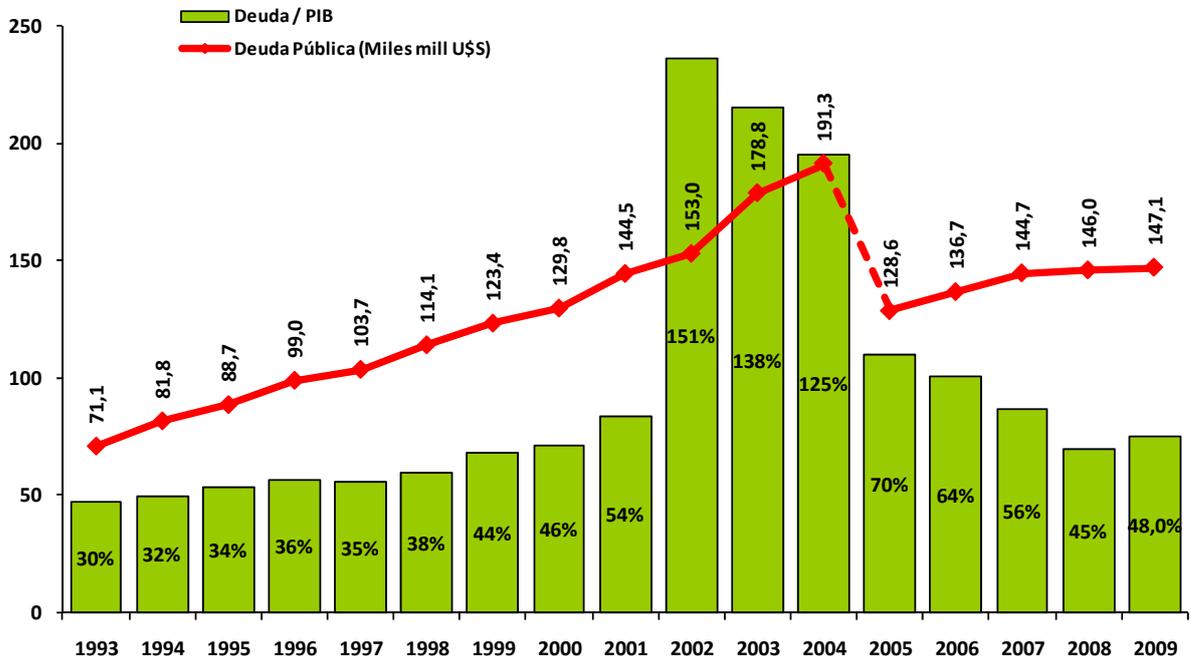
Otras fuentes de recursos

Se hizo mención en la sección II acerca de las otras fuentes posibles de ingresos para los distintos niveles de gobierno. Aquí se mencionará el endeudamiento como fuente de ingresos pero solamente a manera ilustrativa, ya que un análisis detallado está fuera de los alcances y del enfoque específico del presente trabajo.

En el siguiente gráfico se aprecia la importancia del endeudamiento del gobierno nacional, comparando el stock de deuda al final de cada año con el PBI del mismo año. Claramente, la deuda así considerada es una variable stock, lo que significa que debe tenerse en cuenta que representa ingresos monetarios por préstamos obtenidos a lo largo del tiempo. Se aprecia claramente que el endeudamiento fue una variable relevante históricamente, y que luego de la devaluación y el default y posterior reestructuración de la deuda en la actualidad el ratio deuda/PIB ha vuelto a los valores de finales de los noventa.

Evolución del stock de deuda del Sector Público Nacional no Financiero.

En miles de millones de U\$S y en % del PIB



Fuente: IARAF sobre la base de MECON

En el caso de las provincias también resultó muy común el pedido de empréstitos para llevar a cabo sus actividades, aunque claramente como se observa en el cuadro que sigue, la situación es muy heterogénea por provincia. Así, se puede observar que algunas provincias han recurrido al endeudamiento más que otras a lo largo de los últimos años, lo que terminó determinando que actualmente el peso del endeudamiento (medido en términos de los ingresos anuales de cada una) sea de magnitudes muy diversas.

**Evolución del stock de deuda del consolidado de provincias. Por provincia.
En millones de \$ y en % de los ingresos corrientes y totales**

Provincia	Deuda Financiera Total		
	en millones de pesos	en % de Ingresos corrientes	en % de Ingresos totales
TOTAL	105.129	59,8%	55,9%
RÍO NEGRO	3.766	119,6%	108,1%
JUJUY	3.566	113,0%	99,5%
FORMOSA	3.796	109,8%	97,6%
BUENOS AIRES	46.880	90,6%	87,6%
TUCUMÁN	4.506	84,8%	73,4%
MISIONES	3.592	84,2%	75,7%
CHACO	4.887	83,2%	73,3%
MENDOZA	4.289	66,6%	62,2%
CÓRDOBA	9.731	63,3%	60,7%
CORRIENTES	2.511	62,8%	60,2%
CATAMARCA	1.482	57,0%	53,9%
ENTRE RÍOS	3.579	54,3%	50,4%
SAN JUAN	1.733	53,6%	47,4%
SALTA	2.133	48,1%	43,6%
NEUQUÉN	2.769	40,9%	39,5%
LA RIOJA	712	32,0%	27,5%
TIERRA DEL FUEGO	449	22,0%	20,5%
CHUBUT	958	21,8%	20,1%
SANTA CRUZ	782	18,8%	13,9%
SAN LUIS	234	10,2%	9,8%
CABA	1.358	9,1%	9,0%
LA PAMPA	186	7,7%	7,1%
SANTA FE	1.000	7,5%	7,3%
SANTIAGO DEL ESTERO	230	6,2%	5,2%

Fuente: IARAF sobre la base de DNCFP, MECON

III.1.2 Discrepancias entre la asignación de ingresos y la de gastos

La centralización en materia de ingresos no está acompañada por una concentración de igual magnitud en materia de erogaciones. En efecto, en las últimas décadas, han tenido lugar dos importantes instancias en el proceso de transferencia de responsabilidades de gasto de la Nación a las Provincias. La

primera de ellas ocurrió en la década del '80, durante la dictadura militar, y la segunda en 1991, con la Ley N°24.049. En ambos casos se transfirieron responsabilidades en servicios educativos, de salud y programas sociales al conjunto de provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En la actualidad, las Provincias responden por la mayor parte del gasto público social, representando éste, entre educación, salud, asistencia social y seguridad social, casi la mitad de sus erogaciones.

Por último, los Municipios emplean una parte muy importante de sus recursos en transporte y otros servicios urbanos, si bien en el consolidado tienen también importancia partidas destinadas a gasto público social, como salud, educación y asistencia social. Dadas las economías de escala y las diferencias en las potestades legales para la prestación de algunos de estos bienes, es probable que estos porcentajes no se verifiquen de manera generalizada, sino que sean elevados sólo en los municipios de mayor tamaño. Finalmente, es de destacar la elevada participación de los gastos en administración general en el consolidado municipal, lo cual pone en evidencia la presencia de economías de escala también en la administración pública, las cuales no pueden ser suficientemente aprovechadas por este nivel de gobierno.

III.1.3 Desequilibrio fiscal vertical

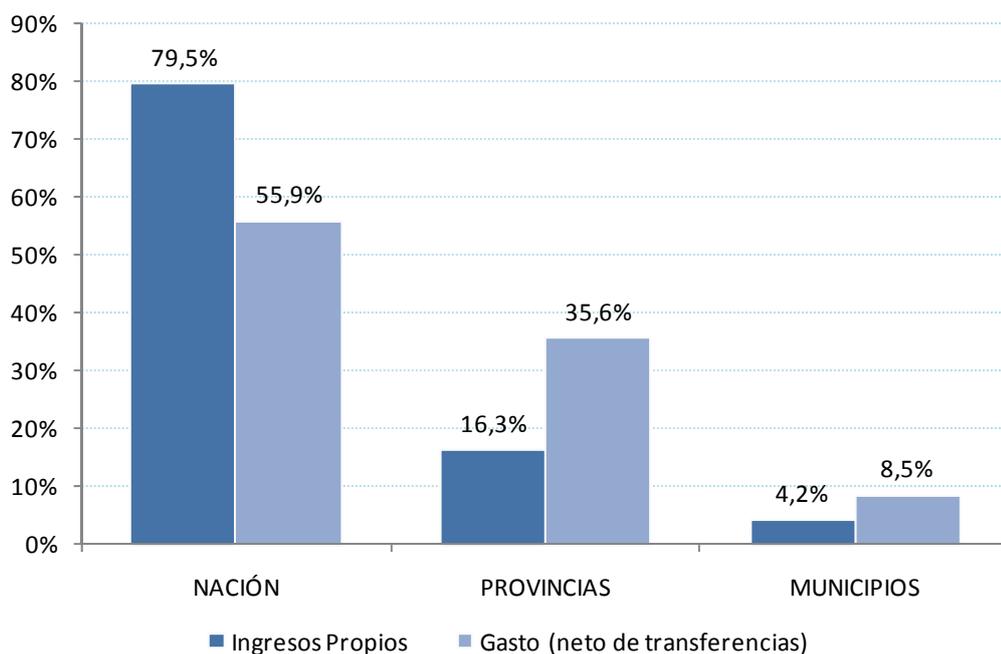
Un problema típico del federalismo en Argentina que se ha ido profundizando es el *desequilibrio vertical*, originado por un diferente grado de descentralización en materia de ingresos y gastos públicos.

Existe desequilibrio fiscal vertical cuando un nivel de gobierno (en el caso argentino, el Gobierno Federal), recibe ingresos por encima de sus responsabilidades de gasto, mientras que en los otros niveles (Provincias y Municipios) sucede lo contrario, con competencias de gasto superiores a las fuentes de financiamiento propias disponibles.

En el gráfico siguiente se observa claramente que tanto a nivel provincial como municipal se presentan brechas negativas entre sus erogaciones (netas de transferencias) e ingresos propios, correspondiendo al nivel provincial una diferencia

mayor. Esto es, mientras que los gobiernos municipales recaudan un 4% del total de recursos y son responsables por el 9% de los gastos, los gobiernos provinciales lo hacen en 17% y 35% respectivamente. El gobierno federal, por su parte, presenta una brecha positiva, recaudando el 79% del total de recursos y realizando el 56% del gasto.

Desequilibrio fiscal vertical en Argentina*. Año 2009.



**Dato de Municipios fueron estimados para el año 2009.*

IARAF en base a datos del Ministerio de Economía.

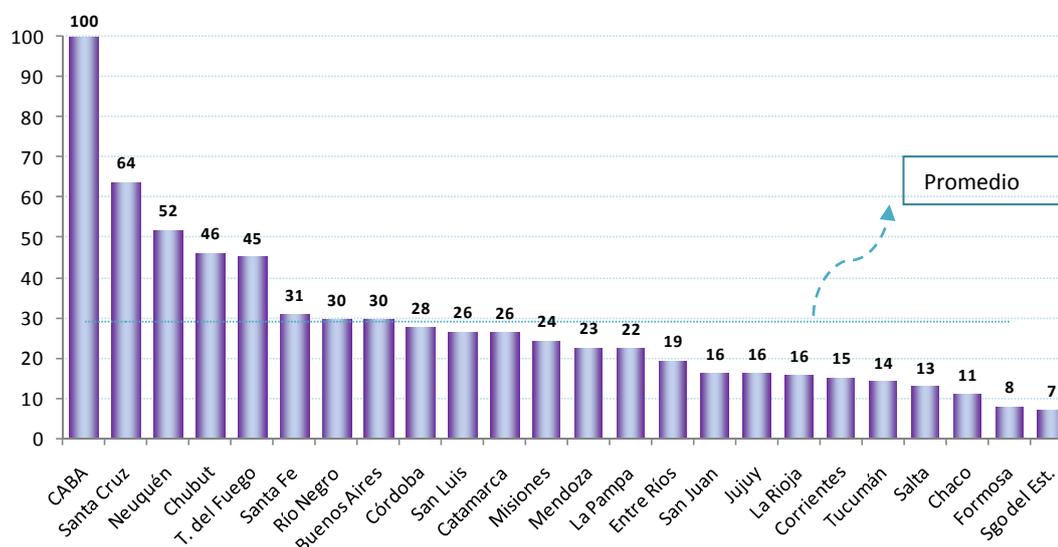
Los mecanismos de compensación financiera entre los distintos niveles de gobierno de nuestro país, provocan en general que la expansión del gasto público de una jurisdicción no sea soportada enteramente por sus habitantes, de manera tal que lo no pagado como contribuyentes provinciales luego será pagado como contribuyentes nacionales, pero también será sufragado en forma indirecta por los habitantes del resto del país (resto de las provincias). De esta forma, no hay una percepción por parte de los contribuyentes del sacrificio real que significa la expansión del gasto público "local". Es decir que el grado de correspondencia fiscal es en general bajo.

III.1.4 Desequilibrio fiscal horizontal

Una debilidad que debe superar todo país federal en materia fiscal es la presencia de desequilibrios fiscales horizontales. Este problema se presenta cuando difiere la capacidad de los Estados para financiarse con sus propios recursos. Los Estados de mayor desarrollo económico y de mejor dotación de recursos de la producción en términos relativos se encuentran favorecidos para la prestación de bienes y servicios públicos. Así, pueden brindar el mismo nivel de prestación a un menor costo relativo, es decir imponiendo una menor presión tributaria nominal sobre sus respectivos territorios.

La capacidad potencial para recaudar depende de los impuestos que se apliquen en un nivel de gobierno dado y de la distribución de bases imponibles entre las jurisdicciones que lo componen. En estos términos, en Argentina existen fuertes asimetrías entre las jurisdicciones intermedias.

Producto Bruto Geográfico per Cápita. Año 2009
(en índices, Ciudad de Buenos Aires=100)



IARAF en base a datos de la Dirección de Coordinación Fiscal con las Provincias, MECON.

Tomando al producto per cápita como variable proxy de capacidad recaudadora de una región se tiene a la Ciudad de Buenos Aires con un nivel muy por encima del promedio, mientras que provincias como Chaco, Formosa y Santiago

del Estero están muy por debajo de dicho valor. Dentro de las favorecidas se hallan también las provincias patagónicas, en posiciones ampliamente por encima de la media nacional, y las provincias de la región pampeana, alrededor de la misma.

Otra forma de evaluar esta asimetría horizontal es concentrándose en la dispersión existente en la generación de ingresos propios por habitante. Si bien es posible que parte de la heterogeneidad se explique por discrepancias en la política tributaria y la eficiencia recaudadora, no toda la brecha se fundamenta en este hecho.

Las 24 jurisdicciones nacionales (23 provincias más CABA) pueden ser agrupadas en función de su producto o ingreso promedio y su densidad poblacional. El primer elemento mide la capacidad de generar recursos que tiene la jurisdicción, mientras que la densidad poblacional mide la dificultad de proveer bienes públicos, puesto que, en términos generales, a menor dispersión de la misma, el costo de proveerlos es menor por la existencia de economías de escala. Procediendo de esta manera se obtienen cuatro grupos homogéneos:

- *Altos ingresos y alta densidad poblacional (AI-AD)*: conformado por Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires (CABA), Córdoba, Mendoza y Santa Fe.
- *Altos ingresos y baja densidad (AI-BD)*: Chubut, La Pampa, Neuquén, Río Negro, San Luis, Santa Cruz y Tierra del Fuego.
- *Bajos ingresos y alta densidad (BI-AD)*: Chaco, Corrientes, Entre Ríos, Jujuy, Misiones y Tucumán.
- *Bajos ingresos y baja densidad (BI-BD)*: Catamarca, Formosa, La Rioja, Salta, San Juan, Santiago del Estero.

Analizando la evolución de la recaudación propia per cápita de los gobiernos de provincia con la clasificación anterior, se observa un incremento de las disparidades dentro del grupo perteneciente a Altos Ingresos-Alta Densidad respecto al año 1993. Analizando el ratio máximo/mínimo entre las distintas administraciones, se evidencia un aumento para las provincias que integran el grupo, dentro del periodo analizado. Así por ejemplo, en el año 2009 la Ciudad de Buenos Aires

(jurisdicción que presentó la mayor recaudación per cápita dentro del período), recaudó cuatro veces y media, más que Mendoza (provincia que presentó la menor recaudación per cápita). Este cociente se encuentra en un valor cercano al alcanzado en 2002, año en que se evidenció la mayor discrepancia dentro del grupo.

Cociente entre las jurisdicciones con mayor y menor recaudación tributaria propia per cápita.

	Año	
	1993	2009
AI-AD	3,2	4,5
AI-BD	6,2	2,4
BI-AD	2,4	2,3
BI-BD	2,0	2,0
Entre Grupos	3,5	3,1
Entre Total de Prov.	12,7	12,9

Fuente: IARAF en base a MECON.

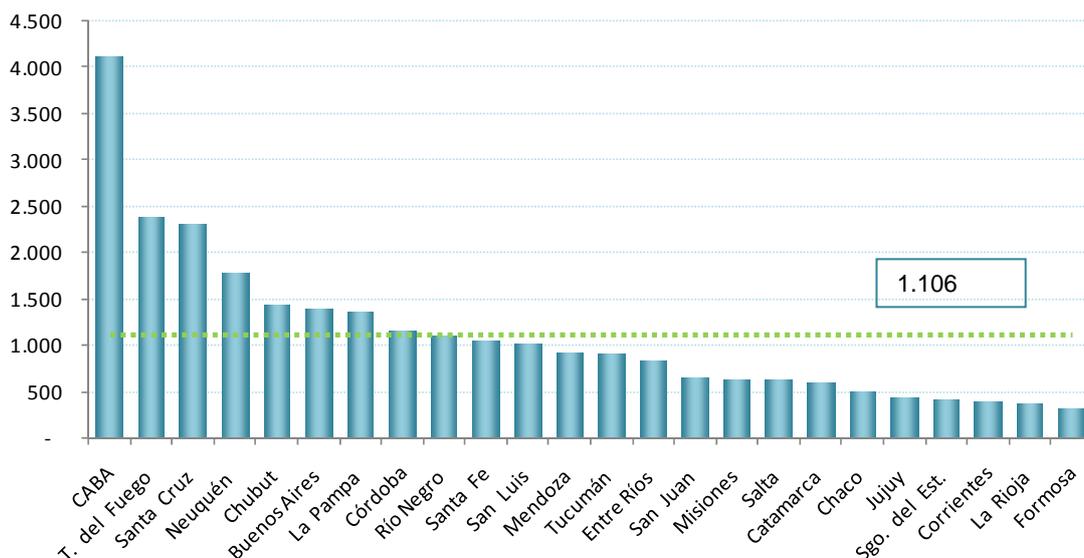
No obstante, debe destacarse que en el grupo de AI-BD es donde se ha evidenciado claramente una reducción de las disparidades en la recaudación de tributos propios, respecto de 1993. En el año 2009, Tierra del Fuego (la provincia que más recaudó en términos per cápita), lo hizo 2,4 veces por encima de San Luis (provincia que presentó la peor performance). En el año 1993, este ratio ascendía a 6,2.

Para los grupos de Bajos Ingresos-Alta Densidad y Bajos Ingresos- Baja Densidad, las diferencias en la recaudación per cápita se mantuvieron constantes respecto de 1993. Sin embargo, en el último, las divergencias se acrecentaron sistemáticamente hasta 2002, periodo en el que comenzaron a descender hasta alcanzar las observadas para 1993.

Ahora bien, del análisis de la evolución del cociente máximo/mínimo para el conjunto de provincias, sin discriminar por grupos, surge que las discrepancias en la recaudación de tributos propios per cápita se incrementan levemente respecto del año 1993. Si bien es cierto que los cocientes no han variado no forma significativa, no es menos cierto que las discrepancias son aún elevadas. En el gráfico inferior puede observarse que, en el año 2009, sólo ocho de las veinticuatro

administraciones contaron con recursos tributarios propios superiores al promedio. La ciudad de Buenos Aires recaudó (por habitante), 12,9 veces lo que recaudó la provincia de Formosa.

Recursos Tributarios Propios per Cápita. Año 2009.
(en orden decreciente)

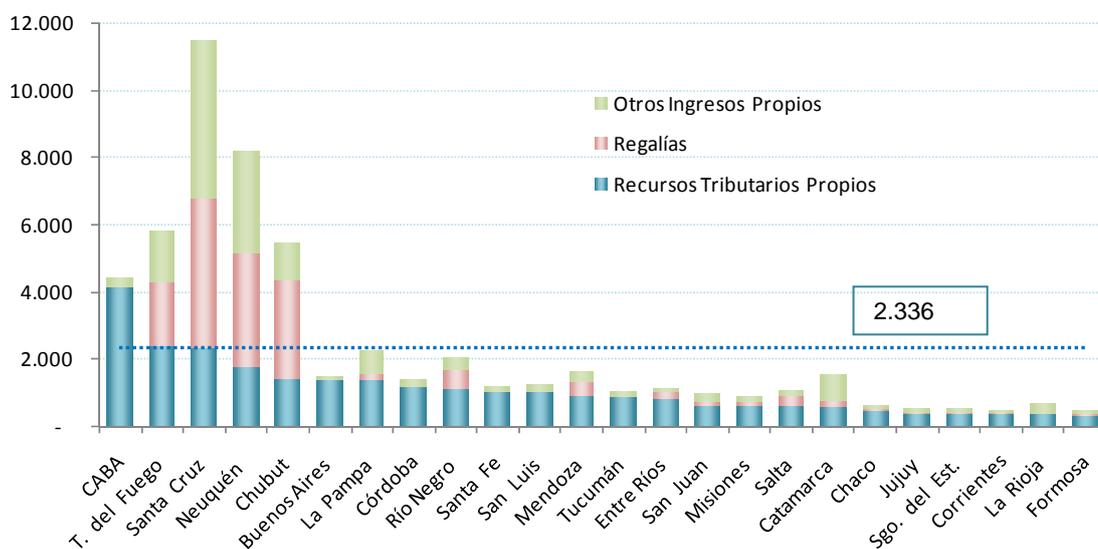


Fuente: IARAF en base a datos de la Dirección de Coordinación Fiscal con las Provincias, MECON.

Si se consideraran asimismo otros recursos propios no provenientes de la recaudación de tributos las disparidades se acrecientan aún más. Se tienen provincias (como es el caso de las patagónicas), que generan muchos ingresos por habitante con relación a su PBG per cápita. Esto resulta lógico, no obstante, debido a la abundancia de recursos naturales que poseen dichas jurisdicciones, y a los ingresos fiscales por regalías a los que acceden por tal concepto. En el año 2009, la provincia de Santa Cruz obtuvo (por cada habitante) recursos propios veinticinco veces superiores a lo que obtuvo el gobierno de Formosa.

Ingresos Fiscales Propios per Cápita. Año 2009.

(en orden decreciente de acuerdo a la recaudación tributaria propia)



Fuente: IARAF en base a datos de la Dirección de Coordinación Fiscal con las Provincias, MECON.

En otro orden, más allá de las diferencias en la capacidad para recaudar recursos, el desequilibrio fiscal puede provenir de diferencias en las necesidades de gasto. En efecto, suponiendo el resto de las circunstancias constantes, aquellas jurisdicciones que por factores exógenos objetivos (territoriales, climáticos, socioeconómicos, etc.) deben financiar un mayor nivel de gasto, se encuentran en desequilibrio respecto de aquéllas que no enfrentan las mismas responsabilidades. Un ejemplo concreto se refiere a la densidad de población. En términos generales, el hecho de que existan pocos habitantes con relación a la superficie de una provincia puede generar mayores costos por habitante al gobierno de la misma, debido a que es necesario recorrer mayores distancias para atender a una cierta población. Este hecho mostraría un inconveniente, principalmente para las provincias patagónicas y varias jurisdicciones de entre las más pobres, las que deberían enfrentar mayores costos en la provisión de bienes públicos, mientras que Tucumán, Buenos Aires, Misiones, Córdoba, Santa Fe y sobre todo la Ciudad Autónoma de Buenos Aires,

serían las que menos costos enfrentaría en términos per cápita, de acuerdo a su densidad¹⁰.

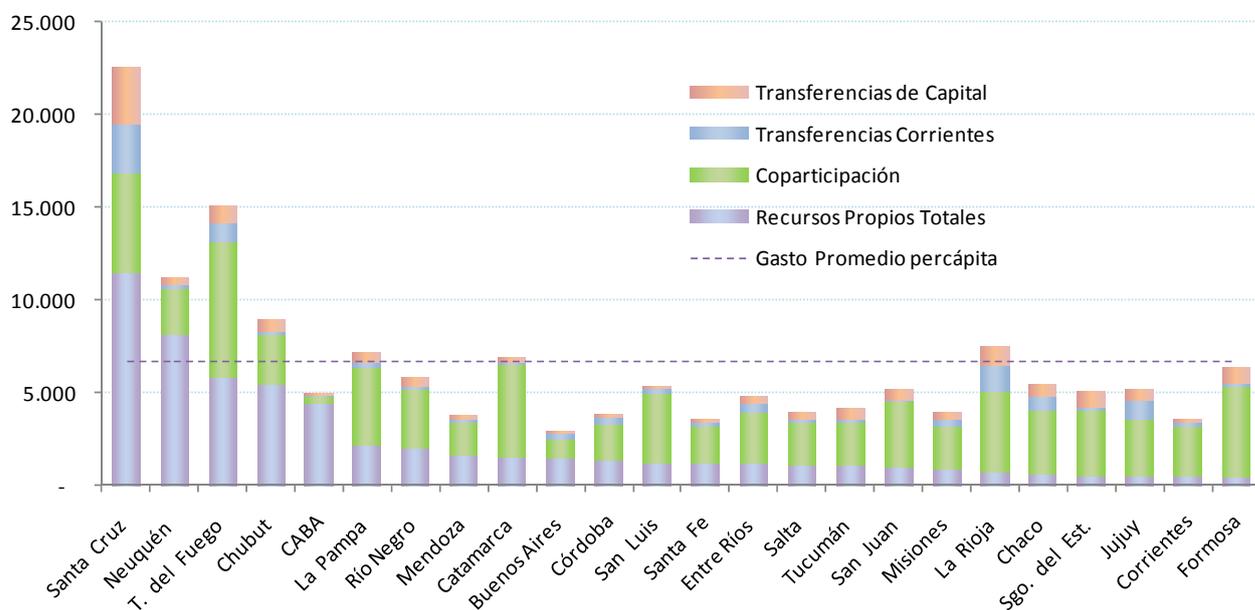
Finalmente, pueden existir otros factores que hagan más costosa la prestación de bienes públicos o que impliquen una mayor necesidad de los mismos. Tal es el caso de la existencia de rezagos en el desarrollo de algunas provincias con relación a indicadores socioeconómicos básicos, lo cual conduce a que los fiscos de las mismas deban realizar un mayor gasto per cápita con el fin de cerrar la brecha que las separa del promedio. En consecuencia, para estudiar los desequilibrios horizontales, se deben tener en cuenta tanto la capacidad como la necesidad fiscal.

La existencia de desequilibrios en una federación, ya sea entre gobiernos de distinto nivel o entre jurisdicciones de un mismo eslabón de gobierno, torna necesario el diseño de un sistema de coordinación financiera que permita efectuar transferencias desde los gobiernos más favorecidos por la distribución de potestades tributarias o por una superior capacidad fiscal, hacia las administraciones menos favorecidas o con mayores necesidades fiscales. En Argentina, esta coordinación se efectúa actualmente mediante el régimen de coparticipación federal. Sin embargo, este sistema se complementa en la actualidad con otras transferencias de recursos que, a diferencia de la coparticipación, revisten el carácter de no ser automáticamente distribuidas según la Ley 23.548.

En el Gráfico siguiente se observan los recursos con los que finalmente contaron las distintas regiones luego de realizado el reparto federal de fondos durante el año 2009.

¹⁰ Debe advertirse que en algunos casos (posiblemente el de la Ciudad de Buenos Aires) podría jugar el efecto contrario, es decir, que la alta densidad genere mayores costos en términos per cápita, por la aparición de un efecto que se presenta cuando en jurisdicciones de cierta categoría surgen demandas por bienes públicos más sofisticados, tales como transporte subterráneo.

Efectos igualadores del sistema de transferencias en Argentina. Año 2009.
(orden decreciente de acuerdo a recursos propios por habitante)



Fuente: IARAF en base a datos de la Dirección de Coordinación Fiscal con las Provincias, MECON.

Solamente siete de las veinticuatro jurisdicciones alcanzan a cubrir con sus ingresos finales el gasto promedio per cápita. En las restantes diecisiete, los ingresos luego de transferencias, no les permiten alcanzar el nivel de gasto promedio del conjunto de estados. En catorce de estas últimas, la brecha supera el 20%.

Del análisis anterior, se observa que no existe un mecanismo que contemple las necesidades fiscales en la distribución de transferencias federales puesto que tales transferencias determinan una capacidad de gasto por habitante entre las provincias demasiado heterogéneo. De esta forma, queda conformada una estructura de gasto por habitante donde la provincia que realiza el mayor gasto por habitante (Santa Cruz) destina un 670% por encima de la de menor gasto por habitante (Buenos Aires).

III.2 El esquema tributario argentino

En la actualidad, Argentina se caracteriza por una fuerte centralización de las potestades para recaudar tributos. Es de destacar que esta centralización no nace de una tradición unitaria de origen, sino que se ha ido generando a lo largo de la historia, con la recurrente cesión de potestades tributarias de las provincias en favor de la Nación, en períodos de crisis y en respuesta a desajustes en las finanzas nacionales.

Por el contrario, la distribución formal de potestades tributarias que surge del propio texto constitucional tiene un marcado sentido federal. Según la Constitución Nacional, el Estado Nacional tiene potestad para establecer derechos de importación y exportación, recaudar tasas postales, imponer en forma permanente y concurrente con las provincias contribuciones indirectas y, en situaciones de emergencia, aplicar por tiempo determinado impuestos directos.

Por su parte, las Provincias resguardaron constitucionalmente la potestad para aplicar contribuciones indirectas en forma permanente y en concurrencia con la Nación, e impuestos directos con carácter de permanencia y exclusividad.

Finalmente, el texto constitucional establece que las provincias deben dictar para sí una Constitución que asegure su régimen municipal, quedando a su cargo el establecimiento de las potestades tributarias que poseen sus municipios, último eslabón de la cadena institucional que caracteriza a una organización política dentro de un régimen federal. Con la última reforma, se otorgó autonomía a los Municipios, habilitándolos para aplicar impuestos. No obstante, este poder tributario suele verse restringido por las disposiciones de leyes de coparticipación de impuestos (nacionales y provinciales), que imponen ciertos criterios de armonización tributaria como condición para acceder al sistema de reparto.

Las provincias y algunos Municipios se encuentran comprometidos a no gravar los mismos hechos imponible que los impuestos nacionales que se coparticipan.

III.2.1 Potestades de ingresos fiscales

Las provincias, de existencia previa al gobierno federal, se reservaron en la Constitución Nacional poderes tributarios sustanciales, en una distribución de potestades que combinaba la separación con la concurrencia de fuentes. A pesar de esto, la mayor parte del poder tributario se concentra en el Gobierno Federal, el cual ha acaparado para sí las bases imponibles más lucrativas. Esto se debe a que el diseño tributario constitucional condujo a principios de siglo pasado a una anarquía tributaria, con una alta superposición entre el gobierno federal y las provincias, lo cual, sumado a los efectos de la Gran Crisis del '30, derivó en el primer intento de armonización tributaria. Ello se logró a través de la primera Ley de Coparticipación de Impuestos (Ley N° 12.139), surgida con el objeto de armonizar la imposición entre Nación y Provincias en los Impuestos Internos. A partir de allí, se hizo común la aprobación de normativas por las cuales el Gobierno Nacional se encargaba de recaudar los impuestos sobre los que constitucionalmente existía concurrencia de fuentes, distribuyendo el producido de la recaudación entre ambos niveles de gobierno.

A nivel local, si bien la mayoría de las constituciones provinciales no prohíben a los municipios la aplicación de impuestos, en la práctica, la principal fuente de financiamiento de éstos corresponde a tasas retributivas de servicios.

Las principales fuentes de financiamiento del Gobierno Federal son impuestos sobre bienes y servicios, e impuestos a los ingresos. Además, la Nación recauda las contribuciones a la seguridad social, los impuestos al comercio exterior, y también impuestos a la riqueza^{11 12}.

Por su parte, los recursos tributarios propios de los Estados provinciales provienen, fundamentalmente, de gravámenes sobre bienes y servicios y de impuestos a la propiedad.

¹¹ A pesar de que la Constitución Nacional admite el cobro de impuestos directos por parte del Estado Nacional sólo en casos de emergencia y por tiempo determinado, en la práctica varios impuestos directos, como es el caso del Impuesto a las Ganancias, se hallan plenamente incorporados a la estructura tributaria nacional.

¹² De acuerdo a la clasificación del Fondo Monetario Internacional, el Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios se halla incluido dentro de la categoría "impuestos a la propiedad" y ha pasado a ser el más importante en dicha categoría.

Finalmente, los Gobiernos Municipales cobran tasas retributivas de servicios, aunque algunas jurisdicciones provinciales les han delegado la potestad sobre algunos gravámenes originariamente provinciales. Cabe aclarar que, muchas de estas *tasas*, a pesar de su denominación, suelen funcionar en los hechos como verdaderos impuestos, en numerosos casos aplicados de manera distorsiva, y frecuentemente sobre bases imponibles gravadas por niveles superiores de gobierno.

Impuestos por nivel de gobierno*

Gobierno Federal	<ul style="list-style-type: none"> Impuestos sobre Ingresos Personales Impuestos sobre Ingresos de Sociedades Impuestos sobre Bienes y Servicios Impuestos sobre los Consumos Específicos Impuestos para la Seguridad Social Impuestos sobre el Comercio Exterior Impuestos a la Propiedad
Gob. Provinciales	<ul style="list-style-type: none"> Impuestos sobre bienes y servicios Impuestos a la Propiedad Impuestos sobre bienes o consumos específicos** Impuestos sobre ingresos personales**
Gob. Municipales	<ul style="list-style-type: none"> Tasas retributivas de servicios Impuestos delegados por las provincias

** 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.*

III.2.2 Situación de los impuestos argentinos

Por lo que surge del análisis de las fuentes de ingresos de los distintos niveles de gobierno, se hace evidente que el análisis de la obtención de los ingresos tributarios se convierte en el más relevante desde el punto de vista de la obtención de ingresos públicos en nuestro país, por eso a partir de aquí se realiza un estudio más pormenorizado de esta variable, en función a lo que las fuentes de información permiten. Precisamente la disponibilidad de datos es lo que conlleva que el análisis

se realice sobre los niveles de gobierno nacional y provincial, ya que a nivel municipal las estadísticas consolidadas fueron discontinuadas en 2002.

III.2.2.1 Comparación internacional

Una comparación de la estructura impositiva Argentina frente a la existente en otros países permite apreciar relativamente qué tipo de materia gravada recibe la carga tributaria en diferentes partes del mundo. El tema es el núcleo de las próximas etapas de modo que aquí se expone sin mayor detalle. Aparece como relevante que la carga efectiva argentina (recaudación/PIB) resulta inferior a la de Brasil en lo que hace a la comparación con países de Latinoamérica, mientras que en comparación con los países desarrollados se encuentra dentro del grupo de la menor carga efectiva¹³. También puede observarse en los cuadros que en los países Latinoamericanos el sistema impositivo se nutre en gran parte (la mitad de los ingresos en promedio) de impuestos a las transacciones de bienes y servicios, mientras los países desarrollados incluidos en la comparación confían más en impuestos sobre los ingresos y la renta.

Comparación internacional de estructuras tributarias. En porcentaje del PIB

PAIS	MATERIA GRAVADA							Total
	Ingresos	Contribuciones a la Seguridad Social	Salarios	Patrimonio	Transacciones de bienes y servicios	Otros	Subtotal sin contribuciones a la SS.	
ARGENTINA (2009)	5,0	6,7	0,0	3,2	16,1	0,5	24,7	31,4
BRASIL (2008)	8,2	9,0	0,6	1,1	16,3	0,6	26,8	35,8
CHILE (2008)	7,3	1,5	0,0	0,5	11,0	0,7	19,5	21,0
MEXICO (2007)	5,0	2,8	0,3	0,3	9,5	0,2	15,3	18,1
ALEMANIA (2008)	11,6	13,3	0,0	0,9	10,5	0,0	23,2	36,5
ESPAÑA (2008)	10,1	12,1	0,0	2,2	8,3	0,1	20,7	32,8
FRANCIA (2008)	10,4	16,0	1,2	3,4	10,5	1,4	26,9	42,9
REINO UNIDO (2008)	14,2	6,9	0,0	4,2	10,3	0,0	28,7	35,7
SUECIA (2008)	17,1	11,7	3,9	1,1	13,1	0,1	35,3	47,1
CANADA (2008)	15,9	4,7	0,7	3,3	7,5	0,1	27,5	32,2
EE.UU. (2008)	12,6	6,6	0,0	3,1	4,6	0,0	20,3	26,9
AUSTRALIA (2007)	18,4	0,0	1,4	2,7	8,2	0,0	30,7	30,7
JAPON (2007)	10,3	10,3	0,0	2,5	5,1	0,1	18,0	28,3

Fuente: elaboración propia con datos de ASAP

¹³ Un análisis de carga legal podría mostrar situaciones totalmente diferentes. IARAF (2010) muestra cómo la carga legal argentina es sustancialmente superior a la efectiva, básicamente por problemas de informalidad y evasión en el sistema tributario.

Comparación internacional de estructuras tributarias. En porcentaje del total

País	Materia Gravada							Total
	Ingresos	Contribuciones a la Seguridad Social	Salarios	Patrimonio	Transacciones de bienes y servicios	Otros	Subtotal sin contribuciones a la SS.	
ARGENTINA (2009)	15,8	21,4	0,0	10,1	51,2	1,5	78,6	100
BRASIL (2008)	22,9	25,1	1,6	3,0	45,6	1,7	74,9	100
CHILE (2008)	34,8	7,1	0,0	2,4	52,4	3,2	92,9	100
MEXICO (2007)	27,6	15,5	1,7	1,7	52,5	1,1	84,5	100
ALEMANIA (2008)	31,8	36,4	0,0	2,5	28,8	0,0	63,0	100
ESPAÑA (2008)	30,8	36,9	0,0	6,7	25,3	0,3	63,1	100
FRANCIA (2008)	24,2	37,3	2,8	7,9	24,5	3,3	62,7	100
REINO UNIDO (2008)	39,8	19,3	0,0	11,8	28,9	0,0	80,4	100
SUECIA (2008)	36,3	24,8	8,3	2,3	27,8	0,2	74,9	100
CANADA (2008)	49,4	14,6	2,2	10,2	23,3	0,3	85,4	100
EE.UU. (2008)	46,8	24,5	0,0	11,5	17,1	0,0	75,5	100
AUSTRALIA (2007)	59,9	0,0	4,6	8,8	26,7	0,0	100,0	100
JAPON (2007)	36,4	36,4	0,0	8,8	18,0	0,4	63,6	100

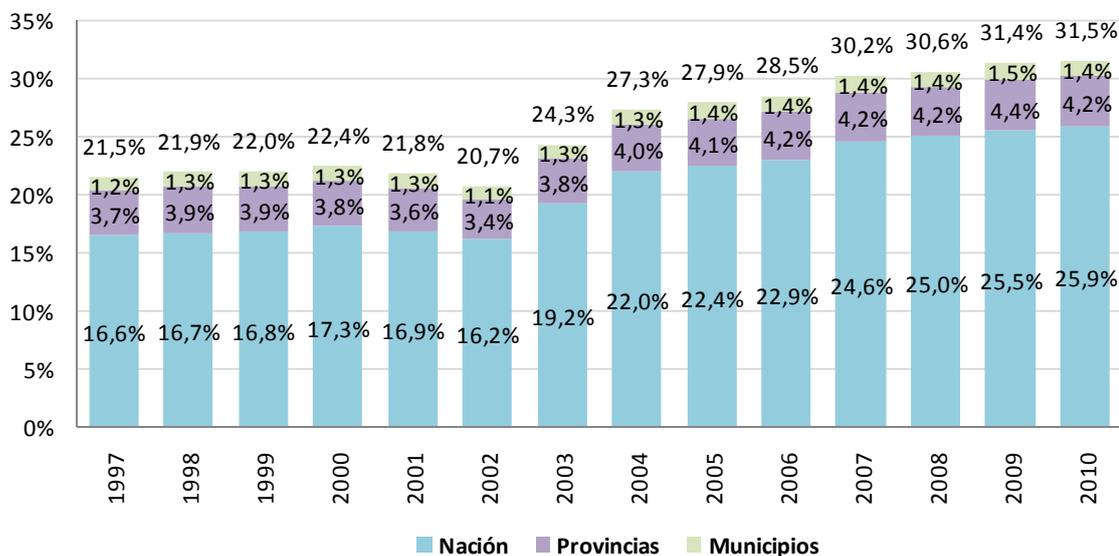
Fuente: elaboración propia con datos de ASAP

III.2.2.2 Evolución reciente de los impuestos en Argentina

En los últimos años la presión tributaria en nuestro país, medida como el total de recaudación consolidada en % del PBI, ha venido en constante aumento, alcanzando para el año 2010 (estimado) un 31,5%.

Comparado por ejemplo con el año 1997, el crecimiento resultó de 10 puntos porcentuales, explicado en su mayoría por la seguridad social y otros impuestos nacionales como ganancias (a causa de la recuperación del último lustro), derechos de exportación y cheque, siendo estos dos últimos impuestos que no existían en la década del noventa y cuyo establecimiento no suplantó ningún otro tributo, de manera que con la recuperación económica de los últimos años se sumaron al resto de impuestos existentes para permitir una mayor carga efectiva sobre la economía. El impuesto provincial a los ingresos brutos también colaboró para el aumento de la presión tributaria consolidada, sobre todo en la última parte del periodo analizado dadas sus características de impuesto procíclico.

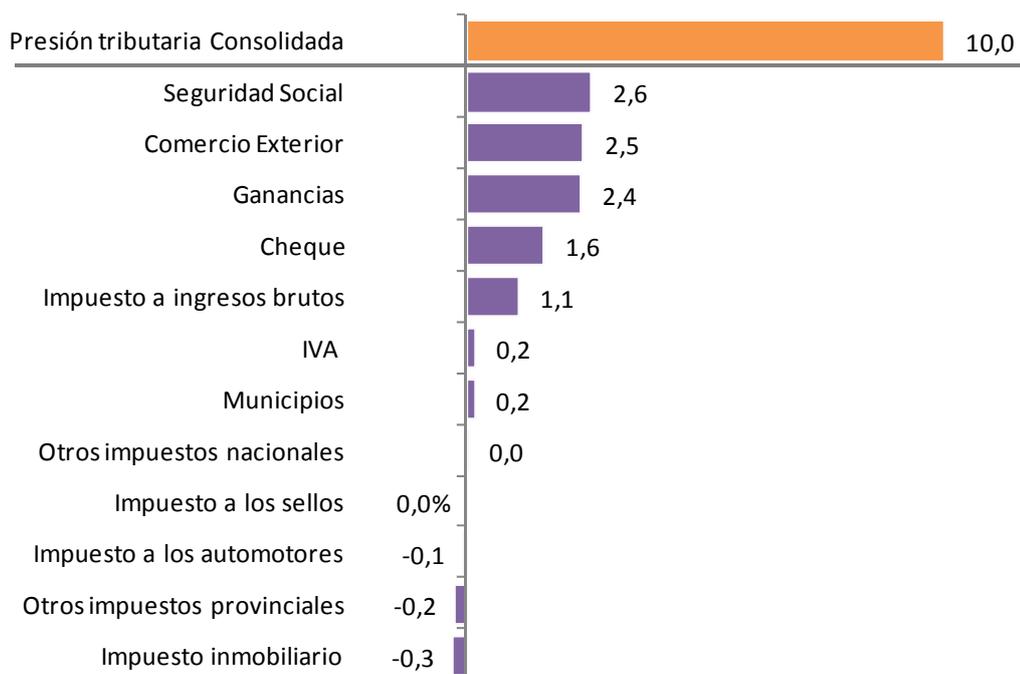
Presión tributaria consolidada. (Recaudación Nacional, Provincial y Municipal en % del PBI)



* Datos para municipios estimados desde 2002. Año 2010 estimado.

Fuente: IARAF en base a MECON.

Incremento de la presión tributaria por impuesto 1997-2010 Aumento en puntos porcentuales del PIB)

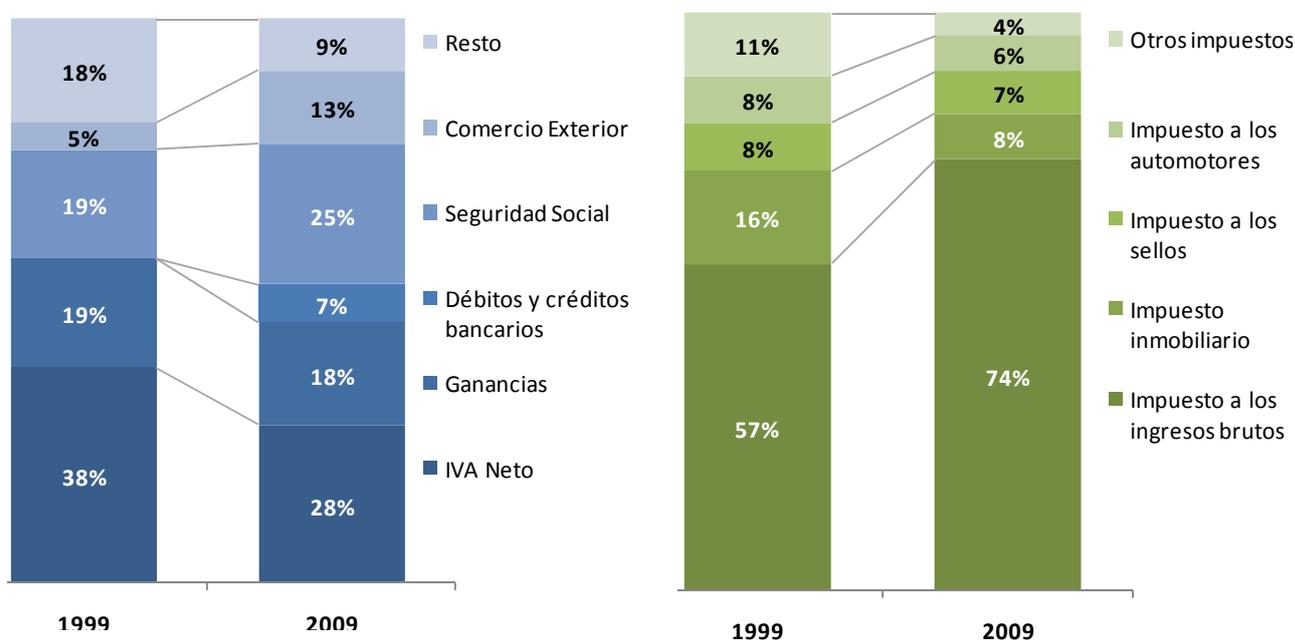


Fuente: IARAF en base a MECON

De esta manera, si se realiza por ejemplo una comparación entre las distintas estructuras impositivas en el lapso de una década (1999-2009) se pueden observar ciertos cambios estructurales en la composición del sistema tributario nacional y provincial.

La estructura tributaria nacional se basaba a principios del corriente siglo fundamentalmente en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a las Ganancias y las Contribuciones a la Seguridad Social. La suma de estos impuestos representó el 76% de la recaudación nacional en 1999 y pasó al 71% en 2009, básicamente por el terreno ganado por retenciones e impuesto al cheque que en conjunto representaron en 2009 el 20% de la recaudación total. A nivel provincial surge muy evidentemente que el impuesto a los ingresos brutos es el principal impuesto en la estructura del consolidado de provincias, siendo el responsable actualmente de $\frac{3}{4}$ partes de la recaudación propia provincial, cuando en 1999 su participación era de 17 puntos porcentuales menos.

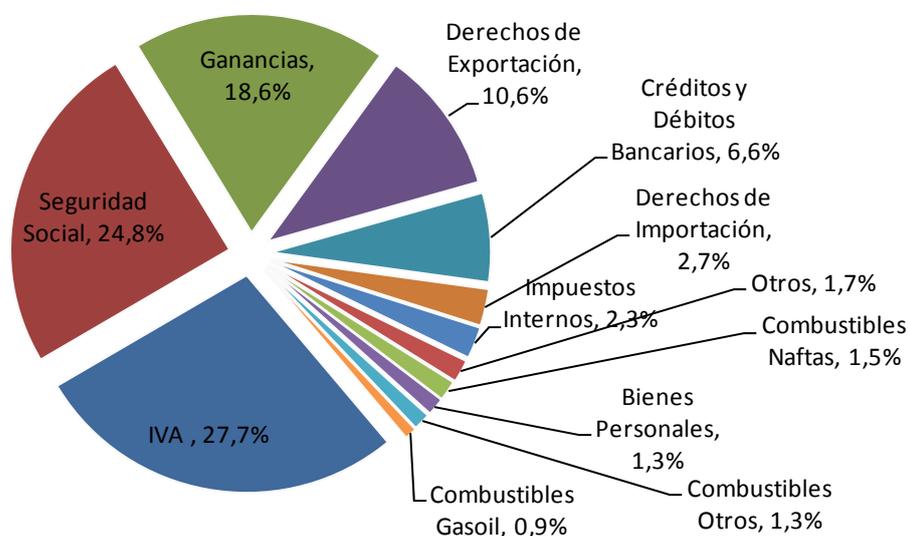
Cambios en la estructura tributaria de Nación (izq.) y provincias (der.). En % del ingreso total



Fuente: IARAF con datos de MECON

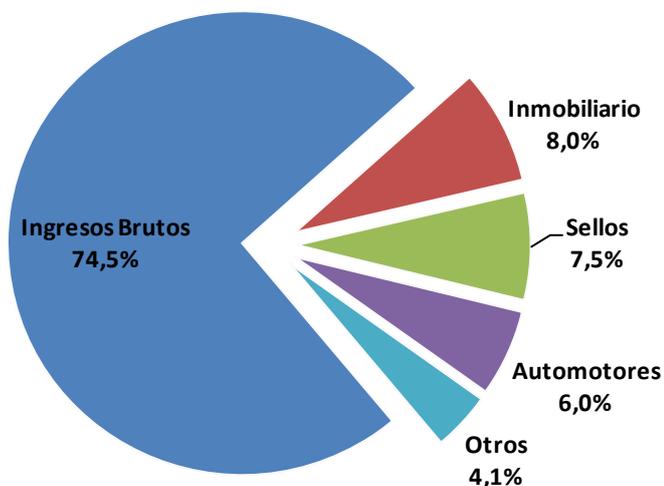
Por su parte, en los siguientes gráficos pueden observarse las estructuras tributarias más actuales (para las que existen datos oficiales) de los tres niveles de gobierno en Argentina: nacional, provincial y municipal. A los ya mencionados cambios en las distribuciones nacional y provincial, puede agregársele que a nivel municipal la estructura aparece como más heterogénea, repartiéndose en diversas tasas y contribuciones, aunque la tasa de seguridad e higiene mantiene una relevancia preponderante frente al resto de tasas.

Estructura tributaria nacional. En % del total de ingresos del nivel.



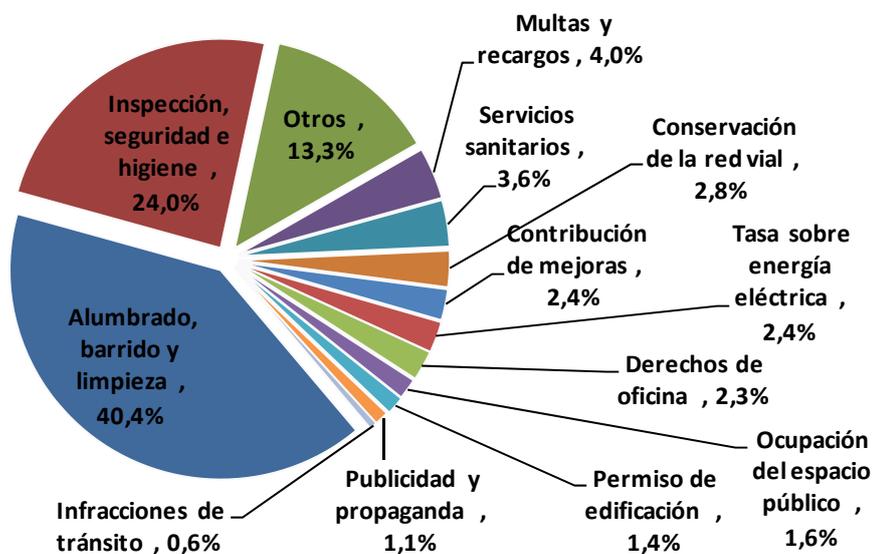
Fuente: IARAF sobre la base de MECON. Año 2010

Estructura tributaria de las provincias. En % del total de ingresos del nivel.



Fuente: IARAF sobre la base de DNCFP, MECON. Año 2009

Estructura tributaria municipal. En % del total de ingresos del nivel.



Fuente: IARAF sobre la base de DNCFP, MECON. Año 1997

III.2.2.3 Impuestos por materia gravada

Utilizando la clasificación de impuestos por materia gravada, el cuadro siguiente muestra la evolución más reciente para nuestro país de la estructura tributaria. Puede apreciarse que la estructura se ha mantenido prácticamente sin cambios, con la preponderancia antes marcada de los impuestos al consumo de bienes y servicios. En donde se aprecia un gran crecimiento es en los recursos de la seguridad social. En este punto debe recordarse que a finales de 2008 se produjo un importante cambio de política por medio del cual los aportes de los trabajadores que antes iban a las administradoras de fondos privados, al eliminarse dichas administradoras, volvieron a formar parte de los ingresos del sector público. En lo que hace a la composición nación-provincias de las distintas materias gravadas, puede apreciarse una mayor participación del primer nivel de gobierno.

Estructura de ingresos tributarios nacionales y provinciales por materia gravada. En % de los ingresos totales del consolidado (Nación y provincias)

CONCEPTO	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Impuestos nacionales						
Sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital	20,0	20,5	19,4	18,7	17,2	15,8
Personas físicas	5,2	5,7	5,6	5,4	5,6	5,4
Compañías, sociedades de capital o empresas	13,8	13,7	12,8	12,3	10,7	9,4
Otros sobre la renta no clasificables	0,9	1,0	1,0	1,0	1,0	0,9
Sobre la propiedad	8,1	8,0	7,8	7,6	7,4	7,0
Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	6,6	6,7	6,6	6,5	6,3	5,8
Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	1,4	1,3	1,2	1,1	1,1	1,1
Internos sobre bienes y servicios	34,3	33,4	33,0	32,3	30,7	30,0
Impuestos generales sobre las ventas o valor agregado	26,3	25,8	26,2	26,5	25,3	24,3
Impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes	7,8	7,4	6,5	5,6	5,2	5,4
Impuestos sobre servicios específicos	0,2	0,1	0,3	0,3	0,2	0,3
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	11,6	11,4	11,2	11,7	14,3	11,1
Derechos de importación	2,8	2,7	2,9	3,0	2,8	2,1
Derechos de exportación	8,7	8,6	8,2	8,6	11,4	8,9
Transacciones cambiarias y otros	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Otros	0,6	0,6	0,8	0,5	0,5	0,7
Régimen Simplific. para pequeños contribuyentes (impositivo)	0,4	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4
Aportes y contribuciones a la seguridad social	11,5	12,2	13,8	15,5	16,6	21,5
RECAUDACION BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	86,0	86,1	85,9	86,3	86,6	86,0
Deducciones	1,3	1,3	1,1	0,8	0,9	0,7
RECAUDACION NETA IMPUESTOS NACIONALES	84,7	84,7	84,8	85,5	85,7	85,3
Impuestos provinciales						
Sobre la propiedad	4,0	3,8	3,7	3,3	3,1	3,1
Internos sobre bienes y servicios	9,8	10,1	10,3	10,2	10,4	10,8
Otros	1,5	1,4	1,2	1,0	0,7	0,8
RECAUDACION IMPUESTOS PROVINCIALES	15,3	15,3	15,2	14,5	14,3	14,7
RECAUDACION NETA TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

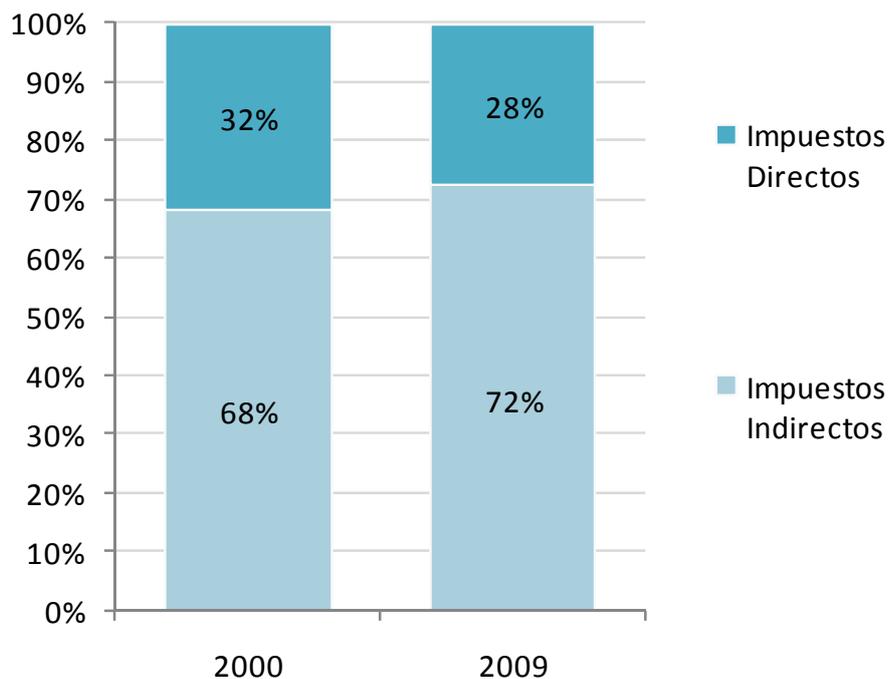
Fuente: IARAF en base a MECON y ASAP

III.2.2.4 Impuestos directos e indirectos en nuestro país

En Argentina, el sistema se está dirigiendo cada vez más hacia el uso de tributos de carácter indirecto, tanto a nivel nacional como a nivel provincial. En el

caso del gobierno federal, esto es consecuencia de la creación de impuestos indirectos que se hicieron muy relevantes en los últimos años como el impuesto al cheque y las retenciones, junto a el hecho de que la recuperación de la actividad económica realza la importancia de impuestos ligados positivamente al crecimiento (impuestos procíclicos) como en el caso del IVA. Por esta misma causa, en la estructura tributaria provincial se observa una preponderancia creciente de los impuestos indirectos. En este nivel de gobierno influye mucho el hecho de que impuestos directos como el inmobiliario no ven actualizadas sus bases imponibles, o lo han hecho a un ritmo mucho menor al de los valores de las mismas en una economía crecientemente inflacionaria.

Estructura de ingresos tributarios nacionales: directos e indirectos

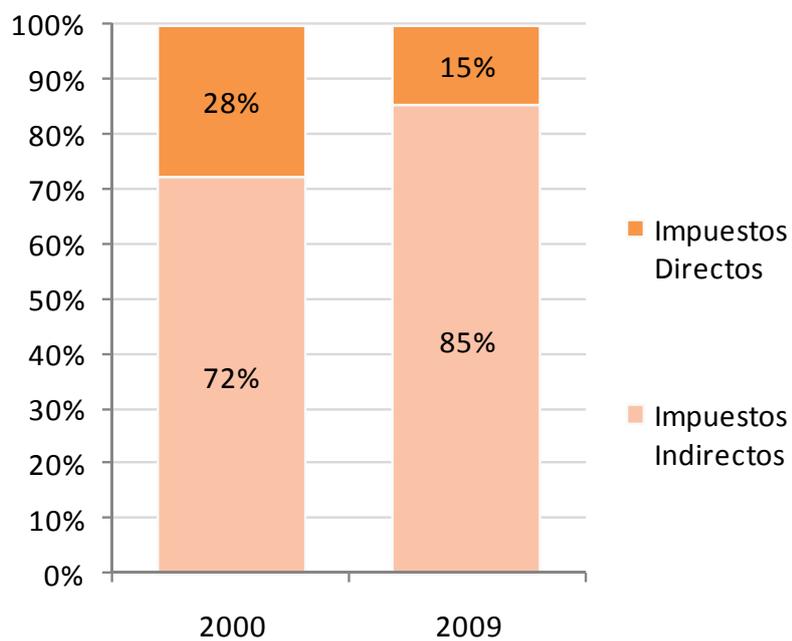


Principales impuestos directos: Ganancias, Ganancia mínima presunta, Transferencia de Inmuebles, Bienes personales, monotributo impositivo

Principales impuestos indirectos: Iva, Impuestos internos, combustibles, débitos y créditos bancarios y comercio exterior

Fuente: IARAF con datos de MECON

Estructura de ingresos tributarios provinciales: directos e indirectos



Principales impuestos directos: Inmobiliario, Automotores.

Principales impuestos indirectos: Ingresos Brutos, Sellos.

Fuente: IARAF con datos de MECON

Conclusiones

La actividad económica y financiera del Estado consiste básicamente en recaudar para obtener ingresos que destinará a solventar los gastos que se generen por atender funciones públicas y de interés general. En este informe se hizo especial énfasis en los mecanismos por los cuales un gobierno puede hacerse de los recursos para solventar su actividad. Específicamente, se desarrolló con más detalle el caso de los principales ingresos de los gobiernos, esto es, los ingresos tributarios o impositivos.

Como se estableció en el trabajo, un sistema tributario eficiente no interfiere en la asignación de los recursos, no es distorsivo y permite satisfacer la restricción presupuestaria del gobierno. Sin embargo, también hay que tener en cuenta que el sistema puede perseguir otros objetivos más allá de la eficiencia, como son la suficiencia y la equidad.

En el sistema tributario argentino puede observarse que algunos tributos tienen características de progresividad (gravan proporcionalmente mayor a quienes tienen mayor nivel de ingresos) y contribuyen a la equidad vertical del sistema. Otros, de carácter regresivo, profundizan la inequidad. Entre los primeros está el Impuesto a las Ganancias. Por el contrario, el IVA, uno de los impuestos más significativos en la estructura tributaria argentina, se encuentra entre los regresivos. Por la importancia relativa de los distintos instrumentos analizados en este informe, puede decirse que en conjunto, la estructura impositiva argentina es apenas progresiva, pero se puede avanzar mucho en esta dirección, sobre todo teniendo en cuenta la experiencia de países desarrollados.

Más allá de la estructura tributaria legal, debe tenerse en cuenta que a través de la evasión o por dificultades en la comprobación de las distintas bases imponibles, algunos contribuyentes pagan menos impuestos que otros en la misma situación, lo que atenta contra la equidad horizontal.

La reciente inclusión, permanencia, y/o aumento de importancia de los impuestos más distorsivos en los distintos niveles de gobierno, es uno de los aspectos más críticos acerca de la eficiencia del sistema tributario. Entre los

mencionados tributos por el lado del nivel nacional de gobierno, están el impuesto sobre los créditos y débitos de cuentas corrientes, que estimula la informalización de la economía y la integración vertical, y las retenciones a las exportaciones que perjudican la inserción internacional. A nivel provincial, se identifican como los más distorsivos el impuesto a los ingresos brutos, que gravan excesivamente la especialización y la producción que requiere diversos eslabonamientos, y el impuesto a los sellos, que encarece las transacciones. A nivel municipal, el esquema de tasas opera como un sistema impositivo, lo cual claramente va en contra del concepto de “cobro de servicios”. Si bien la mayoría de las propuestas de reforma tributaria sugieren la eliminación de estos instrumentos, claramente la dificultad reside en la necesidad de reemplazarlos por alguna otra fuente de ingresos con la misma eficiencia recaudatoria pero menos distorsiva.

Asimismo, para los principales impuestos nacionales, pero más marcadamente para los líderes provinciales (ingresos brutos y sellos), la recaudación es muy procíclica. Por lo tanto, si la política de gasto no es contracíclica, y al no existir fondos anticíclicos, la política fiscal de las distintas jurisdicciones se encuentra muy relacionada con los cambios en la actividad económica.

Como en la mayor parte de Latinoamérica, en Argentina, las diferentes asignaciones de responsabilidades de gasto, han ido siendo descentralizadas cada vez más hacia los niveles inferiores de gobierno. La no existencia de una correcta asignación, dio lugar a una distribución de potestades de ingresos deficiente. Pese a que en la Constitución Nacional se encuentran definida la distribución de las fuentes de recursos que corresponden a la nación, a las provincias y a los municipios, lo cierto es que, con el correr de los años esta configuración se ha ido transformando en un intrincado sistema que responde a diferentes criterios, no necesariamente derivados de los preceptos constitucionales, y el cual ha dado lugar a situaciones tales como las de doble imposición entre el orden nacional y el provincial, e incluso el solapamiento con los niveles municipales para algunos tributos. Ello facilitó el surgimiento de desbalances verticales (déficit fiscales en los niveles subnacionales, previos a las transferencias federales) que aún con diferentes niveles de transferencias (automáticas y no automáticas) no pudieron corregirse, evidenciando el

resultado fiscal consolidado del conjunto de provincias magnitudes negativas en trece de los diecisiete últimos años.

Asimismo, la fuerte concentración de la recaudación en el nivel nacional que no se corresponde con la distribución del gasto desalienta el pago de impuestos y desincentiva a los organismos recaudadores de distintos niveles de gobierno a cooperar en el aumento de la recaudación efectiva, ya sea a través de una mejor administración o reducción de la evasión. Peses a que este problema en general es causa de que se aconseje la descentralización de la recaudación, no deben dejarse fuera de consideración las variadas dificultades enfrentadas por las administraciones tributarias provinciales en cuanto a sus posibilidades de recaudar los diferentes instrumentos tributarios.

En lo que hace a las relaciones de ingresos y gastos, existe una gran proporción de las provincias cuyas finanzas dependen de las transferencias que realiza el Estado Nacional a través del sistema de coparticipación federal de impuestos, las cuales también están relacionadas positivamente con el ciclo económico. Esto claramente reduce los incentivos a mejorar la recaudación de impuestos en los niveles inferiores de gobierno, puesto que al ser más visibles, tiene un mayor costo político local.

Asimismo, debido a las diferentes capacidades recaudatorias de las distintas regiones del país, se presentan desbalances horizontales, que procuran resolverse a través de diferentes combinaciones de transferencias intergubernamentales. En Argentina, esta coordinación se efectúa actualmente mediante el régimen de coparticipación federal. Sin embargo, no pareciera existir un mecanismo que contemple las necesidades fiscales en la distribución de transferencias federales, puesto que tales transferencias determinan una capacidad de gasto por habitante entre las provincias demasiado heterogéneo.

La conclusión general de esta primera etapa es que, a la luz de la teoría de las finanzas públicas, la estructura tributaria y, más en general, el ordenamiento fiscal actual en nuestro país, presenta características y problemáticas que dejan lugar a la propuesta de alternativas superadoras. La experiencia de otros países en esta materia puede resultar útil con esta perspectiva.

Bibliografía

Albi, E.; Contrera, C., González-Páramo, J.; Zuribi, I. (1994), *Teoría de la Hacienda Pública*, 2º Edición, Editorial Ariel S.A., Barcelona.

Bird, Richard, M., (1985), *Federal Finance un Comparative Perspective*, Canadian Tax Foundation.

Boadway, R. (1979), *Public Sector Economics*, Winthrop Publishers, Cambridge, 1979.

Boothe, Paul (2002), "Modest but meaningful change: reforming equalization", Conference Paper on "Equalization: Welfare Trap or Helping Hand?", Atlantic Institute for Market Studies, Montreal, October 2001.

Borja, J. (1986) *Descentralización Del Estado, Movimiento Social y Gestión Local*. ICI, FLASCO e CLASCO, Santiago: Salesianos, p:7-257, 1986.

Breton, A. y R. Weintrobe (1975), "The equilibrium size of budget maximizing bureau: a note on Niskanen's theory of bureaucracy", *Journal of Political Economy*, Feb., 1975.

Buchanan, J. (1950), "Federalism and fiscal equity", *American Economic Review*, 1950.

Grossman, P. y E. West (1994), "Federalism and growth of government revisited", *Public Choice*, 78, 1994.

Inman R. P. y Rubinfeld, D. L. (1997): "Rethinking Federalism", *Journal of Economics Perspectives*, Nº 4.

McLarty, Robert (1998), "Coordinación y colaboración federo-provincial en la administración tributaria canadiense", *Hacienda Pública Española*, Nº146.

Musgrave, R. A., Musgrave, P.B. (1994), *Hacienda Pública: Teórica y Aplicada*, Quinta Edición, McGraw-Hill/ Interamericana de España S.A., 1994.

North, (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press

Núñez Miñana, H. (1994), *Finanzas Públicas*, Ediciones Machi, 1994.

Oates, W. (1972), *Fiscal Federalism*, Harcourt, Brace y Javanovich, N.Y. , 1972.

Pauly, M. (1973), "Income distribution as a local public good", *Journal of Public Economics*, Vol. 2, 1973.

Piffano, H (2005), *Notas sobre Federalismo Fiscal, Enfoques Positivos y Normativos*. Universidad Nacional de La Plata. PrEBi/SeDiCI.

Porto A. y W. Cont (1998): "Presupuestos Provinciales, Transferencias Inter-gubernamentales y Equidad", *Desarrollo Económico*, Vol. 38, Número Especial.

Porto, A (1994), *Política Fiscal y redistribución regional y personal del ingreso*, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, XXIX Reunión Anual, Vol 4, La Plata, Provincia de Buenos Aires.

Porto, Alberto (2004), *Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal*. Universidad Nacional de La Plata.

Teresa Ter-Minassian (ed) (1997), "Fiscal Federalism in Theory and Practice". International Monetary Fund, Washington.

Tiebout, Ch. (1956), "A pure theory of local expenditures", *Journal of Political Economy*, Oct., 1956.

Winer, S. (1983), "Some evidence on the effects of separation of spending and taxing decision", *Journal of Political Economic*, Nº 1, 1983.

Zodrow, G., "Atribución de impuestos y Transferencias intergubernamentales", *Hacienda Pública Española*, Madrid, 1994.

Apéndice

A.1 Descripción de los principales impuestos en Argentina

Una descripción **completa** del sistema tributario argentino en sus distintos niveles está claramente fuera del alcance del presente informe. Sin embargo, resulta útil conocer los principales elementos de los impuestos más importantes en nuestro país. Esto será de utilidad al momento de establecer comparaciones internacionales.

Impuesto a las ganancias

Se incluye dentro del grupo de impuestos a la renta. Tiene como hecho imponible la obtención de ganancias por personas de existencia visible, personas de existencia ideal y sucesiones indivisas.

Si bien se persigue gravar a todas las rentas obtenidas tanto en el país como en el exterior (criterio de renta mundial), el alcance del hecho imponible depende del sujeto del impuesto de que se trate:

- Para las personas físicas o sucesiones indivisas hasta la declaratoria de herederos, el hecho imponible está constituido por las ganancias habituales del país y del exterior.

- Para las sociedades y empresas unipersonales nacionales, el hecho está constituido por las ganancias habituales y no habituales en el país y en el exterior.

- Para los sujetos extranjeros, el objeto imponible son las ganancias de fuente argentina.

La ley nacional clasifica las rentas en 4 categorías:

- Primera categoría: rentas del suelo.
- Segunda categoría: rentas de capitales.
- Tercera categoría: rentas del comercio y de la industria.
- Cuarta categoría: rentas del trabajo personal.

La base imponible del impuesto es la ganancia neta. Surge de restar a la ganancia bruta (después de excluir los dividendos obtenidos por distribución de utilidades de sociedades nacionales o extranjeras contribuyentes del impuesto) los gastos necesarios para obtener y mantener la fuente generadora.

En el caso de las personas físicas el período fiscal coincide con el año calendario. Por su parte, las sociedades que tienen registros contables tienen como período fiscal al ejercicio comercial.

Para las empresas el criterio general de imputación es el “devengado”. Para las personas, el criterio general es el “percibido”.

Alícuotas

Están establecidas en función del tipo de contribuyente, aplicando a la ganancia neta de deducciones personales, una tasa progresiva según una escala de 7 tramos con un mínimo de 9% y un máximo de 35%.

Exenciones

Entre las principales exenciones pueden citarse:

- Los dividendos y los reembolsos y reintegros por exportaciones.
- Las ganancias de los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos.
- Las ganancias de entidades exentas de impuestos por “leyes nacionales”.

- Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República.
 - Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza.
 - Las ganancias de las instituciones religiosas.
 - Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de caridad, beneficencia, científicas, etc.
 - Las ganancias de las entidades mutualistas.
 - Las ganancias derivadas de títulos, acciones, cédulas, letras, obligaciones y demás valores emitidos o que se emitan en el futuro por entidades oficiales o mixtas en la parte que corresponda a la Nación, Provincias o Municipalidades.
 - Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro.
 - El valor del alquiler de la casa-habitación cuando sea ocupada por sus propietarios.
 - Los intereses de los préstamos de fomento otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras.

El impuesto al valor agregado (IVA)

Se incluye en el grupo de los impuestos sobre bienes y servicios. Se aplica a la mayoría de los bienes y servicios. Se caracteriza por ser plurifásico, es decir que actúa sobre todas las etapas de circulación, pero permite la acreditación del impuesto correspondiente a las etapas anteriores. No computa dentro de la base al propio impuesto (es no acumulativo por fuera). Se rige por el principio de destino, por lo que las operaciones de exportación están exentas y las de importación definitiva de bienes muebles son gravadas.

El hecho imponible está constituido por las ventas o importaciones de cosas muebles y las prestaciones de servicios (incluida la construcción).

Los sujetos responsables del impuesto son todos aquellos que ejecutan con carácter habitual alguna de las operaciones gravadas.

Base imponible y liquidación del impuesto

Para las transacciones que se realizan en el país el impuesto mensual a pagar surge de la diferencia entre el impuesto de las ventas y el impuesto de las compras. El impuesto de las ventas (débito fiscal) se obtiene aplicando la alícuota respectiva a las ventas netas del impuesto (no acumulativo por fuera). El impuesto de las compras (crédito fiscal) es el IVA que ha sido facturado al contribuyente o el IVA que ha pagado al importar cosas muebles. En caso de que la diferencia sea negativa, el saldo a favor que se origina (saldo técnico) puede ser utilizado en los períodos siguientes.

Para las importaciones la base imponible surge de sumar al valor CIF de las mercaderías los tributos propios de la importación. El impuesto pagado es crédito fiscal para el mes en que se concretó la operación.

Alícuotas

Tiene una alícuota general del 21%, y las excepciones la constituyen las siguientes actividades:

- 27%: Provisión de gas, agua, energía eléctrica y servicios telefónicos a responsables del IVA.

- 10,5%: en varios rubros, de entre los que se puede destacar: trabajos realizados sobre inmuebles ajenos destinados a viviendas; intereses y comisiones de préstamos personales; ventas e importaciones de alimentos varios; asistencia médica o sanitaria no exenta; bienes de capital.

Exenciones

Entre las principales actividades exentas se destacan:

- Agua ordinaria natural, pan común, leche fluida o en polvo cuando el comprador sea un consumidor final, el Estado nacional, las provincias o los municipios.
 - Libros, folletos e impresos similares que constituyan una obra completa o parte de una obra. Diarios, revistas y publicaciones periódicas.
 - Prestaciones realizadas por el Estado nacional, las provincias o los municipios.
 - Medicamentos de uso humano (excepto en las etapas de elaboración o importación).
 - Locación de inmuebles, excepto los destinados a conferencias, reuniones o fiestas.
 - Transporte internacional de pasajeros.
 - Educación y asistencia sanitaria (prestada por obras sociales).

Se consideran exentas especialmente o gravadas a tasa cero todas las operaciones que se caracterizan por generar crédito fiscal y no débito fiscal. Es el caso de las exportaciones y del transporte internacional. En estas situaciones el Estado debe reintegrar el IVA correspondiente a las etapas anteriores.

Contribuciones sobre la nómina salarial

La imposición al trabajo recae tanto en el trabajo ejecutado en relación de dependencia como en la actividad personal desarrollada en forma autónoma.

Los sujetos responsables del impuesto son:

a) Los empleadores por las Contribuciones patronales de su personal dependiente, actuando como agentes de retención por los Aportes de dicho personal.

b) Los autónomos, según una escala de “renta presunta” que fija la reglamentación en función del tipo de actividad.

Base Imponible

En el caso del trabajo en relación de dependencia la constituyen los sueldos y demás retribuciones resultantes de la nómina salarial. Se excluyen aquellos conceptos considerados “no remunerativos” o “beneficios sociales”.

La situación del trabajador autónomo es distinta. Existen importes fijos basados en la “renta presunta” que corresponde a cada una de las actividades desarrolladas según escalas preestablecidas.

Alícuotas

En los impuestos al trabajo en relación de dependencia la recaudación se realiza íntegramente a través de los empleadores. La empresa está obligada a retener al trabajador el 11% de su remuneración bruta para el sistema de pensiones, el 3% que se ingresa a su obra social y el 3% que se destina al PAMI que es la cobertura de salud de los jubilados y pensionados.

Por su parte, la empresa debe realizar aportes patronales por los siguientes conceptos: obra social, PAMI, programa de asignaciones familiares y seguro de desempleo. Además, debe contratar un seguro para cubrir posibles accidentes de trabajo y realizar un aporte sindical que es variable según convenio laboral. Respecto a las alícuotas, varían entre el 17% y el 21%, y existe un sistema que establece su disminución gradual a medida que la localización geográfica de la actividad se aleja de la Capital Federal.

Impuesto a los débitos y créditos bancarios

El impuesto a los débitos y créditos bancarios fue introducido con carácter transitorio en el contexto de una profunda crisis fiscal, con el objetivo expreso de proporcionarle al fisco un instrumento recaudatorio eficaz y de rápidos resultados. El impuesto al cheque fue creado en marzo de 2001 a través de la Ley N° 25.413 (Ley de Competitividad), alcanzando a los débitos y créditos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras, a cualquier otra operatoria o movimiento de fondos (inclusive en efectivo) efectuada por dichas entidades o por cualquier persona.

Originalmente, el impuesto fue utilizado para aliviar la crisis fiscal que afectaba al país al momento de su creación. Posteriormente, durante la primera etapa del impuesto, es decir hasta el 2002, la norma impositiva presentó numerosas modificaciones. Las principales estuvieron ligadas a cambios en las alícuotas, pasando la alícuota general del 0,25% inicial al 0,6% actual¹⁴ (que por otra parte fue el máximo valor permitido según la Ley original), y a la eliminación de la posibilidad de descontar el IDCB de otros impuestos (IVA, Ganancias y Monotributo en la norma original).

Derechos de exportación

Los derechos de exportación o retenciones, gravan la exportación para consumo. Su base imponible en general es el valor FOB descontado el valor CIF de las mercaderías importadas temporariamente contenidas en el producto exportado y los propios derechos y demás tributos que gravan la exportación, mientras que para determinados productos es el precio oficial establecido por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos.

Alícuotas

Para los principales productos agrícolas y derivados la alícuota es variable, siendo por ejemplo 23% para el trigo, 32% para la soja, 13% para la harina de trigo, 30% para el aceite de girasol. Otros bienes alcanzados son las carnes y cueros bovinos (15%), frutas y hortalizas (5%), miel y arroz (10%), gas natural (100%), y el petróleo cuando el precio internacional iguala o supera un valor de referencia.

Impuesto sobre los ingresos brutos

Es un impuesto de los gobiernos provinciales que tiene por objeto gravar los consumos. Hasta la aparición del Pacto Federal Fiscal era aplicable a la generalidad de bienes y servicios. En este acuerdo entre la Nación y las provincias se establece

¹⁴ Entre los créditos y los débitos en las citadas cuentas bancarias termina sumando un 1,2%.

el propósito de sustituirlo por un impuesto que grave el consumo final únicamente, y no todas las etapas de producción y circulación de los bienes.

En el caso que grave a todas las etapas (plurifásico), no se permite la acreditación del impuesto pagado en la etapa anterior. En consecuencia se genera un efecto acumulativo (impuesto sobre impuesto), cuya incidencia relativa depende del número de etapas de producción y distribución que tengan los bienes.

El hecho imponible del impuesto es el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, de la industria, de la profesión, etc. Los sujetos responsables son todos los que realizan alguna de las actividades gravadas.

La base imponible está compuesta por todos los ingresos que genera la actividad e incluye al propio gravamen (acumulativo por dentro). Pueden excluirse los impuestos que paga el contribuyente, los reintegros de capital, los subsidios estatales y la venta de bienes de uso.

El período fiscal se corresponde con el año calendario. Existe un sistema de anticipos (normalmente mensuales) con carácter de declaración jurada.

Alícuotas

Las alícuotas por actividad que tenía el impuesto antes del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento eran las siguientes: agropecuaria (1,0%), industrial (1,5%), comercio mayorista (2,5%) y comercio minorista (3,5%). En la actualidad prácticamente en todas las provincias están exentas la agropecuaria y la industrial.

Impuesto inmobiliario

Tiene por objeto gravar a todos los inmuebles que se encuentran localizados en el territorio de cada provincia.

Es de tipo “real” y “objetivo”. Son responsables los propietarios, usufructuarios o poseedores a título de dueño.

La Dirección General de Rentas de cada provincia establece en base a los padrones disponibles la liquidación del impuesto. Se determina anualmente, pero existe la posibilidad habitual de pagarlo en cuotas.

La base imponible surge de la valuación fiscal que hace el Estado provincial en base a determinados parámetros.

En relación a las exenciones, puede afirmarse que incorporan a los propietarios de bajos recursos, a los jubilados, etc.

Impuesto a los automotores

También es un impuesto provincial de tipo “real” y “objetivo”. Se aplica sobre los vehículos automotores registrados en cada una de las jurisdicciones.

Son responsables los propietarios o usufructuarios del bien.

La base imponible es determinada por el Estado en base a determinados parámetros, tales como el año de fabricación, peso, etc.

Se liquida anualmente, existiendo habitualmente la posibilidad de abonarlos en cuotas.

Existen exenciones para determinados vehículos.

Impuesto de sellos

Este impuesto grava todas las operaciones de carácter oneroso instrumentadas sobre contratos a título oneroso, incluyendo las realizadas por entidades financieras cuando entregan o reciben dinero que devenga interés.

Al igual que en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, el Pacto Federal estableció como compromiso de las provincias la eliminación del impuesto a varias de las operaciones normalmente gravadas.

Tasas retributivas de servicios

Las tasas retributivas de servicios constituyen uno de los principales mecanismos de financiamiento de los municipios del país.

Un ejemplo es la tasa retributiva de servicios de alumbrado, barrido y limpieza, cobrada por todos los municipios. En este caso el cálculo del monto a pagar por quien recibe el servicio surge de multiplicar una tasa (determinada por la ubicación del inmueble, entre otros indicadores) por una base imponible (habitualmente la valuación fiscal del inmueble).

Otro ejemplo se deriva del ejercicio del poder de policía por parte del municipio. En efecto, éste cobra una tasa de seguridad e higiene sobre todos los establecimientos comerciales e industriales habilitados y situados en su jurisdicción. En otros casos se denomina tasa de comercio e industria. Tiene una aplicación bastante similar al impuesto sobre los ingresos brutos.

Impuestos nacionales y provinciales por materia gravada. Años 2004-2009. En millones de pesos

CONCEPTO	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Impuestos nacionales						
Sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital	23.560	29.203	34.764	44.226	54.722	56.887
Personas físicas	6.163	8.192	9.987	12.777	17.624	19.507
<i>A las ganancias</i>	6.120	8.142	9.930	12.714	17.542	19.391
<i>Premios juegos de azar y concursos deportivos</i>	37	41	55	62	80	114
<i>Otros</i>	7	9	2	1	1	2
Compañías, sociedades de capital o empresas	16.309	19.602	22.911	29.145	33.923	34.023
<i>A las Ganancias</i>	15.082	18.494	21.819	27.837	32.928	32.804
<i>Activos</i>	4	5	8	9	7	6
<i>Ganancia mínima presunta</i>	1.224	1.102	1.084	1.299	988	1.213
Otros sobre la rentano clasificables	1.088	1.409	1.866	2.304	3.176	3.357
<i>A las Ganancias. Beneficiarios del exterior.</i>	1.088	1.409	1.866	2.304	3.176	3.357
Sobre la propiedad	9.515	11.439	13.996	18.011	23.384	25.060
Impuestos recurrentes sobre la riqueza neta	62	55	59	65	71	82
<i>Compañías, sociedades de capital o empresas</i>	62	55	59	65	71	82
Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	7.771	9.550	11.853	15.447	19.934	20.933
<i>Transferencias de inmuebles</i>	89	116	167	382	439	372
<i>Débitos bancarios</i>	7.682	9.434	11.686	15.065	19.495	20.561
<i>Sellos</i>	---	---	---	---	---	---
Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	1.661	1.813	2.077	2.492	3.375	4.041
Bienes personales	1.661	1.813	2.077	2.492	3.375	4.041
Internos sobre bienes y servicios	40.461	47.614	59.225	76.510	97.437	108.099
Impuestos generales sobre las ventas o valor agregado	30.977	36.853	47.104	62.669	80.229	87.386
<i>Iva bruto</i>	30.977	36.853	47.104	62.669	80.229	87.386
Impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes	9.248	10.610	11.668	13.167	16.446	19.532
<i>Cigarrillos</i>	2.946	3.460	3.479	3.881	4.686	5.751
<i>Bebidas alcohólicas</i>	73	73	83	95	129	173
<i>Cerveza</i>	101	131	150	149	228	213
<i>Bebidas analcohólicas</i>	163	189	232	312	380	458
<i>Combustibles líquidos y gas</i>	5.380	6.019	6.574	7.469	9.701	11.593
<i>Energía eléctrica</i>	266	283	490	538	556	559
<i>Otros</i>	319	456	662	724	744	763
Impuestos sobre servicios específicos	236	150	453	674	762	1.181
<i>Seguros</i>	12	8	9	11	13	17
<i>Telefonía</i>	76	110	248	417	473	770
<i>Otros</i>	146	31	196	246	275	395

CONCEPTO	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	13.642	16.328	20.089	27.679	45.306	39.996
Derechos de importación	3.250	3.877	5.139	7.015	8.988	7.700
<i>Derechos aduaneros</i>	<i>3.168</i>	<i>3.780</i>	<i>5.019</i>	<i>6.859</i>	<i>8.803</i>	<i>7.526</i>
<i>Estadística de importación</i>	<i>82</i>	<i>96</i>	<i>120</i>	<i>156</i>	<i>185</i>	<i>174</i>
Derechos de exportación	10.272	12.323	14.712	20.450	36.055	32.042
Transacciones cambiarias y otros	120	129	238	214	263	255
Otros	693	877	1.399	1.102	1.593	2.452
Régimen Simplific. para pequeños contribuyentes (impositivo)	499	757	869	1.063	1.355	1.550
Aportes y contribuciones a la seguridad social	13.599	17.400	24.747	36.606	52.565	77.227
Empleados	2.835	3.616	4.990	7.052	12.917	28.902
Empleadores	9.702	12.397	17.726	23.939	32.459	40.261
Autónomos	1.061	1.387	2.032	5.615	7.189	8.064
RECAUDACION BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	101.469	122.861	154.220	204.134	275.007	309.721
Deducciones	1.564	1.885	1.965	1.913	2.894	2.451
Reintegros a la exportación	1.564	1.885	1.965	1.913	2.894	2.451
RECAUDACION NETA IMPUESTOS NACIONALES	99.905	120.976	152.255	202.221	272.113	307.270
Impuestos provinciales						
Sobre la propiedad	4.777	5.388	6.727	7.902	9.890	11.111
Impuestos permanentes sobre bienes raíces	2.514	2.526	2.897	3.035	3.890	4.091
Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	1.270	1.705	2.250	2.946	3.500	4.021
Otros impuestos permanentes sobre la propiedad	993	1.157	1.580	1.921	2.500	2.999
Internos sobre bienes y servicios	11.550	14.368	18.453	24.113	33.100	38.735
Impuestos generales sobre las ventas o valor agregado	11.550	14.368	18.453	24.113	33.100	38.735
Otros	1.737	2.030	2.111	2.280	2.300	2.913
RECAUDACION IMPUESTOS PROVINCIALES	18.063	21.786	27.292	34.295	45.290	52.759
RECAUDACION NETA TOTAL	117.969	142.763	179.547	236.517	317.403	360.029

**Provincia de Córdoba
Consejo Federal de Inversiones**

**Nombre del Proyecto:
Otro ordenamiento fiscal federal para Argentina**

Informe Final

(Continuación 1)

Córdoba, agosto de 2010

Elaborado por:

Instituto Argentino de Análisis Fiscal

Contenidos del Segundo Informe Parcial

I. Introducción.....	107
Resumen del Informe.....	108
II. Financiamiento público de países federales seleccionados.....	112
II.1 Australia.....	113
II.1.1. Distribución de potestades fiscales.....	113
II.1.1.1. Fuentes tributarias de ingresos.....	113
II.1.1.2. Potestades de gasto.....	118
II.1.1.3. El desequilibrio fiscal vertical.....	120
II.1.1.4. El desequilibrio fiscal horizontal.....	121
II.1.2 Sistema de coordinación financiera.....	126
II.1.3. Reforma del sistema tributario.....	128
II.2. Canadá.....	131
II.2.1. Introducción.....	131
II.2.2. Distribución de potestades fiscales.....	131
II.2.2.1. Fuentes de ingresos tributarios.....	133
II.2.2.2. Potestades de gasto.....	138
II.2.2.3. El desequilibrio fiscal vertical.....	140
II.2.2.4. El desequilibrio fiscal horizontal.....	141
II.2.3. Sistema de coordinación financiera.....	145
II.3 Brasil.....	148
II.3.1. Introducción.....	148
II.3.2. Distribución de potestades fiscales.....	148
II.3.2.1. Fuentes de ingresos tributarios.....	149
II.3.2.2. Potestades de gasto.....	154
II.3.2.3. El desequilibrio fiscal vertical.....	157
II.3.2.4. El desequilibrio fiscal horizontal.....	158
II.3.3. Sistema de coordinación financiera.....	163
II.3.3.1 Transferencias Directas.....	164
II.3.3.2 Transferencias Indirectas.....	164
Conclusiones.....	169

Bibliografía	171
Apéndice	172
A.1 Transferencias de recursos entre niveles de gobierno	173

I. Introducción

Resumen del Informe

▪ **Financiamiento público de países federales seleccionados**

Australia

En materia fiscal Australia se caracteriza por contar con un importante desequilibrio financiero vertical, al recaudar el gobierno central más de lo que le corresponde erogar, lo que ha dado origen a un poderoso sistema de transferencias intergubernamentales para abastecer de recursos a los gobiernos subnacionales.

Distribución de potestades fiscales

El parlamento del Gobierno Federal (Commonwealth) tiene, en forma concurrente con los parlamentos de los Estados, potestad amplia en materia de imposición, con la salvedad de que la Constitución le asigna al primero la facultad exclusiva de implementar impuestos al comercio exterior e impuestos sobre consumos específicos. Sin embargo, la realidad indica que los poderes tributarios que comparten constitucionalmente los Estados y el Gobierno Federal se han concentrado fuertemente a favor de este último, y en la actualidad se observa que la recaudación de los impuestos de “base amplia” es llevada adelante por el Gobierno Central de manera exclusiva.

Los Estados han perdido autonomía en materia tributaria con el transcurso de los años por diferentes motivos, ya sea porque han resignado voluntariamente fuentes tributarias o porque decisiones de la Corte Suprema de Justicia han limitado el acceso de los Estados a ellas.

Como resultado de este proceso y a pesar de los poderes concurrentes mencionados, el sistema tributario Australiano se caracteriza por la separación de fuentes, con la particularidad que el Gobierno Federal es quien detenta los impuestos de mayor producido recaudador.

En cuanto al gasto, el Gobierno Federal tiene competencia en cuestiones relacionadas con el ámbito internacional, el sistema monetario y financiero, el sistema judicial y el sistema de bienestar y previsión social. Los Estados tienen importantes funciones en materia de prestación de servicios públicos tales como educación, salud, desarrollo urbano y rural, transporte e infraestructura vial, construcción y edificación, suministro de energía, agua y gas, entre otros.

Desequilibrios fiscales

Los Estados australianos tienen una importante responsabilidad en materia de prestación de bienes y servicios públicos que no ha sido acompañada por una descentralización similar de fuentes de financiamiento. A nivel de gobierno federal sucede el fenómeno contrario.

A su vez, en una comparación horizontal, la federación australiana tiene Estados más favorecidos que otros en materia de ingresos propios, lo cual plantea un problema de inequidad en la distribución de los recursos y el desafío de atenuar esta situación a través de un sistema de transferencias intergubernamentales.

Coordinación financiera

En términos cuantitativos, en Australia las transferencias de ingresos no condicionadas han sido históricamente más importantes que las asignaciones de fondos condicionadas.

Canadá

Una de las características centrales de Canadá es su alta descentralización en las relaciones entre el gobierno federal y los provinciales, a la vez que una significativa centralización en los arreglos entre gobiernos provinciales y locales.

Distribución de potestades fiscales

La situación actual de Canadá es una de concurrencia en cuatro de las principales fuentes tributarias: la imposición sobre los ingresos personales y de sociedades, sobre las ventas y la seguridad social. A su vez, el gobierno federal tiene exclusividad en los gravámenes sobre el comercio exterior y los ingresos de no residentes, mientras que los restantes niveles gravan la propiedad, los juegos de azar y los recursos naturales.

Por el lado del gasto público, los gobiernos subnacionales y locales han explicado en mayor medida la progresiva participación del Estado en el PIB en los últimos años. Estas cifras muestran, además, un profundo proceso de descentralización de funciones al nivel intermedio de gobierno, y con ello, logran explicar la expansión del gasto verificada en áreas asignadas a las provincias, como educación y salud.

Desequilibrios fiscales

En el caso de Canadá, los niveles provincial y municipal no presentan brechas negativas significativas entre sus erogaciones e ingresos propios. En cuanto al desequilibrio fiscal horizontal, hay sustanciales diferencias en las características geográficas y en las dotaciones de recursos que genera la necesidad de instrumentar un sistema de transferencias que compense a las jurisdicciones en posición desventajosa, de modo que puedan brindar similares niveles de prestación de bienes y servicios con parecidos costos fiscales para los contribuyentes. En Canadá ese papel es cumplido por los pagos de igualación (equalization transfers) que realiza el gobierno federal a los provinciales.

Coordinación financiera

La coordinación financiera entre los dos principales niveles de gobierno canadienses descansa en la concurrencia de las fuentes tributarias más importantes, la separación de otras fuentes de menor relevancia y la existencia de un programa de transferencias desde el nivel federal hacia el provincial (y de éste al municipal).

Brasil

La singularidad del sistema fiscal brasileño es que todos los niveles poseen competencia para legislar sobre tributos, de acuerdo a la Constitución Federal (CF). Sólo a la Unión le corresponde establecer contribuciones sociales (seguridad social) e impuestos extraordinarios y no previstos en la CF.

Distribución de potestades fiscales

Como resultado de la separación de potestades tributarias establecidas en la Constitución, para el caso Federal, el Impuesto sobre la Renta es el que produce la mayor recaudación, siguiéndole en orden el Impuesto sobre los Productos

Industrializados. Los Impuestos sobre el comercio exterior sólo representan un 7% del total de recursos tributarios.

Por su parte, los Gobiernos Provinciales obtienen la mayor parte de sus recursos del Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios, el cual se asemeja a un impuesto al valor agregado pero, a diferencia de otras federaciones, está bajo la jurisdicción de los estados.

El gasto público fue descentralizado progresivamente y en los últimos años ha decaído la participación del gasto federal en el PIB, con el consiguiente aumento de la de los gobiernos subnacionales

Desequilibrios fiscales

Tanto el nivel Estadual como el Municipal presentan brechas negativas entre sus erogaciones e ingresos propios; siendo esta brecha mucho mayor para los gobiernos municipales. El gobierno federal por su parte presenta una brecha positiva considerable.

En cuanto a desequilibrios horizontales, la economía brasileña se caracteriza por la presencia de desequilibrios regionales que, por un lado, exigen un papel efectivo del Estado como redistribuidor, y por otro, actúan como un condicionante del modelo tributario.

Coordinación financiera

La Constitución brasileña define un sistema de transferencias "incondicionales" entre la Nación, Estados y Municipios, que pueden ser de dos tipos: directas, o mediante la formación de fondos especiales (indirectas). Estas siempre se hacen del gobierno de mayor nivel a los de menores niveles, es decir, el sentido es de la Nación a los Estados y de la Nación a los Municipios, o de los Estados para sus respectivos Municipios.

II. Financiamiento público de países federales seleccionados

II.1 Australia

Australia es una federación política de tres niveles de gobierno constituida en el año 1901. En la actualidad el nivel superior de gobierno está representado por el gobierno Federal (Commonwealth); el nivel medio por seis Estados (New South Wales, Victoria, Queensland, South Australia, Western Australia y Tasmania) y dos Territorios Nacionales (Northern Territory y Australian Capital Territory); y el nivel inferior por numerosos gobiernos locales y comunas.

En materia fiscal Australia se caracteriza por contar con un importante desequilibrio financiero vertical, al recaudar el gobierno central más de lo que le corresponde erogar, lo que ha dado origen a un poderoso sistema de transferencias intergubernamentales para abastecer de recursos a los gobiernos subnacionales.

II.1.1. Distribución de potestades fiscales

Las potestades fiscales se encuentran distribuidas entre niveles de gobierno de acuerdo a principios establecidos explícitamente en la Constitución Nacional australiana y dictámenes de la Corte Suprema de Justicia que, con el transcurso de los años, debió expedirse en cuestiones fiscales no definidas taxativamente por la máxima normativa legal.

En el campo fiscal, los dos Territorios Nacionales con que cuenta Australia tienen las mismas potestades y obligaciones que los Estados, por lo que de aquí en adelante el tratamiento de los Estados y Territorios será uniforme en esta materia.

II.1.1.1. Fuentes tributarias de ingresos

El parlamento del Gobierno Federal (Commonwealth) tiene, en forma concurrente con los parlamentos de los Estados, potestad amplia en materia de imposición, con la salvedad de que la Constitución le asigna al primero la facultad

exclusiva de implementar impuestos al comercio exterior e impuestos sobre consumos específicos.

Sin embargo, la realidad indica que los poderes tributarios que comparten constitucionalmente los Estados y el Gobierno Federal se han concentrado fuertemente a favor de este último, y en la actualidad se observa que la recaudación de los impuestos de “base amplia” es llevada adelante por el Gobierno Central de manera exclusiva. Esta es una característica particular del sistema federal australiano. Se trata de los siguientes tributos: Impuesto a los Ingresos (tanto sobre personas físicas como jurídicas), el Impuesto a los Bienes y Servicios (en vigencia a partir del 2000), Impuestos Internos (en especial sobre derivados del petróleo, bebidas alcohólicas y tabaco) y los Impuestos al Comercio Exterior.

Los Estados han perdido autonomía en materia tributaria con el transcurso de los años por diferentes motivos, ya sea porque han resignado voluntariamente fuentes tributarias (caso del impuesto a los ingresos) o porque decisiones de la Corte Suprema de Justicia han limitado el acceso de los Estados a ellas¹ (caso de los impuestos al consumo). De esta manera, la base de imposición para los estados y territorios queda constituida por impuestos que gravan la propiedad, la nómina salarial y la provisión y uso de determinados bienes y servicios como los impuestos sobre el juego y los seguros.

Como resultado de este proceso y a pesar de los poderes concurrentes mencionados, el sistema tributario Australiano se caracteriza por la separación de fuentes, con la particularidad que el Gobierno Federal es quien detenta los impuestos de mayor producido recaudador.

Si se evalúa la participación de los recursos de los distintos niveles de gobierno como porcentaje del PBI, se observa que la recaudación del Commonwealth representa alrededor del 23% del PBI, mientras que la de los gobiernos subnacionales se encuentra alrededor del 5%.

¹ La Corte Suprema de Justicia interpretó que la exclusividad constitucional de percepción de impuestos selectivos al consumo por parte del gobierno federal regía también para cualquier impuesto que gravara el consumo de bienes y servicios.

Ingresos Públicos por niveles de gobierno (% del PBI)

Periodo	Federal	Prov. Y Loc.	Total
2004-05	23,7%	5,2%	28,9%
2005-06	23,5%	5,1%	28,6%
2006-07	23,0%	5,1%	28,1%
2007-08	23,0%	5,1%	28,1%
2008-09	22,3%	4,9%	27,2%

IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

En el Cuadro siguiente se encuentran detallados los principales impuestos vigentes en el ámbito federal y estadual en la actualidad.

Principales impuestos por nivel de gobierno

Gobierno federal	Gobiernos estatales
Impuesto a los ingresos de personas físicas	Impuesto a los automotores
Impuesto a los ingresos de sociedades	Impuesto a las nóminas salariales
Impuesto a los bienes y servicios*	Impuesto a la propiedad inmueble
Impuestos a los consumos específicos	Impuestos a los juegos de azar
Impuestos al comercio exterior	Impuesto a los seguros
Impuesto a las nóminas salariales	Impuesto sobre transacciones financieras**
	Impuesto a los sellos**
	Derechos de franquicia empresarial**

* 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%.

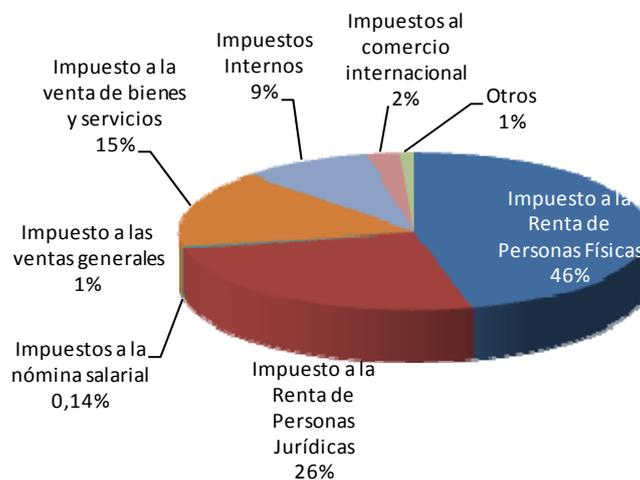
** Los Estados se han comprometido a eliminar estos impuestos a partir del año 2001 en el marco de la reforma del sistema de coordinación financiera entre el gobierno federal y los gobiernos estatales iniciada a principios de 1999. Al 2009 han logrado eliminar los derechos de franquicia y el impuesto sobre las transacciones financieras.

IARAF en base a datos de Year Book Australia 2009

La Constitución no asigna potestades de imposición a los gobiernos locales, que se encuentran regidos por la normativa legal de cada Estado. En la actualidad, estos gobiernos obtienen la mayor parte de sus recursos tributarios de impuestos sobre la propiedad.

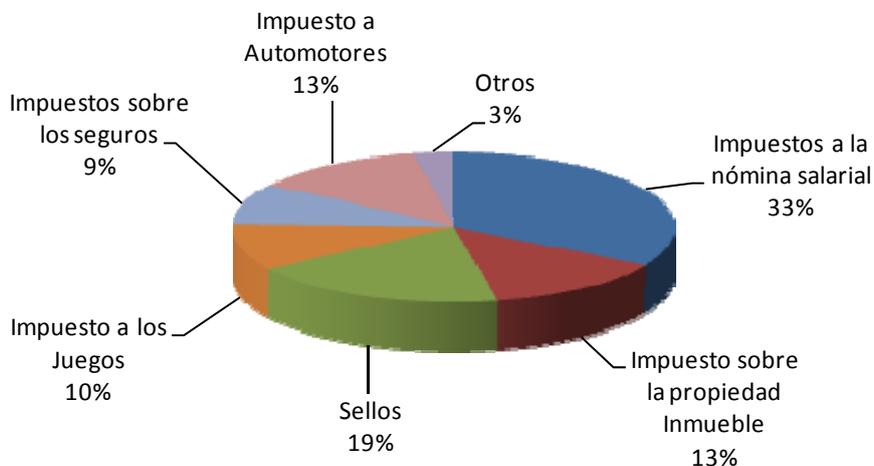
El Impuesto a los Ingresos es claramente el gravamen más importante de Australia en cuanto a producido recaudador tanto para quien lo administra (Commonwealth) como en términos relativos al total de ingresos tributarios del país. En el ejercicio fiscal 2008-2009 representó el 72% de los ingresos tributarios del Commonwealth y el 60% de los ingresos tributarios de la Federación. Le siguieron en importancia relativa el Impuesto a las Ventas de bienes y servicios con un 15% de los ingresos del Commonwealth y 13% del total, y el Impuesto sobre Consumos Específicos (Impuestos Internos) con un 9% de los ingresos del Commonwealth y el 7% del total.

Estructura de ingresos tributarios. Gobierno Federal (2008-2009)



IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

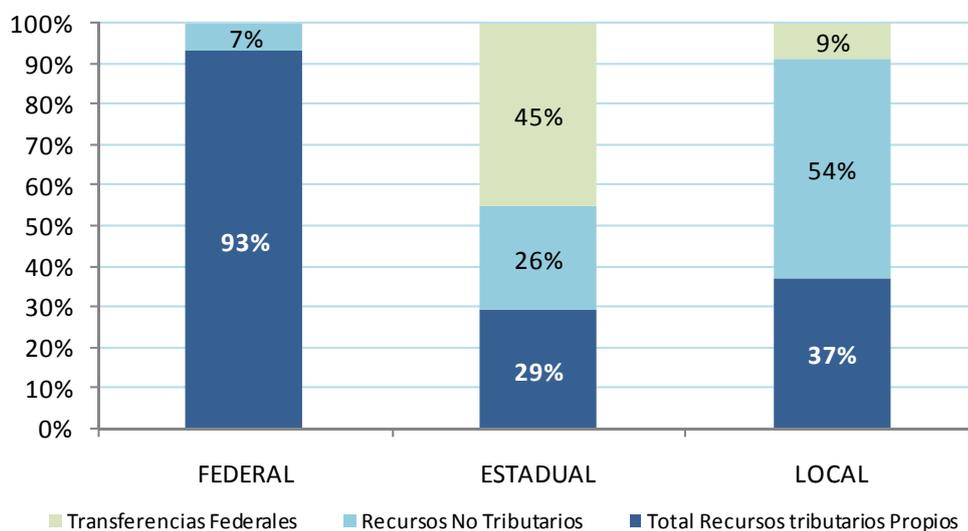
Estructura de ingresos tributarios. Gobierno Estadual (2008-2009)



IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

La recaudación se encuentra menos concentrada en los gobiernos estatales que en el Commonwealth, distribuyéndose de manera más uniforme entre varios gravámenes. En el ejercicio fiscal 2008-2009, el impuesto de mayor recaudación a nivel estadual fue el Impuesto a las Nóminas Salariales, que representó el 33% del total. Le siguieron en importancia relativa el impuesto a los Sellos con un 19%, el Impuesto a los Automotores (13%), el Impuesto a la Propiedad Inmueble (13%), y el Impuesto a los Juegos de Azar (10%).

Estructura de financiamiento del Estado Australiano, 2008-2009



IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

Dentro de la estructura de ingresos de la Federación, los ingresos de fuentes tributarias representan más del 70% del total de recursos, teniendo un mayor peso relativo en la estructura del Gobierno Federal que en la de los Estados. Como consecuencia, el gasto que realizan los Estados depende, en gran medida, de las transferencias provenientes desde el Commonwealth (éstas representan el 45% de los recursos de los estados). En los gobiernos locales, por su parte, los ingresos tributarios representaron el 37% del total de ingresos mientras que las transferencias federales un 9%, proviniendo su principal fuente de ingresos de los Recursos No Tributarios.

II.1.1.2. Potestades de gasto

La Constitución australiana define taxativamente las potestades legislativas y reguladoras que tiene el Commonwealth. Todas las funciones que la mencionada normativa no asigna al gobierno federal, quedan por residuo delegadas a los gobiernos estatales.

El Gobierno Federal tiene competencia en cuestiones relacionadas con el ámbito internacional (seguridad nacional, relaciones exteriores, comercio internacional, servicios postales, telecomunicaciones, etc.), el sistema monetario y financiero (moneda y bancos), el sistema judicial y el sistema de bienestar y previsión social.

Esta lista taxativa deja librado al accionar de los Estados importantes funciones en materia de prestación de servicios públicos tales como educación, salud, desarrollo urbano y rural, transporte e infraestructura vial, construcción y edificación, suministro de energía, agua y gas, entre otros.

De todos modos y tal como ha sucedido con las potestades de imposición, el Commonwealth ha extendido su competencia con el transcurso de los años hacia funciones teóricamente bajo la autonomía de los gobiernos subnacionales, como el caso de la prestación de servicios educativos y sanitarios².

Gasto Público por niveles de gobierno (% del PBI)

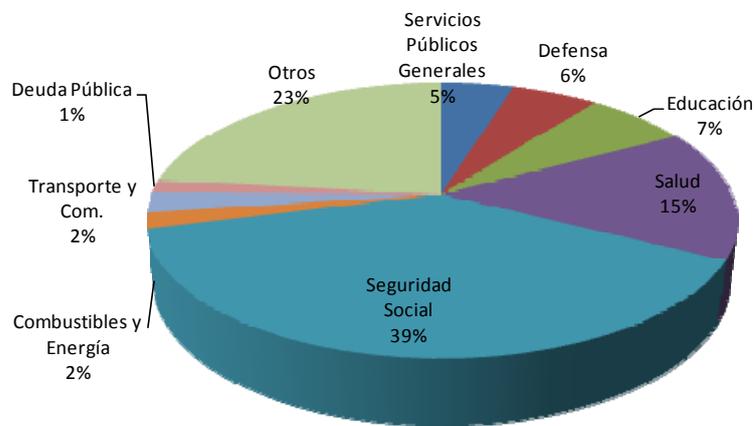
Periodo	Federal	Prov. Y Loc.	Total
2004-05	17,5%	13,4%	30,9%
2005-06	17,0%	13,3%	30,3%
2006-07	16,7%	13,2%	29,9%
2007-08	16,6%	13,0%	29,6%
2008-09	19,1%	14,2%	33,4%

IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

² En el caso de la educación, los Estados y territorios tienen la responsabilidad de administrar y financiar los niveles educativos primario y secundario. El gobierno central financia la educación universitaria y provee fondos adicionales a colegios y escuelas, además de asistencia financiera a alumnos.

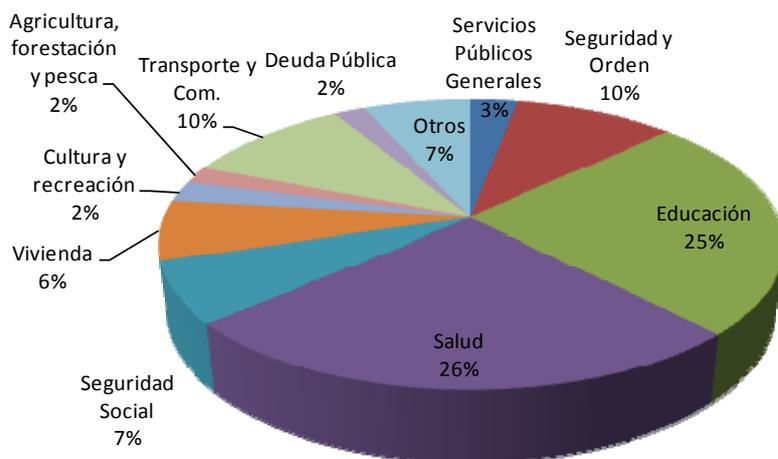
En el ejercicio fiscal 2008-2009, el 39% del gasto total del gobierno federal se destinó al sistema de bienestar y seguridad social. Le siguieron en importancia las partidas destinadas a servicios de salud (15%), defensa (8%) y educación y cultura (8%). En el consolidado de gobiernos estatales, las partidas más importantes fueron destinadas a salud (26%), educación y cultura (25%), transporte y comunicaciones (10%) y seguridad (8%).

**Composición del gasto público por finalidad y función. Gobierno Estatal
2008-2009**



IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

**Composición del gasto público por finalidad y función. Gobierno Estatal
2008-2009**

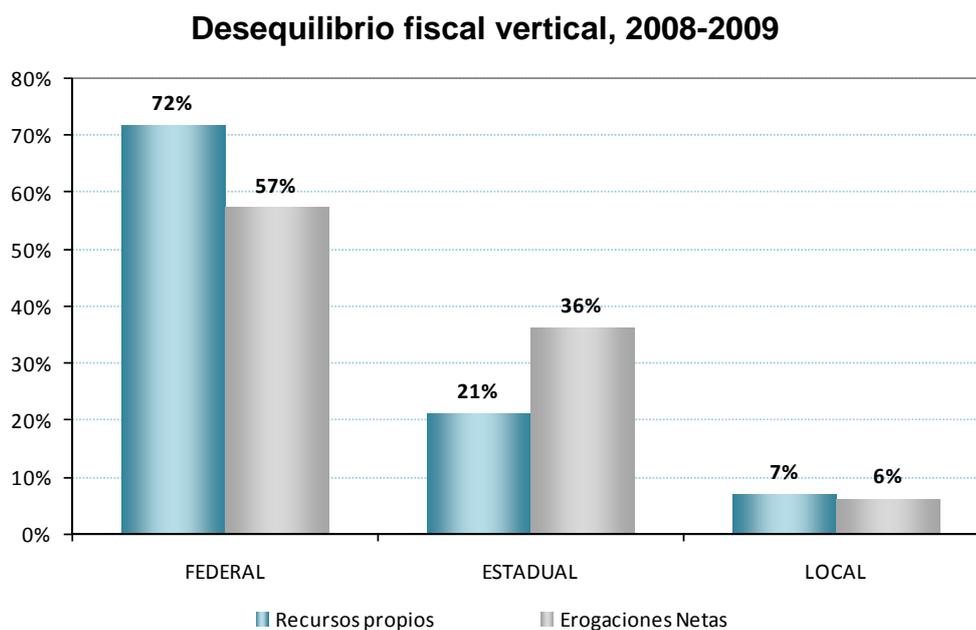


IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

II.1.1.3. El desequilibrio fiscal vertical

Los Estados australianos tienen una importante responsabilidad en materia de prestación de bienes y servicios públicos: proveer a sus habitantes de servicios educativos, sanitarios, de transporte, seguridad, etc. Pero la delegación de estas responsabilidades en materia de satisfacción de necesidades ciudadanas no ha sido acompañada por una descentralización similar de fuentes de financiamiento y los Estados necesitan de transferencias de ingresos para cubrir el accionar de sus respectivas administraciones.

A nivel de gobierno federal sucede el fenómeno contrario: cuenta con fuentes de ingresos que generan una masa de recursos que excede al monto que se requiere para el financiamiento de las actividades bajo su administración.



IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

Este desfase entre ingresos y gastos en los dos niveles superiores se conoce desde la perspectiva teórica como un “desequilibrio fiscal vertical”. Este fenómeno se origina cuando uno de los niveles de gobierno en un sistema federal, generalmente el de mayor jerarquía constitucional, tiene un excedente de ingresos propios por sobre sus responsabilidades de gasto, mientras que en los niveles

inferiores de gobierno se presenta lo contrario, con competencias de gasto superiores a las fuentes de financiamiento propias disponibles. En Australia se presenta claramente este desequilibrio fiscal vertical.

El Commonwealth genera de manera autónoma aproximadamente el 72% del total de ingresos públicos de la federación, mientras que bajo su administración se encuentra sólo el 57% del gasto público consolidado. Los Estados, por su parte, generan el 21% del total de ingresos, mientras que tienen competencias de gasto que representan el 36% del total de erogaciones. Los gobiernos locales recaudan el 7% del total de ingresos y sus gastos representan el 6% del total.

Para atemperar el desequilibrio fiscal vertical Australia cuenta con un sistema de coordinación financiera que se basa en la coparticipación federal de la recaudación del impuesto a los bienes y servicios y otras transferencias de ingresos del Commonwealth a los gobiernos subnacionales. En la actualidad las transferencias por todo concepto representan aproximadamente el 26% del gasto total del Commonwealth.

El nivel del desequilibrio fiscal vertical también puede ser medido como los recursos tributarios transferidos desde el Commonwealth hacia los estados, como porcentaje del total de ingresos fiscales de los mismos. En 2008-09, el Commonwealth transfirió aproximadamente \$84 mil millones hacia los estados bajo la modalidad de asistencia general y pagos de propósitos específicos, lo que representó casi el 49,2% del total de ingresos de los estados.

II.1.1.4. El desequilibrio fiscal horizontal

Una debilidad que debe superar todo país federal en materia fiscal es la presencia de desequilibrios fiscales horizontales. Este problema se presenta cuando difiere la capacidad de los Estados para financiarse con sus propios recursos. Los Estados de mayor desarrollo económico y de mejor dotación de recursos de la producción en términos relativos se encuentran favorecidos para la prestación de bienes y servicios públicos. Así, pueden brindar el mismo nivel de prestación a un menor costo relativo, es decir imponiendo una menor presión tributaria nominal sobre sus respectivos territorios.

Mapa de Australia

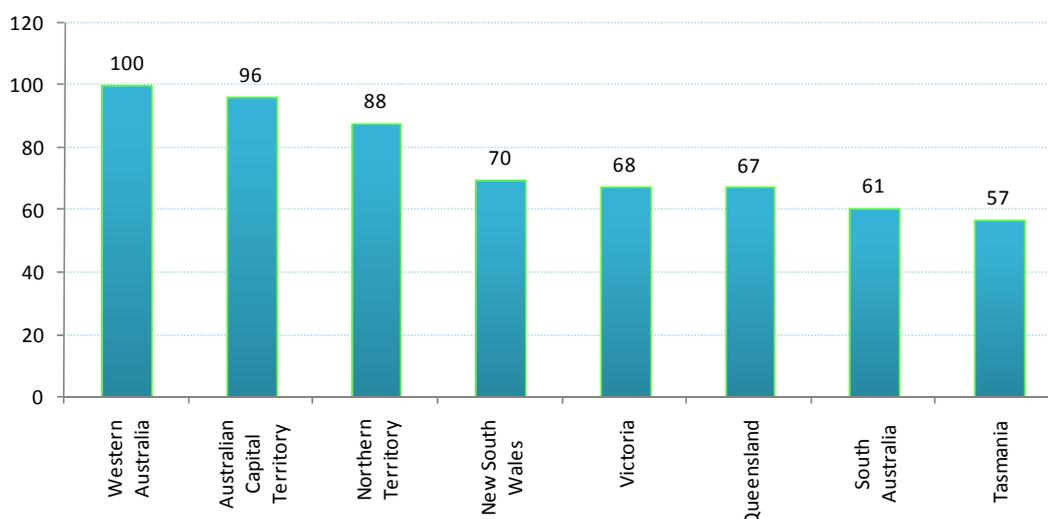


El primer aspecto que debe analizarse para determinar la existencia o no de un desequilibrio fiscal horizontal es la capacidad de los gobiernos subnacionales de financiar autónomamente su gasto. Esta capacidad viene dada por el stock de capital físico y el nivel de transacciones corrientes de cada jurisdicción. Los Estados aplican distintos tipos de tributos sobre estos conceptos para obtener su financiamiento. No se dispone de estadísticas acerca del patrimonio físico de cada Estado, pero sí una variable proxy del nivel de actividad corriente de las jurisdicciones: el valor de la producción de bienes y servicios finales durante un año (PBG).

El estado de Western Australia es el que alcanza el valor máximo en Producción de bienes y servicios finales per cápita en 2009. Lo contrario sucede en el Estado de Tasmania, de menor nivel de actividad en términos relativos al resto. En el Estado de mayor generación anual de ingresos per cápita (Western Australia), éste flujo fue un 43% superior al del Estado de menor generación anual (Tasmania).

Producto Bruto Geográfico Per Cápita 2009

(en índices, Western Australia=100)



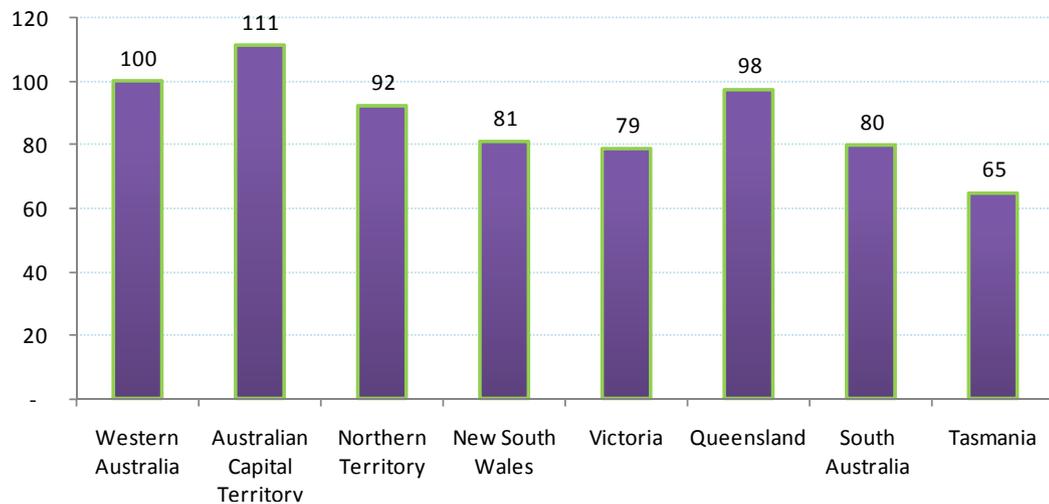
IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

Para una estructura tributaria homogénea en términos de su composición y de su carga, la mayor capacidad relativa de un Estado para generar sus propios ingresos debería traducirse en la práctica en una mayor recaudación fiscal relativa. En el siguiente gráfico puede observarse que el Territorio de la Capital Australiana, segunda jurisdicción de mayor dinamismo en materia de PBG, es la que en términos relativos tiene la mayor recaudación fiscal per cápita. Esta jurisdicción recauda un 33% más de lo que recauda en promedio el conjunto de Estados. Por otra parte, el Estado de Tasmania, el más desfavorecido en materia de PBG, recauda un 23% menos que el promedio.

En síntesis, la federación australiana tiene Estados más favorecidos que otros en materia de ingresos propios, lo cual plantea un problema de inequidad en la distribución de los recursos y el desafío de atenuar esta situación a través de un sistema de transferencias intergubernamentales.

Ingresos Fiscales Propios Per Cápita 2008-2009

(en índices, Western Australia=100)*

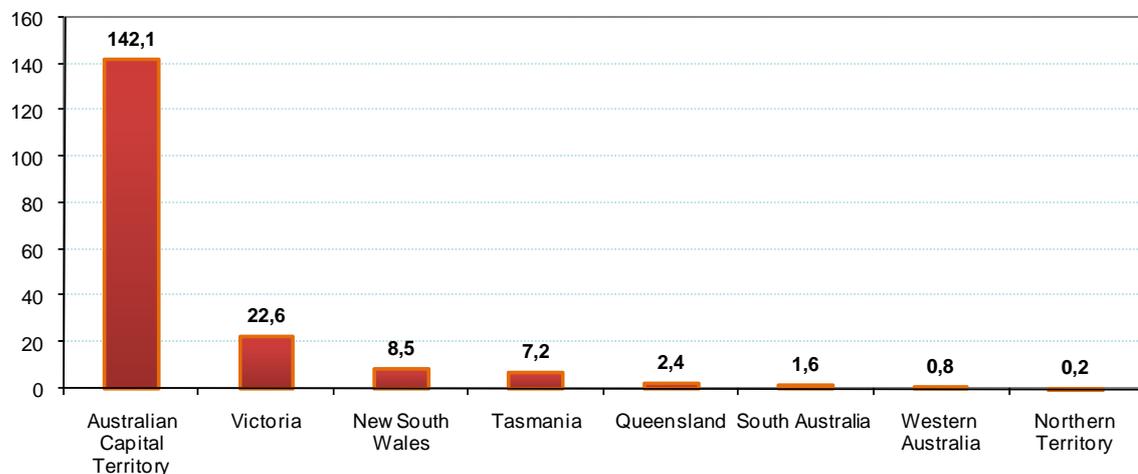


* Estados ordenados de acuerdo a PBG en orden descendente.
IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

Pero un desequilibrio fiscal horizontal no sólo puede originarse por heterogeneidad en la distribución de fuentes generadoras de ingresos fiscales, sino que puede obedecer también a diferencias en el costo de la prestación de bienes y servicios públicos de las distintas jurisdicciones. La cuestión es que la provisión de bienes y servicios públicos se ajuste a las características económicas, demográficas, geográficas, etc., de los Estados subnacionales, que en caso de no ser homogéneas, pueden generar un importante diferencial de costos.

Densidad demográfica

(Año 2006, en habitantes/Km²)



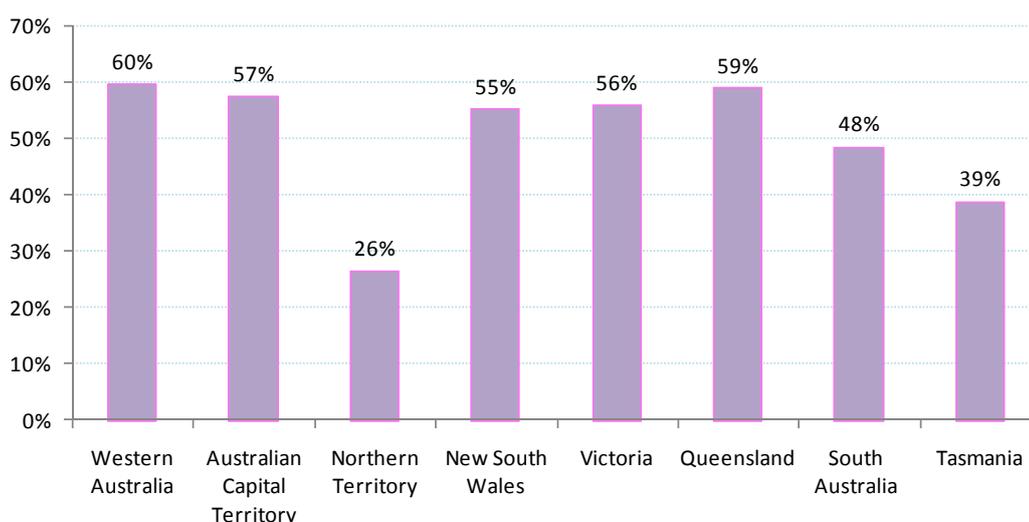
IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

Un ejemplo concreto de una variable que afecta claramente el costo de la actividad del Estado es la densidad demográfica. Es de esperar que mientras mayor sea la densidad demográfica menor el costo per cápita de proveer un determinado nivel de infraestructura económica y social. En el caso concreto de Australia, existe una importante heterogeneidad en materia de densidad demográfica. La jurisdicción más poblada en relación a la superficie de su territorio es, por mucha diferencia, la Capital Australiana, con 142 personas por Km², mientras que el Territorio del Norte, con 0,14 personas por Km², es la jurisdicción menos poblada.

Las diferencias económicas, demográficas, sociales, etc., entre Estados de la federación australiana hacen que ésta, presente un desequilibrio fiscal horizontal al nivel de los Estados y Territorios Nacionales.

Existe correspondencia fiscal cuando cada nivel de gobierno (nacional, provincial y municipal) cuenta con los recursos propios suficientes para financiar el gasto que ejecuta. El marcado desequilibrio vertical existente en Australia genera que en promedio los estados y territorios australianos sólo logren solventar el 50% del gasto que realizan.

Recursos propios de los Estados en relación al gasto total
(2008-2009)



IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics.

Puede verse que algunos de los Estados económicamente más desarrollados del país financian poco menos del 60% de su gasto con recursos propios (caso de Western Australia y Territorio de la Capital Australiana).

A los efectos de atenuar este desequilibrio el Commonwealth define una buena porción de sus transferencias de ingresos utilizando un criterio de igualación fiscal horizontal (IFH), por el cual se asignan más recursos, en términos relativos per cápita, a los Estados y Territorios menos favorecidos.

II.1.2 Sistema de coordinación financiera

En términos cuantitativos, las transferencias de ingresos no condicionadas han sido históricamente más importantes que las asignaciones de fondos condicionadas.

Transferencias de ingresos a los estados y gobiernos locales. En dólares australianos.

Concepto	1999-2000		2008-2009	
	En miles de millones	En % del total	En miles de millones	En % del total
Transferencias no condicionadas// GST	24,5	58,9	45,5	57,8
Transferencias condicionadas	17,1	41,1	33,1	42,2
Total de transferencias	41,6	100	78,6	100

IARAF con datos del Tesoro Australiano, "Federal Financial Relations", Budget Paper N°3, 2008-2009.

Para el ejercicio fiscal 2008-2009 se determinó que las transferencias con asignación específica se destinaran mayoritariamente a educación, salud y seguridad social. También resultó importante la asignación de fondos a vivienda y transporte.

Los ingresos que genera el Impuesto General a los Bienes y Servicios (GST) son transferidos a los Estados siguiendo la metodología de igualación fiscal

horizontal (MIFH), cuyo objeto es el de promover una distribución más homogénea de los recursos públicos entre los Estados miembros de la Federación.

Para evaluar la efectividad de la MIFH en garantizar el acceso a un nivel estándar de bienes y servicios públicos a cualquier habitante de la federación, puede tomarse como una primera aproximación, el gasto per cápita que realiza cada Estado. Se parte de la base que una mayor igualación de ingresos per cápita trae aparejada una mayor proximidad a la posibilidad de prestar un servicio uniforme en todas las jurisdicciones del país. Ello se debe a que los niveles de ingreso per cápita después de transferencias determinan la capacidad de gasto de una jurisdicción (claro está, sin considerar el endeudamiento o alguna otra forma de financiación).

La medida tradicional para explicar la variabilidad de un conjunto de datos es el Coeficiente de Variación. Esta medida pretende proporcionar una idea clara del grado de dispersión existente entre los distintos estados o comunidades que aún subsiste después de realizadas las transferencias desde el gobierno central. De esta manera, la variabilidad en los niveles de ingresos per cápita después de transferencias puede ser tomada como proxy de la variabilidad existente entre la capacidad de gasto per cápita de cada jurisdicción.

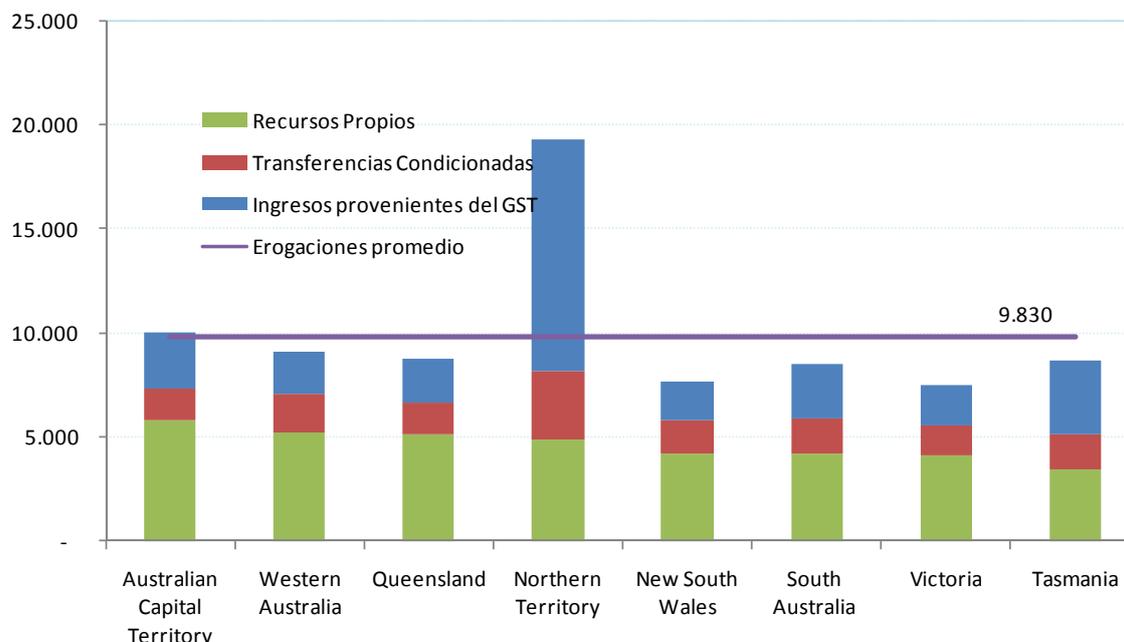
En Australia el coeficiente de variación de los ingresos después de transferencias (excluyendo del análisis a los territorios) asciende a 7,7%. Tal como se expondrá en las secciones posteriores, del los tres países bajo análisis, Australia es quién presenta el menor grado de dispersión de los ingresos per cápita de sus jurisdicciones, siendo ello una señal clara de los efectos igualadores del sistema de transferencias australiano a la hora de nivelar capacidades fiscales.

Otro indicador del grado de variabilidad es el Máximo / Mínimo. En Australia la diferencia entre el estado de mayor nivel de ingresos finales per cápita (Western Australia) y el de menor (Victoria), es de 22%.

En el Gráfico siguiente puede apreciarse que existe un importante grado de uniformidad entre el gasto per cápita medio de la federación y los ingresos (propios más transferencias) per cápita de las distintas administraciones. La única excepción la constituye el Territorio del Norte cuyo ingreso per cápita casi duplica el gasto

medio de la federación³. El resto de jurisdicciones gasta en términos per cápita entre el 75% (Victoria) y el 104% (Capital Australiana) de lo que se gasta en promedio por habitante en toda la federación.

Efectos de la Igualación Fiscal australiana 2008-2009
(orden decreciente de acuerdo a recursos propios por habitante)



IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

II.1.3. Reforma del sistema tributario

Con el objetivo de estimular el crecimiento económico sustentable, mejorar la competitividad de la economía e incrementar el nivel de vida de sus ciudadanos, el gobierno federal australiano realizó una importante reforma en su sistema tributario que entró en vigencia a partir del año 2000. Se trató de una reforma integral, que no sólo alcanzó a la política tributaria, sino también a cuestiones de administración tributaria, tales como los sistemas de pago y de registración. Los cambios de política tributaria alcanzaron prácticamente a todos los impuestos vigentes en Australia con distintas implicancias. En lo que respecta a los impuestos al consumo, se sustituyó

³ Una de las explicaciones del importante diferencial que existe entre el gasto público medio del Territorio del Norte y del resto de jurisdicciones podría ser la baja densidad poblacional que tiene esta región comparada con el resto del territorio nacional (0,1 personas por Km² vs. 3 personas por Km²).

el impuesto a las ventas mayoristas por un impuesto a los bienes y servicios (GST tax).

Paralelamente a la reforma del sistema tributario se realizó un acuerdo entre el gobierno nacional y los Estados, firmado en abril de 1999, con el objeto de reformar las relaciones financieras intergubernamentales. Esta reforma se planteó con relación a distintos objetivos de política económica:

Incrementar el poder de imposición de los Estados. Dado que los Estados no podían gravar bienes y servicios ni tampoco imponer impuestos aduaneros, que desde 1942 habían delegado al gobierno federal su potestad para gravar los ingresos personales y empresarios y que recientemente la Suprema Corte de Justicia se había expedido respecto a que la imposición estatal sobre franquicias de negocios violaba la Constitución Australiana, por lo que estos gravámenes debían ser eliminados de la estructura tributaria estadual, el gobierno nacional creía conveniente mejorar la posición financiera de los Estados proveyendo acceso a fuentes de ingresos tributarios más robustas⁴.

Eliminar impuestos distorsivos. Los Estados recaudaban el 20% del total de ingresos tributarios de la federación a fines de la década de los '90, contando con aproximadamente 35 impuestos distintos en sus estructuras tributarias. Para el gobierno federal, los costos de cumplimiento y de administración de este sistema tributario eran sumamente elevados. Además, sostenía que este sistema introducía importantes distorsiones en la asignación de recursos a través de impuestos tales como el Impuesto de Sellos y el Impuesto a los débitos y a las entidades financieras. El gobierno central se proponía entonces promover la eliminación de un conjunto de impuestos a los efectos de disminuir la interferencia del sistema tributario sobre las decisiones de los agentes económicos.

En el acuerdo firmado se estableció que a partir del primero de julio de 2000, el gobierno federal sustituiría el impuesto a las ventas mayoristas por el impuesto a los bienes y servicios, cediendo su recaudación a los Estados. A cambio de esta cesión, el gobierno Central eliminó las transferencias de ingresos en concepto de

⁴ Por estas decisiones judiciales el gobierno federal se hizo cargo de cobrar estos impuestos vedados a los Estados, para luego transferirlos a los Estados en concepto de "pagos en reemplazo de los ingresos perdidos".

asistencia financiera (Financial Assistance Grants)⁵, los pagos en concepto de fuentes tributarias vedadas por decisiones de la Suprema Corte de Justicia (Revenue Replacement Payments)⁶, y comprometió a los Estados a la eliminación de nueve impuestos de naturaleza distorsiva de sus respectivas estructuras tributarias.

En la actualidad el GST es administrado por el gobierno nacional, aunque la potestad del tributo corresponde a los Estados. En la práctica, la potestad estadual sobre el GST no es plena dado que cualquier cambio en la estructura del tributo debe tener la aceptación de la mayoría de los Estados y también la del Commonwealth. La recaudación del GST se destina completamente a los gobiernos estadales bajo la Metodología de Igualación Fiscal Horizontal (Horizontal fiscal equalisation).

Como se preveía que la recaudación del GST no sería suficiente como para reemplazar los ingresos que perdían los Estados, el gobierno federal asumió el compromiso de no deteriorar la ecuación fiscal de estos últimos definiendo un monto mínimo a distribuir a los Estados durante un período de transición de tres años (Guaranteed Minimum Amount).

⁵ Eran Transferencias de carácter general, no condicionadas, que constituían la principal fuente de recursos transferidos a los Estados y a los gobiernos locales. Esta partida era indexada anualmente según la inflación de precios minorista y el crecimiento poblacional, con la intención de mantener constante en términos reales y per cápita la masa de recursos transferida.

⁶ Este tipo de transferencia surgió en el año 1997, cuando la Suprema Corte de Justicia dictaminó que los impuestos por franquicias de negocio que cobraban los Estados, violaban la normativa constitucional dado que no habilita a estos últimos a imponer gravámenes sobre cualquier tipo de consumo. El Gobierno Federal asumió el compromiso de administrar dicho impuesto y devolver su producido a los Estados.

II.2. Canadá

II.2.1. Introducción

Canadá se constituye como uno de los países federales más extensos y heterogéneos del mundo formado en la actualidad por un nivel superior de gobierno, diez estados que conforman el nivel medio (Alberta, la Columbia Británica, Manitoba, Nuevo Brunswick, Terranova y Labrador, Nueva Escocia, Ontario, la Isla del Príncipe Eduardo, Quebec y Saskatchewan), junto con tres territorios (los Territorios del Noroeste, Nunavut y el Yukón) y numerosos gobiernos locales⁷.

Una de las características centrales de esta organización federal es su alta descentralización en las relaciones entre el gobierno federal y los provinciales, a la vez que una significativa centralización en los arreglos entre gobiernos provinciales y locales, al punto que suele considerarse a los últimos como “criaturas de las provincias”⁸, al recibir sus poderes y responsabilidades de la legislación subnacional.

En cambio, los gobiernos provinciales cuentan con extenso poder para legislar en materia de naturaleza local o privada, tales como administración de justicia, educación, instituciones públicas (hospitales, prisiones, etc.), derechos civiles y de propiedad, entre otros. Por su parte, las potestades federales recaen mayormente en áreas como regulación del comercio, defensa, dinero y banca, derecho penal, deuda pública y en cualquier otra no explícitamente asignada a los gobiernos provinciales. Esto es, una separación de potestades fiscales relativamente en línea con lo recomendado por la teoría de los bienes públicos locales y nacionales.

II.2.2. Distribución de potestades fiscales

La participación de los recursos del gobierno nacional en el PIB se mantuvo casi constante en los últimos cinco años. Por su parte, los recursos obtenidos por los

⁷ Incluye ciudades, pueblos, villas, distritos de servicios especiales, etc.

⁸ Krelove et al (1997).

gobiernos subnacionales de Canadá (excluyendo transferencias intergubernamentales), como porción del PIB, aumentaron dos puntos porcentuales, encontrándose en el 2009 en un 22,5%, reflejándose dicho comportamiento en la presión tributaria del consolidado.

Ingresos públicos por niveles de gobierno (% del PIB)

	Federal	Estadual y Local	TOTAL
2005	15,7%	20,5%	36,2%
2006	15,8%	20,9%	36,7%
2007	15,4%	21,2%	36,7%
2008	16,1%	21,4%	37,5%
2009	15,9%	22,5%	38,4%

IARAF con base a datos de la OECD

Por el lado del gasto público, los gobiernos subnacionales y locales han explicado en mayor medida la progresiva participación del Estado en el PIB en los últimos años. Estas cifras muestran, además, un profundo proceso de descentralización de funciones al nivel intermedio de gobierno, y con ello, logran explicar la expansión del gasto verificada en áreas asignadas a las provincias, como educación y salud.

Erogaciones por niveles de gobierno (% del PIB)

	Federal Neto	Provincial y Local Neto	TOTAL
2005	13,9%	26,5%	40,4%
2006	13,5%	27,1%	40,6%
2007	13,5%	27,4%	40,9%
2008	13,7%	27,8%	41,6%
2009	14,0%	30,7%	44,6%

IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency.

II.2.2.1. Fuentes de ingresos tributarios

El mandato constitucional que siguió a la Confederación de 1867 restringía severamente las potestades tributarias de provincias y municipios. Sin embargo, una serie de decisiones legales y acuerdos políticos ampliaron significativamente las fuentes de financiamiento provincial, de manera que actualmente el gobierno federal y los subnacionales tienen acceso simultáneo a las principales fuentes de tributación (sistema de concurrencia).

Históricamente las decisiones de los tribunales de justicia han resultado en general favorables para el aumento de las responsabilidades de las provincias en lo que a potestades de gastos e imposición se refiere.

La situación actual es, por lo tanto, de *concurrencia* en cuatro de las principales fuentes tributarias, como son la imposición sobre los ingresos personales y de sociedades, sobre las ventas y la seguridad social. A su vez, el gobierno federal tiene exclusividad en los gravámenes sobre el comercio exterior y los ingresos de no residentes, mientras que los restantes niveles gravan la propiedad, los juegos de azar y los recursos naturales.

Principales impuestos por nivel de gobierno

	Gobierno Federal	Gobiernos Provinciales
Impuestos sobre Ingresos Personales	✓	✓
Impuestos sobre Ingresos de Sociedades	✓	✓
Impuestos a las Ventas	✓	✓
Impuestos para Seguridad Social	✓	✓
Impuestos sobre Comercio Exterior	✓	
Impuestos sobre No Residentes	✓	
Impuestos a la Propiedad		✓
Impuestos a los Juegos		✓
Regalías por Recursos Naturales		✓

IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency.

Con relación a lo habitualmente aconsejado por la teoría del federalismo fiscal, los mayores inconvenientes derivados de esta definición de potestades provienen de la imposición a nivel subnacional a los ingresos de sociedades y a los

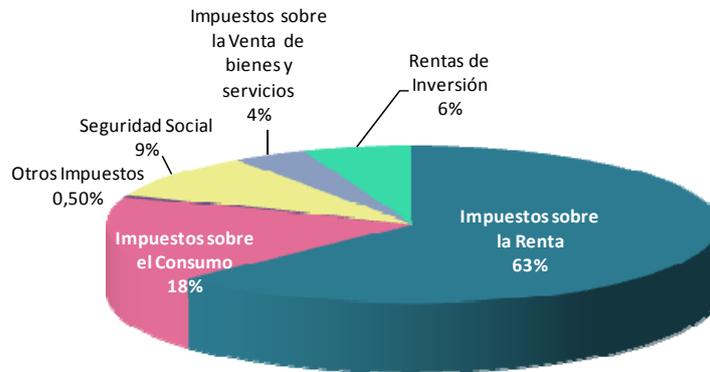
recursos naturales. En el primer caso dada la alta movilidad del factor capital y en el segundo por tratarse de recursos muy asimétricamente distribuidos entre provincias. No obstante, para ambos problemas se han previsto algunas soluciones, como se analizará luego (armonización de la legislación y administración tributaria en el primer caso, y existencia de un sistema de igualación fiscal entre provincias, en el restante).

Como resultado del sistema canadiense de concurrencia de algunas fuentes y separación de otras, en la actualidad los recursos tributarios de las provincias se hallan más diversificados que los de la esfera nacional de gobierno. En este último caso, el impuesto sobre los ingresos representó en el 2009, más de la mitad de la recaudación (63%), mientras que en las provincias este representó alrededor del 35%. No obstante, el Impuesto sobre la Renta es también la fuente de recursos tributarios más importante en estas últimas.

Este impuesto ha tenido una historia de marchas y contramarchas. Previo a la II Guerra Mundial existía como dos impuestos separados: cada nivel de gobierno fijaba sus bases, exenciones, alícuotas, etc. Durante el período bélico, en cambio, las provincias decidieron otorgar al gobierno federal en forma temporaria el derecho a recaudar en forma exclusiva el impuesto sobre los ingresos, contra la creación de un sistema de transferencias desde este nivel de gobierno hacia el subnacional⁹. En 1962 se reemplazó ese esquema por el de acuerdos en la recolección de impuestos, en los que el gobierno federal cede parte del “espacio” fiscal a las provincias para que vuelvan a gravar los ingresos personales. De este modo, cada provincia recibe una tasa porcentual uniforme común de los recursos federales recogidos dentro de la misma, además de la posibilidad de aplicar su propia tasa por arriba de la estándar federal. Actualmente el sistema funciona de esa manera, con la excepción de Québec, que aplica su propio impuesto a los ingresos personales.

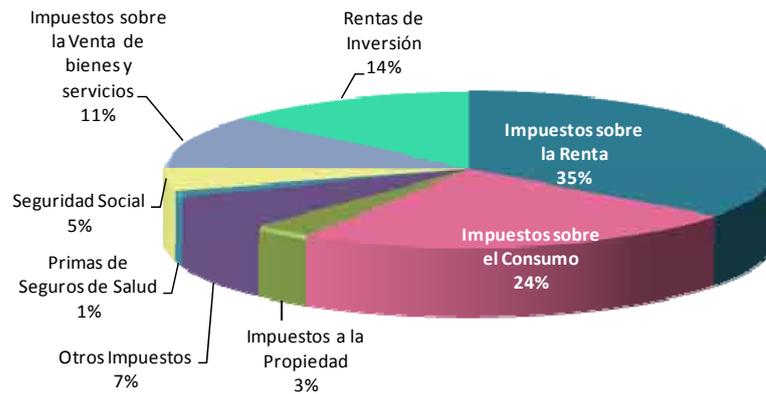
⁹Transferencias que comienzan a incluir aspectos de igualación entre provincias, además de los devolutivos.

Estructura de ingresos tributarios. Gobierno Federal. Año 2009.



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency.

Estructura de ingresos tributarios. Gobiernos Provinciales. Año 2009.



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency.

Respecto de los impuestos sobre el consumo, que tanto a nivel federal como provincial representan la segunda fuente de recursos, provee aproximadamente un 18% y un 24% de la recaudación respectivamente.

Otros dos impuestos que a nivel provincial constituyen parte importante de los recursos por ellas recaudados son, el Impuesto sobre las Rentas de Inversión y los Impuestos sobre las Ventas de bienes y servicios con 14% y 11% respectivamente.

Canadá es un caso particular debido a las características únicas que presenta en la actualidad el sistema de impuestos sobre las ventas a nivel subnacional. En

este país existen cuatro tratamientos impositivos diferentes que aplican distintos grupos de provincias.

Un primer grupo, compuesto por tres provincias (Newfoundland, Nova Scotia y New Brunswick), utiliza un sistema armonizado de impuestos (Harmonized Sales Tax, HST), que funciona como un IVA “mochila”¹⁰ sobre el impuesto a los bienes y servicios (Goods and Service Tax, GST), aplicado por el gobierno federal en todo el territorio nacional. El HST es administrado por el gobierno federal a una tasa uniforme, y luego repartido entre las provincias en base a estimaciones del consumo en cada una de ellas (bajo un criterio “devolutivo”). Desde Julio del año 2010, el estado de Ontario armonizó el impuesto a las ventas minoristas (IVM) con el GST para implementar el HST, mientras que British Columbia hizo lo mismo con su impuesto a las ventas. Anteriormente, en estos estados, dichos impuestos convivían con el impuesto federal GST pero funcionan de manera independiente, administrados por los propios gobiernos provinciales. Éstos determinaban las características del tributo, el sujeto responsable del pago del impuesto y de su cobro, así como la liquidación del mismo.

Un segundo caso es el de la provincia de Québec, en donde se aplica el impuesto a las ventas de Québec (Québec Sales Tax, QST). El mismo es un IVA subnacional, aplicado sobre la misma base que el GST, pero con la característica de que ambos niveles de gobierno fijan independientemente la tasa y la base del impuesto. La provincia de Québec es la encargada de recaudar tanto el QST como el GST. El sistema QST/GST puede clasificarse como el de un IVA “dual”¹¹.

Por último, un grupo de siete provincias (Alberta, Manitoba, Northwest Territories, Nunvaut, Prince Edward, Saskatchewan y Yukon) no aplican impuestos provinciales a las ventas, las cuales quedan gravadas únicamente con el GST.

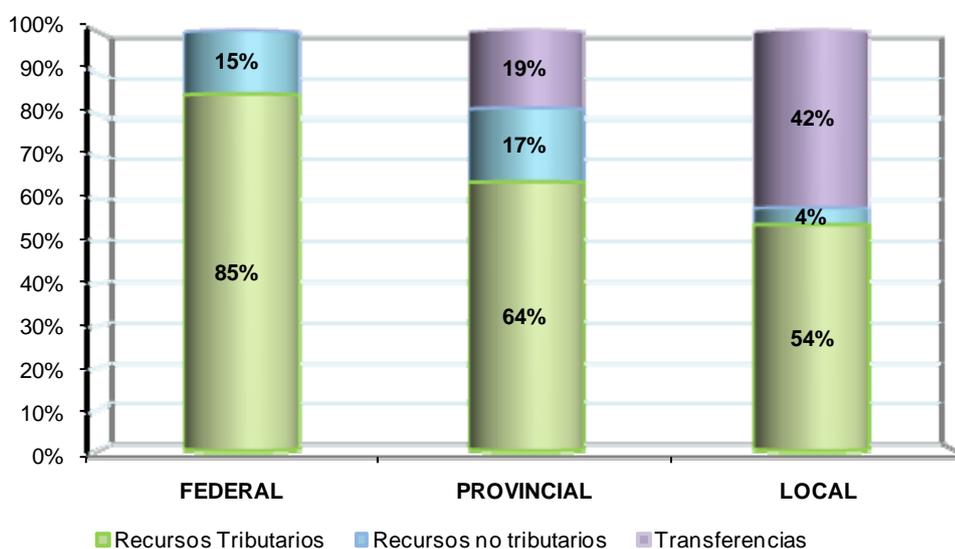
¹⁰ El IVA “mochila” se caracteriza por la coexistencia de dos tipos de IVA, uno nacional y otro provincial. Ambos impuestos son aplicados sobre la misma base y la administración de los mismos es llevada a cabo por un sólo fisco (por lo general del gobierno central).

¹¹ El IVA “dual” se caracteriza por la coexistencia de la aplicación de dos IVA, uno nacional y otro estadual. Ambos niveles de gobierno tienen plena autonomía en la fijación de las alícuotas y bases imponibles. El impuesto puede ser recaudado por un solo ente fiscalizador pero también la administración puede ser llevada a cabo en los dos niveles, aunque ello implique un costo administrativo mayor.

Sin embargo, todas las provincias mantienen administraciones tributarias independientes con respecto a una parte importante de sus ingresos públicos (McLarty, 1998).

Finalmente, en el siguiente gráfico se presenta la estructura consolidada de financiamiento de los tres niveles de gobierno que conforman la federación. Se destaca la preeminencia de las fuentes tributarias como fuente principal de recursos. En el caso del gobierno federal el 85% de sus ingresos son tributarios. En los gobiernos subnacionales, por su parte, también existe una alta presencia de recaudación tributaria propia (64% a nivel provincial y 54% a nivel local). No obstante, parte de sus recursos provienen de transferencias intergubernamentales. Así el 17% de los recursos de las provincias está explicado por transferencias desde el gobierno federal, mientras que ese porcentaje asciende a 42% en el nivel municipal, teniéndose en cuenta además las transferencias provenientes de las provincias.

Estructura de financiamiento en Canadá.



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency.

II.2.2.2. Potestades de gasto

El acta constitucional de 1876 fijó las principales responsabilidades de cada nivel gubernamental. Allí se especificó que los bienes con alcance nacional, como la defensa, la investigación, los asuntos internacionales y la política industrial debían ser responsabilidad del gobierno federal¹², mientras que los subnacionales y locales debían atender los bienes y servicios de naturaleza local, como la educación pública, el cuidado de la salud y los servicios urbanos. A su vez, determinó corresponsabilidad en materias como agricultura, pesca, forestación y salud pública.

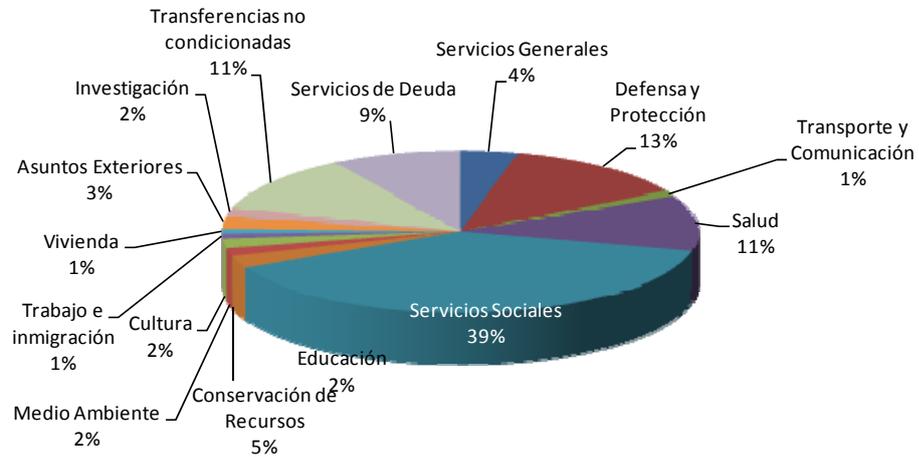
Como fue adelantado, luego de la II Guerra Mundial aumentó notablemente la participación del Estado canadiense en la economía, principalmente a causa de la progresiva implementación de un *Estado de Bienestar*, con sus “redes de seguridad social”. De esta forma, actualmente existen numerosos programas de gasto federales que implican transferencias a individuos (seguros de salud, pensiones por vejez, seguros de desempleo, etc.) y a provincias (para financiar educación postsecundaria, cuidado de la salud y otras áreas de bienestar).

Para el año 2009, las erogaciones en servicios sociales justificaban la mayor parte del presupuesto federal (39%), seguido por el gasto en defensa y protección (13%), salud (11%) y trasferencias no condicionadas (11%).

Las erogaciones provinciales, en cambio, se encontraban menos concentradas entre finalidades que en el caso federal. Así, educación y salud dan cuenta cada una por un 24% y 33% del gasto consolidado respectivamente, siguiendo en importancia los servicios sociales, con un 18%, y los servicios por deudas, con 7% del total.

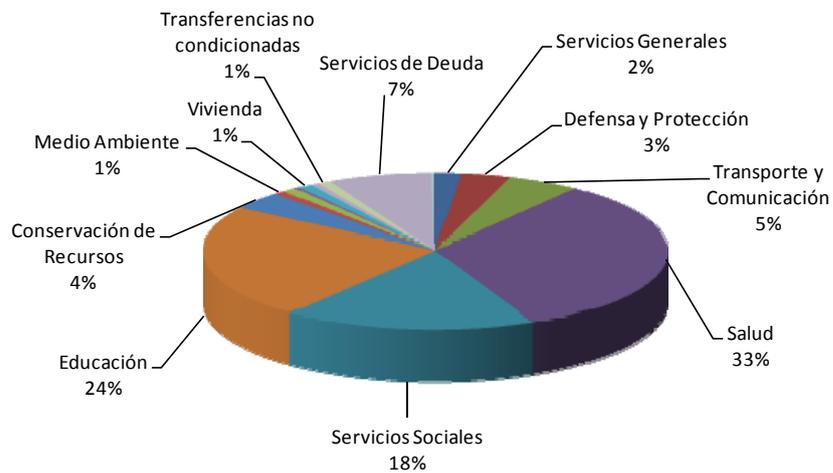
¹² No obstante, el Gobierno Federal también puede gastar en funciones reservadas a las provincias a través del "spending power" que significa el uso de las transferencias condicionadas.

Composición del gasto público por finalidad y función. Gobierno Federal. Año 2009



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency

Composición del gasto público por finalidad y función. Gobiernos provinciales. Año 2009



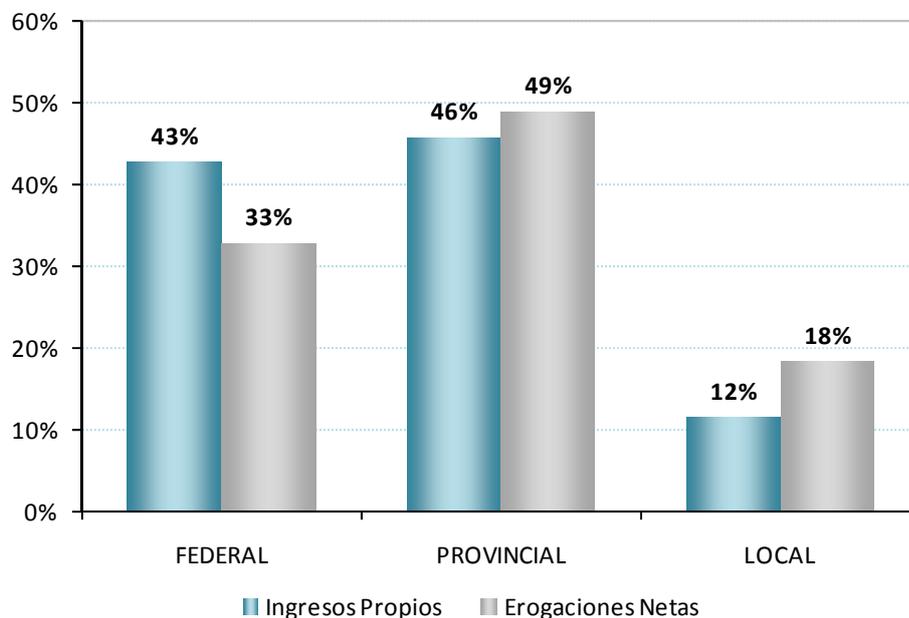
IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency

II.2.2.3. El desequilibrio fiscal vertical

Se especificó que cuando no existe correspondencia entre los gastos e ingresos propios en cada nivel de gobierno que conforma una federación se tiene un problema de desequilibrio fiscal vertical. Tal inconveniente es habitualmente subsanado con algún procedimiento de participación en impuestos recaudados por otro nivel de gobierno o a través de la implementación de transferencias presupuestarias intergubernamentales.

En el caso de Canadá, los niveles provincial y municipal no presentan brechas negativas significativas entre sus erogaciones e ingresos propios. El nivel provincial recauda el 46% del total, siendo responsable del 49% del gasto total. A nivel local ocurre lo mismo, recaudándose un 12% pero gastando un 18%. Los desequilibrios que se presentan a nivel federal se dan en sentido contrario (brecha positiva), dado que se recauda un 43% del total de recursos del país y se efectúan erogaciones por un 33% del total.

Desequilibrio fiscal vertical. Año 2008



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency

II.2.2.4. El desequilibrio fiscal horizontal

Si bien las provincias canadienses no presentan, a nivel consolidado, problemas significativos de desequilibrio vertical, ello no quiere decir que no existan importantes diferencias a nivel desagregado, es decir, lo que se denomina desequilibrios de tipo horizontal.

Las diferencias en las características geográficas y en las dotaciones de recursos y habilidades dentro de una federación generalmente devienen en distintas capacidades para generar recursos fiscales y en diferentes necesidades por erogaciones públicas entre sus jurisdicciones miembros. En el caso canadiense, el problema es exacerbado por la abundancia de recursos naturales en unas pocas provincias, principalmente en Alberta y, en menor medida, en Saskatchewan. Este problema genera la necesidad de instrumentar algún sistema de transferencias que compense a las jurisdicciones en posición desventajosa, de modo que puedan brindar similares niveles de prestación de bienes y servicios con parecidos costos fiscales para los contribuyentes. Como se analizará luego, en Canadá ese papel es cumplido por los pagos de igualación (*equalization transfers*) que realiza el gobierno federal a los provinciales.

Mapa Político de Canadá



División Política de Canadá.

PROVINCIAS	TERRITORIOS
Newfoundland and Labrador – NL	Yukon – Y.T
Prince Edward Island – P.E.I	Northwest Territories – N.W.T
Nova Scotia – NS	Nunavut – Nvt.
New Brunswick – N.B	
Quebec – Que.	
Ontario – Ont.	
Manitoba – Man.	
Saskatchewan – Sask.	
Alberta – Alta.	
British Columbia – B.C	

Canada's national statistical agency

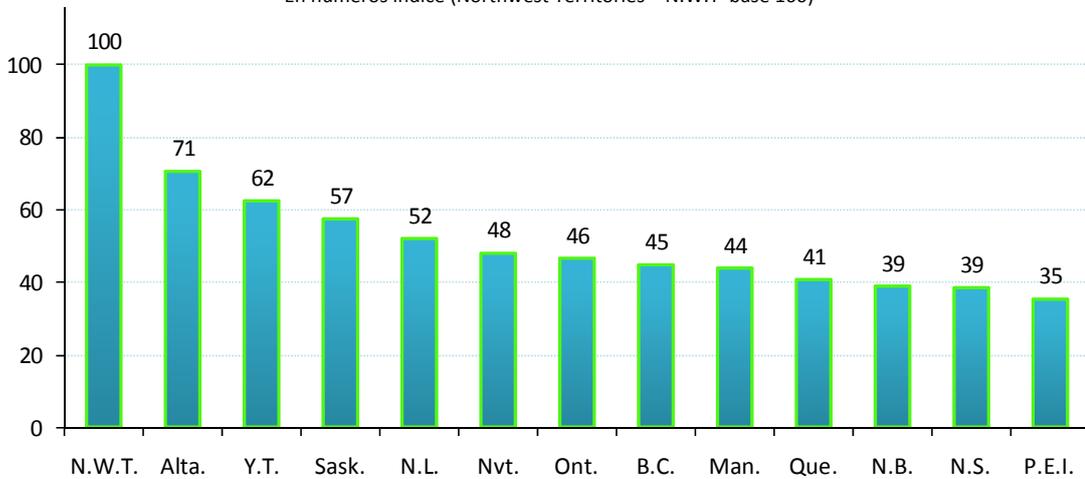
Una forma de analizar las diferencias horizontales entre provincias es comparar sus niveles de PBG per cápita, como variable proxy para medir sus posibilidades para generar recursos al fisco. En el siguiente gráfico se observa que la provincia con menor PBG per cápita (Prince Edward Island, PEI) alcanza un 37% de lo obtenido en la de máximo PBG per cápita (Northwest Territory).

Dejando de lado los territorios nacionales¹³, la provincia de mayor PBG por habitante resulta Alberta, con una brecha del 36% con respecto a PEI.

¹³ Cuyos niveles de ingresos se encuentran muy influidos por las transferencias federales recibidas.

Producto Bruto Geográfico por habitante. Año 2009

En números índice (Northwest Territories – N.W.T base 100)



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency

Las diferencias en PBG per cápita debieran repercutir en la capacidad para recolectar ingresos propios. En el siguiente gráfico se muestra la recaudación propia per cápita en provincias y territorios, ordenados según su PBG por habitante. Excluyendo a los territorios nacionales, se puede observar una relación entre PBG provincial y recaudación propia aproximadamente como la esperada¹⁴, con las siguientes salvedades: i) Québec aparece con una excesiva recaudación para lo que es su posición en los ingresos¹⁵; ii) Las provincias ricas en recursos naturales también salen de la tendencia.¹⁶

El Gráfico 20, en cambio, intenta captar uno de los elementos que pueden incidir en la presencia de diferentes necesidades fiscales entre gobiernos subnacionales, como es la densidad poblacional por kilómetro cuadrado¹⁷. Esta variable sí presenta alta heterogeneidad en Canadá, con diferencias que pueden llegar a más del 1.000%. Se destaca el hecho que tres de las cuatro provincias más densamente pobladas (PEI, NS, NB) son también las que se hallan entre las de menor PBG por habitante e ingresos fiscales per cápita.

¹⁴ A mayores ingresos en la recaudación se consiguen más recursos fiscales propios.

¹⁵ Como se mencionó antes, cuenta con mayor independencia tributaria que el resto de las provincias, resultado de acuerdos con el Gobierno Federal.

¹⁶ Las provincias canadienses poseen potestades constitucionales para gravar sus recursos naturales no renovables.

¹⁷ A menor densidad se necesitarían mayores recursos por habitante para solventar ciertos gastos (v.g. carreteras, tendidos de redes, etc)

Ingresos fiscales propios por habitante. Año 2009.

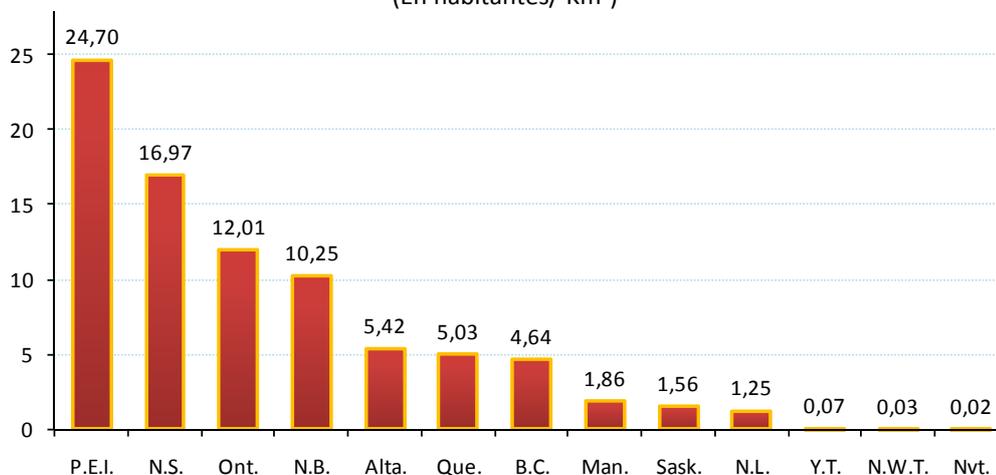
En números índice (Northwest Territories – N.W.T base=100)



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency

Densidad poblacional

(En habitantes/ Km²)



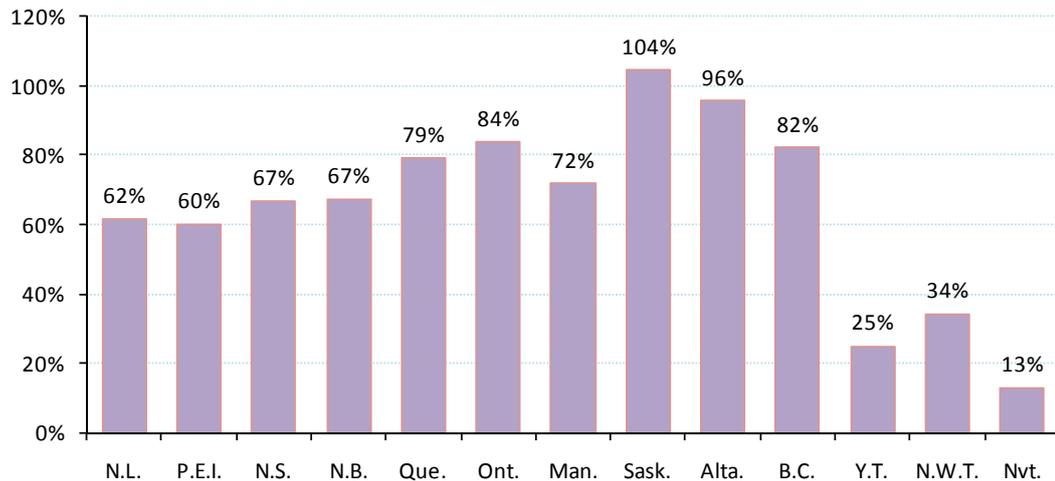
IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency

En último término, el Gráfico 21 permite apreciar la correspondencia fiscal existente en las provincias y territorios. A este respecto, se encuentran cuatro provincias en que aproximadamente coincide su recaudación propia con el total del gasto público (la relación va del 80 al 104%), luego existe otro lote bien definido de cinco provincias en que tal relación se halla en el rango del 60 al 79%, y finalmente

está el caso de los territorios nacionales, con una correspondencia mucho menor, del 13 al 34%.

Recursos propios de provincias en relación al gasto. Año 2009

(En %)



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency

II.2.3. Sistema de coordinación financiera

La coordinación financiera entre los dos principales niveles de gobierno canadienses descansa, como ya fue especificado, en la concurrencia de las fuentes tributarias más importantes, la separación de otras fuentes de menor relevancia y la existencia de un programa de transferencias desde el nivel federal hacia el provincial (y de éste al municipal). A su vez, el sistema de transferencias se divide en *condicionadas* (destinadas principalmente a las funciones salud, educación y asistencia social) y *no condicionadas* (para igualación de capacidades fiscales entre jurisdicciones). No se prevé, en cambio, ningún programa de transferencias que contemple las diferencias en necesidades fiscales entre provincias, aunque sí en territorios nacionales, como se detallará luego.

El sistema de transferencias federales se volvió importante luego de la II Guerra Mundial, en la medida que el gobierno federal se comprometió en importantes programas de bienestar social, como seguros de desempleo, asignaciones familiares, pensiones universales por vejez y seguro nacional de salud.

Actualmente los tres programas de transferencias a provincias más importantes son los siguientes:

Transferencias sociales y sanitarias de Canadá (CHST): Provista a provincias y territorios a través de pagos en efectivo y por transferencias de impuestos¹⁸, provee soporte para el cuidado de la salud, educación postsecundaria, asistencia social y servicios sociales, incluyendo desarrollo de la niñez. Representa más de la mitad de las transferencias federales en Canadá y su participación ha aumentado en los últimos años.

Programa de igualación fiscal¹⁹: Asegura que las provincias menos prósperas tengan suficientes recursos para proveer niveles razonablemente comparables de servicios públicos a niveles razonablemente comparables de imposición fiscal. Se trata de transferencias no condicionadas y su importancia pasa (conjuntamente con las TFF) de aproximadamente un 50% de las transferencias totales en 2001 a casi un 32% en 2009.

Fórmula de Financiamiento Territorial (TFF): Asegura que los gobiernos territoriales puedan proveer servicios a sus residentes reconociendo los mayores costos existentes en el norte del país. Es decir, tiene en cuenta un componente de necesidad fiscal, no sólo de capacidad.

Transferencias de ingresos a los estados y territorios. En dólares canadienses.

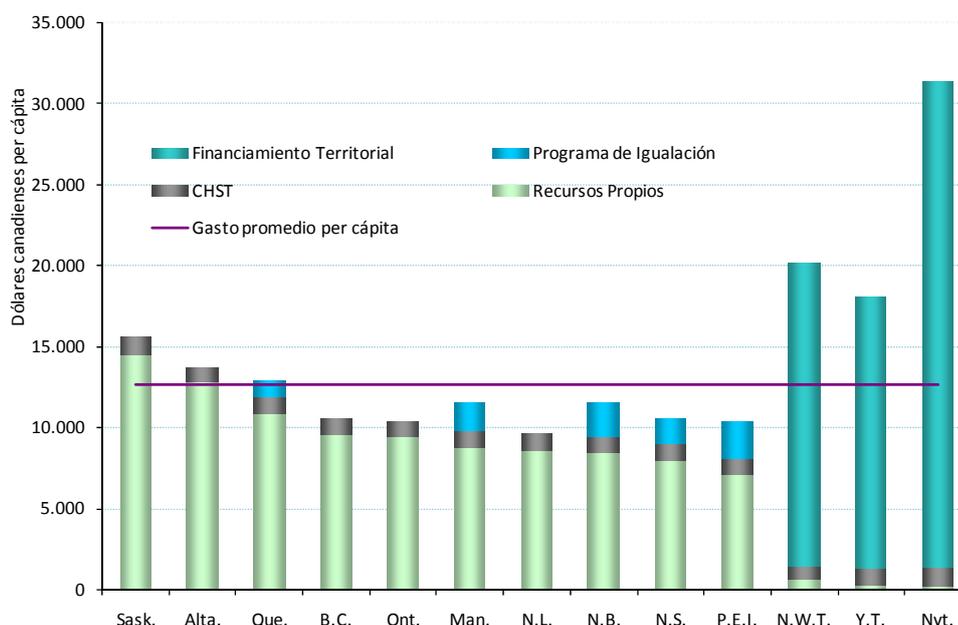
Concepto	2001		2009	
	En miles de millones	En % del total	En miles de millones	En % del total
Transferencias no condicionadas	12,5	45,9%	13,6	27,7%
Transferencias condicionadas	13,5	49,7%	33,2	67,6%
Financiamiento Territorial	1,2	4,4%	2,3	4,7%
Total de transferencias	27,2	100	49,1	100

¹⁸ Como ya fue comentado, el gobierno federal cede parte del lugar fiscal para que las provincias participen con sus tasas propias en impuestos de base federal, como son los impuestos sobre los ingresos personales y corporativos.

¹⁹ Equalization Program

En consecuencia, en el conjunto de gobiernos provinciales y territoriales de Canadá, se tiene que los territorios nacionales incurren en un gasto largamente superior al gasto promedio principalmente como consecuencia de las transferencias recibidas desde el nivel federal.

Efectos de la igualación fiscal per cápita. Año 2009.



IARAF con base a datos de Canada's national statistical agency

Si sólo se tuviera en cuenta a las provincias, se observa que, a pesar de no contar con un mecanismo que contemple las necesidades fiscales, el sistema de equiparación fiscal de Canadá determina un nivel de erogaciones por habitante entre las provincias de ese país relativamente homogéneo. De esta forma, ninguna provincia gasta más del 10% del promedio, mientras que la de mayores erogaciones por habitante (Newfoundland) gasta sólo un 21% más que la de menores erogaciones por habitante (Ontario).

Evaluando el grado de dispersión existente entre los distintos estados que aún subsiste después de realizadas las transferencias desde el gobierno central, se observan importantes efectos igualadores. No obstante, dichos efectos son menores que los generados por el sistema de coordinación fiscal australiano.

II.3 Brasil

II.3.1. Introducción

Brasil es una República federal donde existen tres niveles de gobierno, la Unión (gobierno central), 27 estados incluyendo el Distrito Federal²⁰ y alrededor de 5.560 municipios. El país está dividido en cinco macrorregiones territoriales: Norte, Nordeste, Sureste, Sur y Centro-Oeste, que agrupan Estados con rasgos físicos, humanos, económicos y sociales comunes.

La singularidad del sistema fiscal brasileño es que todos los niveles poseen competencia para legislar sobre tributos, de acuerdo a la Constitución Federal (CF). Esta descentralización no está basada en una opción de política pública y económica proveniente del Gobierno Federal sino que se encuentra expresamente contemplada en el texto Constitucional. El Distrito Federal tiene las mismas facultades que un estado, pero también puede legislar sobre las regiones administrativas en su jurisdicción.

Si bien la CF establece que tanto la Unión, como los estados, el Distrito Federal y los municipios tienen poder para fijar impuestos, tasas y contribuciones de mejoras; sólo a la Unión le corresponde establecer contribuciones sociales (seguridad social) e impuestos extraordinarios y no previstos en la CF, pero debe tratarse de impuestos no acumulativos, y el hecho imponible y la base de cálculo deben ser similares a los taxativamente enunciados en la CF (poco margen de flexibilidad).

II.3.2. Distribución de potestades fiscales

Se ha dicho que en el texto constitucional se encuentran detalladas las competencias tributarias exclusivas de cada esfera de gobierno. En él se atribuyen importantes impuestos indirectos a los gobiernos subnacionales con el objeto de garantizar la autonomía de los mismos.

²⁰ Brasilia, capital de la República.

Si se evalúa la participación de los recursos como porcentaje del PBI, en los distintos niveles de gobierno, se observa que la carga tributaria total se ha mantenido casi constante durante el período 2005-2009, incrementándose levemente la participación de los recursos de los gobiernos subnacionales.

Ingresos públicos por niveles de gobierno (% del PIB)

Periodo	Federal	Prov. Y Loc.	Total
2005	24,6%	11,7%	36,2%
2006	24,6%	11,8%	36,5%
2007	24,8%	12,1%	36,9%
2008	24,9%	12,0%	36,9%
2009	24,3%	12,2%	36,5%

IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

La carga tributaria del nivel superior de gobierno no tuvo variaciones significativas durante el periodo, pese a la creación de nuevas obligaciones y al incremento en las tasas de las contribuciones sociales e impuestos que no son coparticipados (consecuencia de un reciente proceso de centralización emprendido por el Gobierno Federal).

II.3.2.1. Fuentes de ingresos tributarios

Después de 1988, el gobierno Federal se embarcó en medidas tendientes a reducir los desequilibrios fiscales crónicos que se incrementaron por la desconcentración de los recursos²¹ sin la concurrente descentralización de las responsabilidades. Se dio lugar a un proceso desordenado en el que la Unión, de

²¹ La Constitución de 1988 fortaleció la capacidad de tributación propia de los gobiernos subnacionales. Se amplió la base de incidencia del impuesto estadual sobre la circulación de mercaderías y servicios (ICMS); el nuevo impuesto absorbió cinco impuestos federales antiguos. Se flexibilizaron las alícuotas y su administración delegándose a los propios estados. Paralelamente, aumentaron un 25% las transferencias de dicho impuesto a los Municipios.

modo unilateral, discontinuó los programas y provisión de algunos servicios con el objeto de reajustar su presupuesto.

Después de la implantación del Plan Real, el gobierno federal apoyó los cambios en el impuesto estadual sobre la circulación de mercaderías y servicios promovidos por la llamada Ley Kandir. Mediante esta Ley se eliminó la aplicación directa del impuesto estadual sobre la circulación de mercaderías y servicios a todas las exportaciones, inclusive de productos primarios y semielaborados (de arraigada tradición entre los estados). Los estados sólo aceptaron renunciar a la facultad de gravar las exportaciones a cambio de apoyo financiero del gobierno federal.

El hecho de que aproximadamente la mitad de los ingresos recaudados por el gobierno central, provenientes de sus dos principales impuestos (impuesto sobre la renta e impuesto sobre los productos industrializados) se transfiera a los otros gobiernos indujo al gobierno central a crear nuevas contribuciones sociales que no son coparticipadas con otras esferas de gobierno, con el objeto de restaurar su capacidad financiera. Éstas incrementaron en forma creciente su participación dentro de la recaudación, explicando el 31,4% de la recaudación del 2008.

Actualmente, los impuestos que recauda cada nivel de gobierno según el Código tributario Nacional²² son:

Unión Federal

-Impuesto a la renta proveniente de cualquier naturaleza (IR): a los efectos de su administración, el impuesto a la renta se subdivide en impuesto a la renta de personas físicas (IRPF), impuesto a la renta de personas jurídicas (IRPJ) e impuesto a la renta retenida en la fuente (IRRF)

-Impuesto a la importación (II)

-Impuesto a la exportación (IE)

-Impuesto sobre productos industrializados (IPI)

-Impuesto sobre operaciones de crédito, cambio y seguro o relativas a títulos o valores mobiliarios (IOF)

-Impuesto sobre la propiedad territorial rural (ITR)

²² Regulado con basamento en la Constitución Federal

-Contribuciones sociales: Contribución para Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS), Contribución para el Programa de Integración Social (PIS), Contribución para el Programa de Formación de Patrimonio del Empleado Público (PASEP), Contribución Previsional y Contribución provisoria sobre movimientos financieros (CPMF).

La Constitución prevé también que la Unión podrá establecer un Impuesto sobre grande fortunas (IGF)²³.

Estados Federados y Distrito Federal

- Impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercaderías y sobre prestaciones de servicio de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicaciones (ICMS)

- Impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores (IPVA)

- Impuesto sobre la transmisión causa mortis y donaciones de cualquier bien o derecho (ITD).

Corresponde a los Estados y al Distrito Federal, la recaudación del impuesto a la renta retenido sobre los pagos efectuados por los mismos.

Impuestos Municipales y Distrito Federal

- Impuesto sobre la propiedad de predios y territorios urbanos (IPTU)

- Impuesto sobre servicios de cualquier naturaleza (ISS), no comprendidos en el impuesto estadual

- Transmisiones entre vivos, a cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por su naturaleza o accesión física, y de derechos reales sobre inmuebles, excepto de garantía, así como cesión de derechos y su adquisición (ITBI)

Corresponde a los Municipios y al Distrito Federal, la recaudación del impuesto a la renta retenido sobre los pagos efectuados por los mismos.

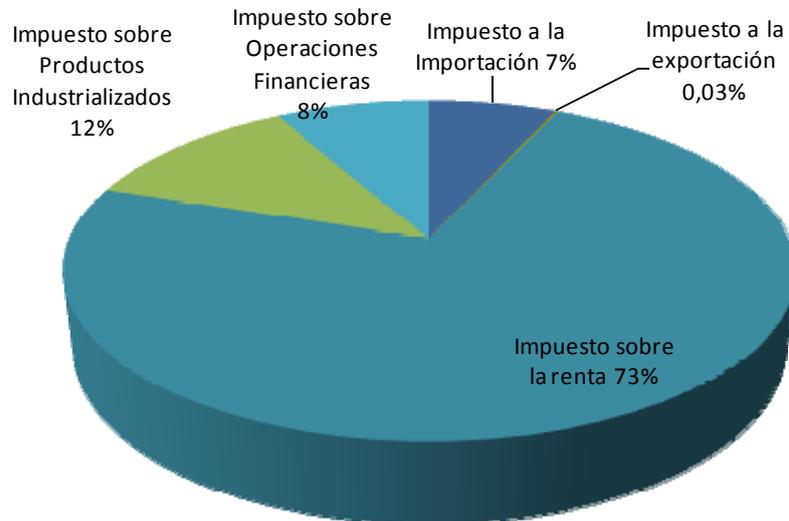
²³ No se aplica en la actualidad.

Como resultado de la separación de potestades tributarias establecidas en la Constitución, los siguientes gráficos muestran cómo se encuentran estructurados los ingresos tributarios de los diferentes niveles de gobierno. Para el caso Federal, es el Impuesto sobre la Renta el que produce la mayor recaudación (73%), siguiéndole en orden el Impuesto sobre los Productos Industrializados (12%). Los Impuestos sobre el comercio exterior sólo representan un 7% del total de recursos tributarios.

Por su parte, los Gobiernos Provinciales²⁴ obtienen la mayor parte de sus recursos del Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios (87%), el cual se asemeja a un impuesto al valor agregado pero, a diferencia de otras federaciones, está bajo la jurisdicción de los estados²⁵. Por otro lado, el Impuesto sobre Automotores constituye la segunda fuente de ingresos de los estados con un 8%.

Estructura de ingresos tributarios. Nivel Federal de Gobierno.

Año 2009.



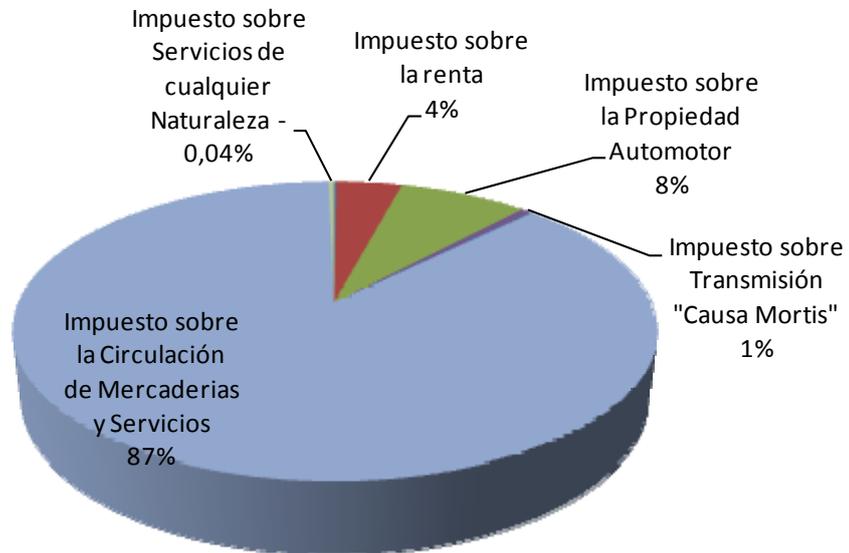
IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

²⁴ Usaremos el término "Gobiernos Provinciales" para referirnos a los Gobiernos Estadales indistintamente.

²⁵ Como resultado de la potestad de cada estado de determinar el nivel de la alícuota, existen más de 50 tasas diferentes. La enmienda constitucional N° 42, publicada en diciembre de 2003, tendiente a limitar las prerrogativas de los estados de determinar las tasas de ICMS no logró atenuar la guerra fiscal que pretendía combatir.

Estructura de ingresos tributarios. Gobiernos Estaduales.

Año 2009.

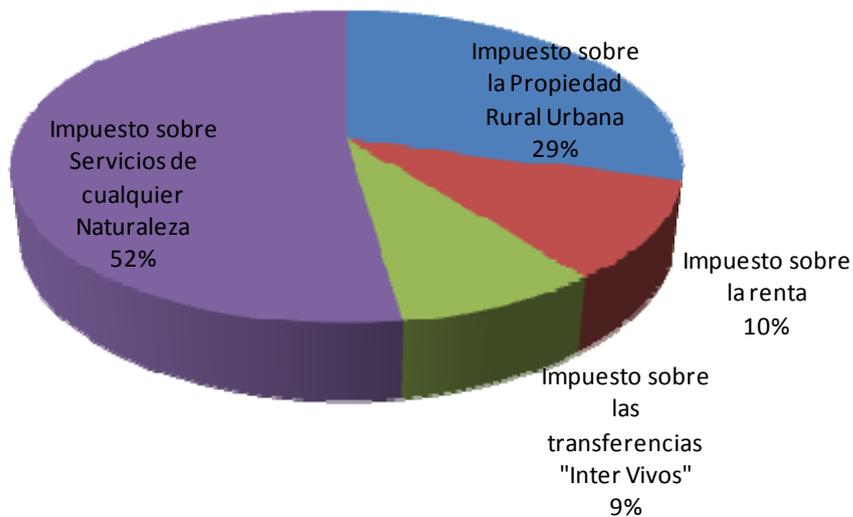


IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

A nivel municipal es el Impuesto sobre servicios el que aporta la mayor parte (52%) seguido por el Impuesto sobre la Propiedad Territorial Urbana con un 28%.

Estructura de ingresos tributarios. Gobiernos Municipales.

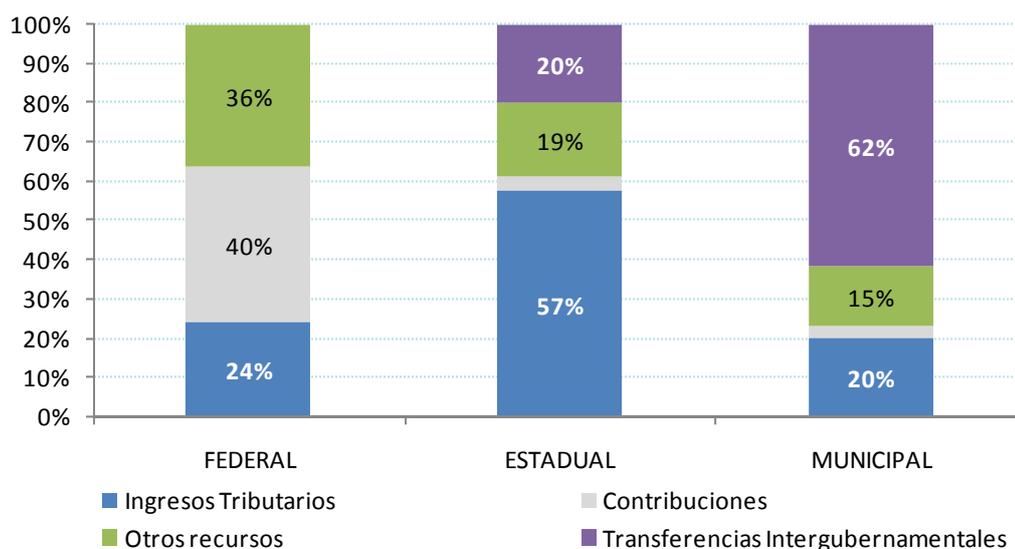
Año 2009.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

En el siguiente gráfico se pone de manifiesto la estructura consolidada de financiamiento de los tres niveles de gobierno que conforman la federación. En el caso del gobierno federal sólo el 24% de los recursos corrientes son tributarios, mientras que el grueso se concentra en las Contribuciones (Sociales y Económicas), representando el 40% de los recursos de la Unión. En los gobiernos provinciales, se destaca la preeminencia de las fuentes tributarias como fuente principal de recursos (57%). No obstante, el 20% de sus recursos provienen de transferencias intergubernamentales. Por su parte, a nivel municipal, la situación es diametralmente opuesta. El 20% del total recursos son tributarios, mientras que el 62% proviene de transferencias realizadas por otros niveles de gobierno. Esto implica que gran parte del gasto realizado por los municipios (61%) es financiado con transferencias.

Estructura de financiamiento en Brasil. Año 2009.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

II.3.2.2. Potestades de gasto

Aún sin aparato institucional explícito como el de ingresos tributarios, el gasto público fue descentralizado progresivamente después de la reforma de 1988 (Afonso, 2005).

En el siguiente cuadro se detalla la evolución que han tenido los gastos de las distintas esferas de gobierno como porcentaje del PIB. En él puede verse como ha

decaído la participación del gasto federal en el PIB y ha aumentado la de los gobiernos subnacionales

Erogaciones por niveles de gobierno
(% del PIB)

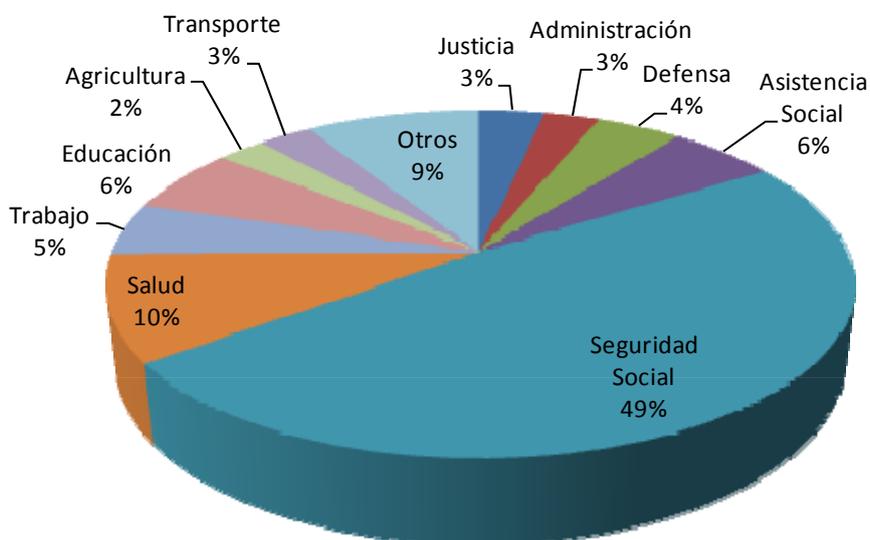
Periodo	Federal	Prov. Y Loc.	Total
2005	46%	16%	62%
2006	44%	17%	61%
2007	40%	18%	57%
2008	35%	19%	53%
2009	38%	20%	58%

IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

Se ha dicho que no existe un marco institucional que distribuya formalmente las responsabilidades de ejecución de Gasto Público por lo tanto, en la práctica, existe una superposición de tareas.

En el ejercicio fiscal 2009, excluyendo el pago de los servicios y refinanciación de la deuda pública, el 49% del gasto del nivel federal de gobierno se destinó a Seguridad Social. Le siguieron en importancia las partidas destinadas a los servicios de salud (10%), educación (6%) y asistencia social (6%).

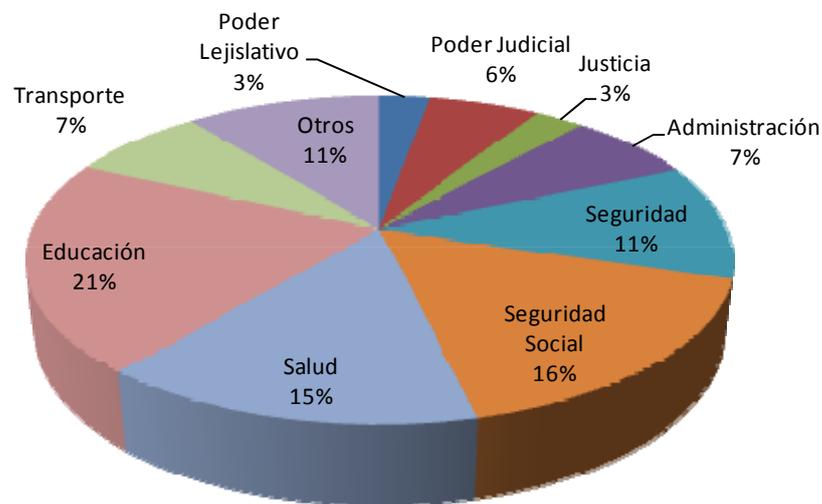
Composición del gasto público por finalidad y función. Gobierno Federal. Año 2009.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

Para el consolidado de gobiernos estatales, la partida de gasto más importante en el año 2009, fue destinada a educación (21%). Asimismo, este nivel es quién realiza la mayor parte del gasto consolidado en estos servicios. Le siguen en importancia las erogaciones tendientes a financiar la seguridad social (16%), el pago de los servicios de salud (15%) y la seguridad (11%).

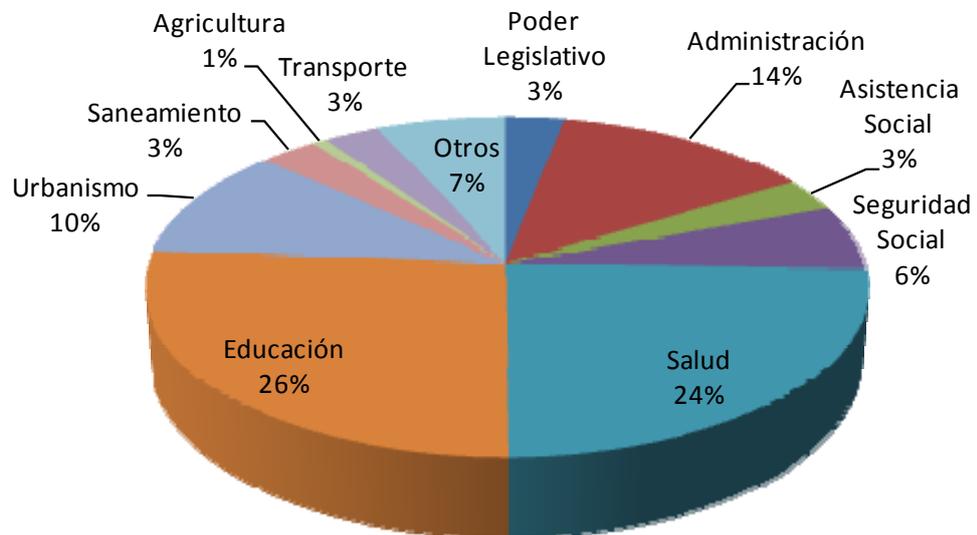
Composición del gasto público por finalidad y función. Gobiernos Provinciales. Año 2009.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

El nivel municipal, destinó en el año 2009, más del 50% de su gasto a financiar los servicios de salud y educación. Asimismo, esta esfera de gobierno es quién realiza el 34% y el 37% del gasto consolidado de los tres niveles en las partidas mencionadas (respectivamente).

**Composición del gasto público por finalidad y función. Gobiernos Municipales.
Año 2009.**



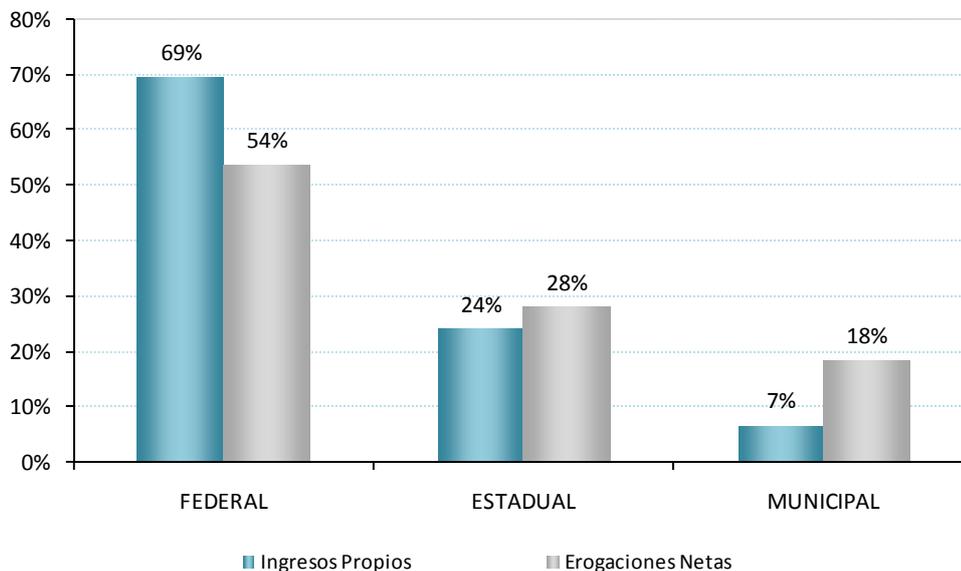
IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

II.3.2.3. El desequilibrio fiscal vertical

Como se expresó en la sección anterior existe desequilibrio fiscal vertical cuando la centralización en materia de ingresos no está acompañada por una concentración de igual magnitud en materia de erogaciones. Este problema requiere ser subsanado con procedimientos como el de la implementación de transferencias presupuestarias intergubernamentales.

En el siguiente gráfico se observa que tanto el nivel Estadual como el Municipal presentan brechas negativas entre sus erogaciones e ingresos propios; siendo esta brecha mucho mayor para los gobiernos municipales. Esto es, mientras que los gobiernos estatales recaudan un 24% del total y son responsables por el 28% de los gastos, los gobiernos municipales lo hacen en 7% y 18% respectivamente. El gobierno federal por su parte presenta una brecha positiva considerable, recaudando el 69% del total de recursos y realizando el 54% del gasto.

Desequilibrio fiscal vertical. Año 2009.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

II.3.2.4. El desequilibrio fiscal horizontal

En el apartado anterior se ha visto como a nivel consolidado, los estados brasileros no presentarían problemas significativos de desequilibrio vertical.

En cuanto a desequilibrios horizontales, se expresó que este problema se presenta cuando difiere la capacidad de los Estados para financiarse con sus propios recursos. Generalmente, las diferencias en las características geográficas y en las dotaciones de recursos entre las distintas jurisdicciones, devienen en distintas capacidades para generar recursos fiscales y, consecuentemente, en diferentes necesidades por erogaciones públicas. Ello implica que los habitantes de las distintas jurisdicciones no sean tratadas del mismo modo por el sector público. Esta es la base del argumento en favor de las transferencias de redistribución entre regiones. Dichas transferencias, distribuidas a partir de regiones con elevada capacidad fiscal a otras con menor capacidad, permitirían a las distintas regiones proporcionar servicios públicos similares. La economía brasileña se caracteriza por la presencia de desequilibrios regionales que, por un lado, exigen un papel efectivo del Estado como redistribuidor, y por otro, actúan como un condicionante del modelo tributario.

Mapa de Brasil



Regiones de Brasil

REGIONES				
NORTE	NORDESTE	SUDESTE	SUL	CENTRO-OESTE
Rondônia	Maranhão	Minas Gerais	Paraná	Mato Grosso do Sul
Acre	Piauí	Espírito Santo	Santa Catarina	Mato Grosso
Amazonas	Ceará	Rio de Janeiro	Rio Grande do Sul	Goiás
Roraima	Rio Grande do Norte	São Paulo		Distrito Federal
Pará	Paraíba			
Amapá	Pernambuco			
Tocantins	Alagoas			
	Sergipe			
	Bahia			

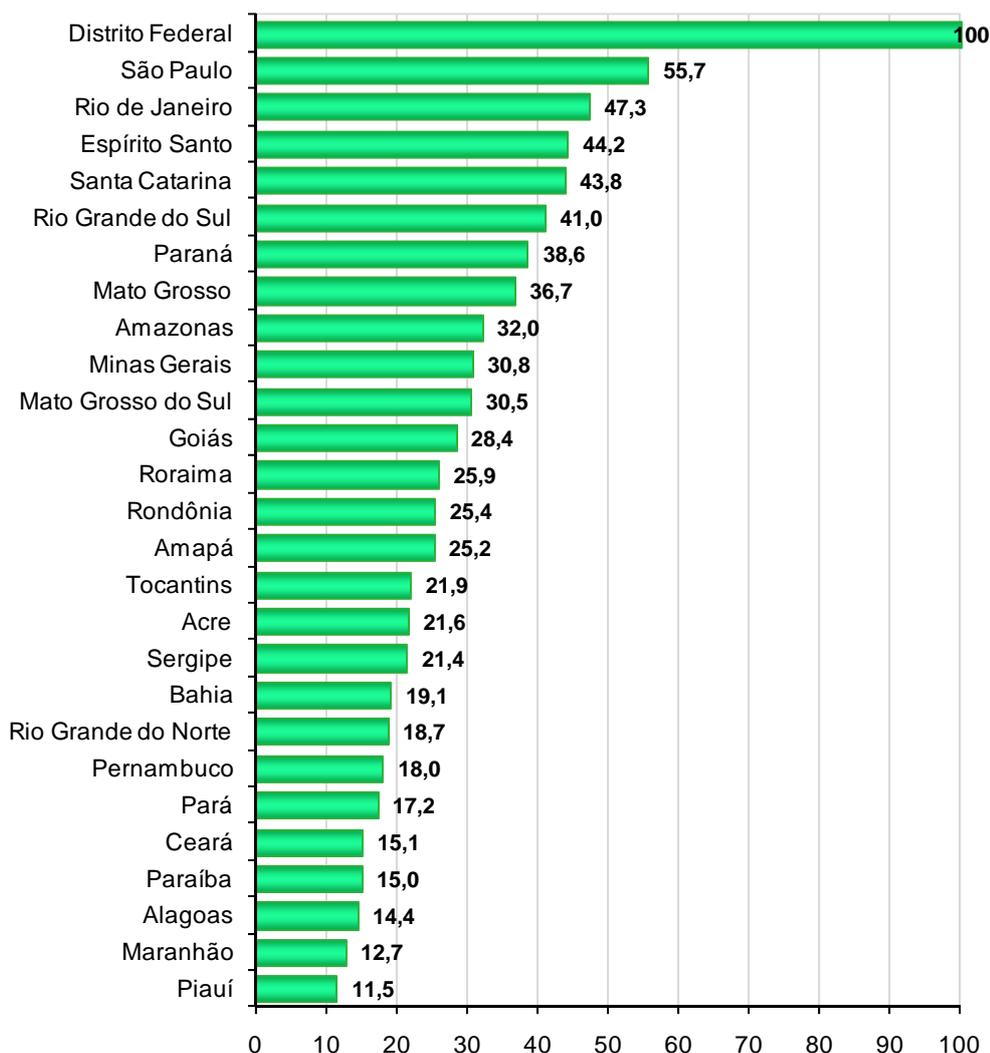
IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

Anteriormente se propuso que una forma de analizar las diferencias horizontales entre provincias es comparar sus niveles de *PBG per cápita*, como variable *proxy* para medir sus posibilidades para generar recursos al fisco.

En el gráfico siguiente se observa que el estado con menor PBG per cápita (Piauí) alcanza un 11,5% de lo obtenido en el de máximo PBG per cápita (Distrito Federal).

Producto Bruto Geográfico por habitante. Año 2007.

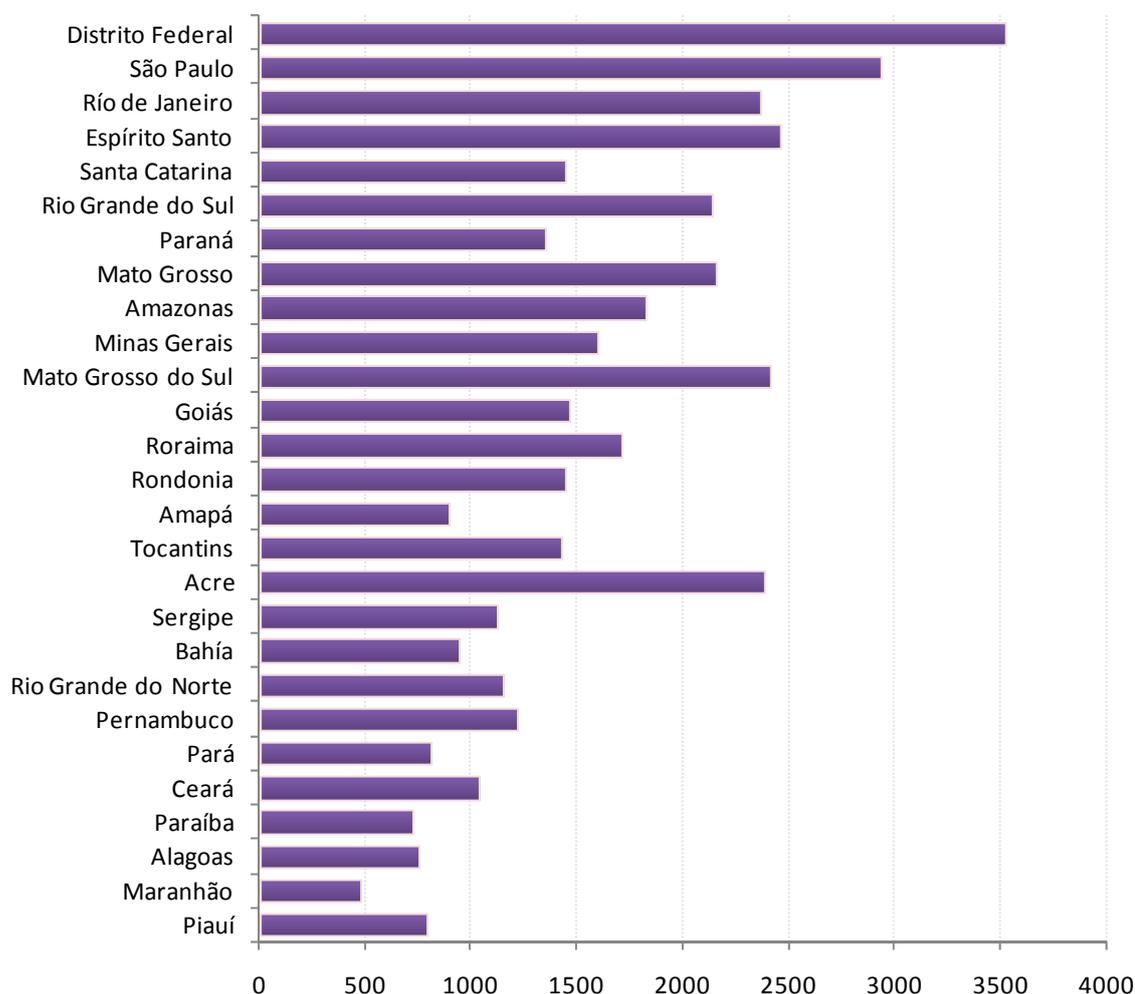
En números índice (DF=100)



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

Se supone que estas diferencias en PBG per cápita debieran repercutir en la capacidad para recolectar ingresos propios. En el gráfico siguiente, se muestra la recaudación propia per cápita de cada estado ordenados según su PBG por habitante. Si bien el comportamiento es dispar, se observa que a mayores niveles de PBG, regionalmente en la recaudación se consiguen más recursos fiscales.

Ingresos fiscales propios por habitante. Año 2009.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

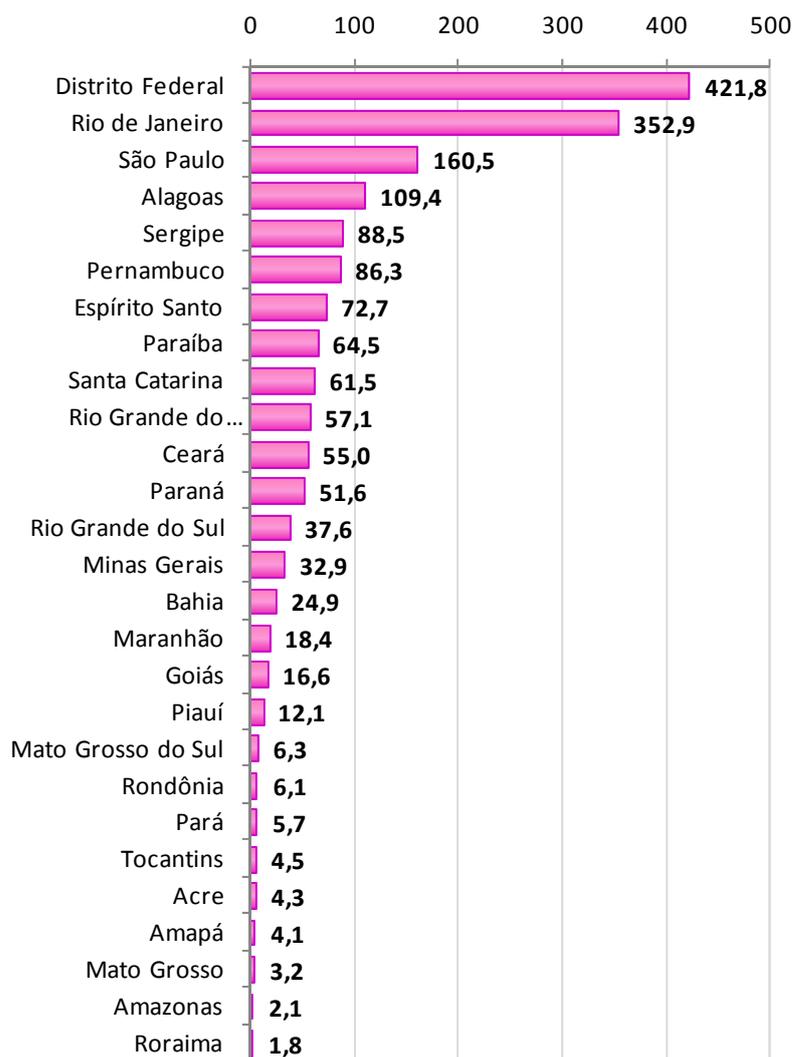
En el se presenta la densidad poblacional por kilómetro cuadrado, dado que, como ya se ha mencionado anteriormente, puede incidir en la presencia de diferentes necesidades fiscales entre gobiernos estatales²⁶. El perfil heterogéneo de la distribución demográfica presenta a la región Sudeste como la región más densamente poblada. Ésta se encuentra conformada por los estados de Río de Janeiro, São Paulo, Espírito Santo y Minas Gerais. En otro extremo, la región Norte (conformada por los estados de Rondônia, Acre, Amazonas, Roraima, Pará, Amapá, Tocantins), presenta las menores tasas de densidad demográfica. Es

²⁶ A menor densidad se necesitarían mayores recursos por habitante para solventar ciertos gastos

destacable el hecho que los estados que conforman la Región Nordeste (Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe y Bahia), se encuentran entre los más densamente poblados pero se corresponden con los de menor PBG por habitante e ingresos fiscales por habitante.

Densidad poblacional

(En habitantes/Km²)

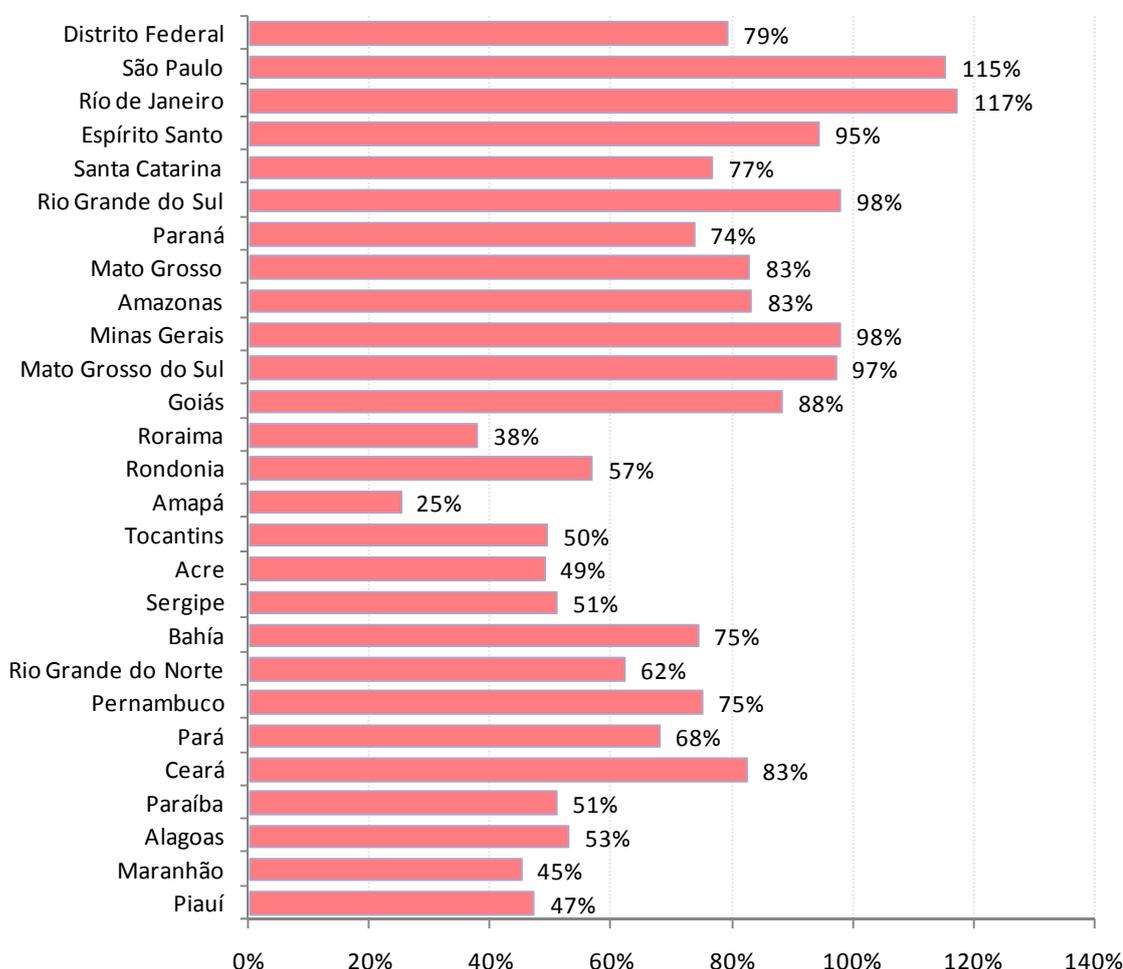


IARAF con base a datos del IBGE

En el siguiente gráfico se detalla la correspondencia fiscal existente en las distintas regiones, definida como el grado en el que cada unidad financia su gasto con recursos de su propia jurisdicción. Sólo en los estados de Río de Janeiro y São

Paulo la recaudación propia supera el total de gasto público. No obstante, los estados que conforman las regiones Sur y Centro Oeste no se encuentran muy lejos de hacer coincidir ambos montos. Hay falta de correspondencia fiscal cuando por ejemplo, un estado, financia sus gastos con recursos recaudados por otro nivel. El problema es que quien realiza el gasto no paga el costo político que significa recaudar los impuestos necesarios para financiarlo. A este respecto, la región Nordeste y Norte se encuentran en esta situación, alcanzando a cubrir con sus ingresos propios el 65,1% y 59,3% de su gasto.

Recursos propios de provincias en relación al gasto. Año 2008 (En %)



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

II.3.3. Sistema de coordinación financiera

Para reforzar la autonomía político-administrativa y financiera, la Constitución brasileña define un sistema de transferencias "incondicionales" entre la Nación,

Estados y Municipios, que pueden ser de dos tipos: directas, o mediante la formación de fondos especiales (indirectas). Estas siempre se hacen del gobierno de mayor nivel a los de menores niveles, es decir, el sentido es de la Nación a los Estados y de la Nación a los Municipios, o de los Estados para sus respectivos Municipios.

II.3.3.1 Transferencias Directas

Las *transferencias directas*, definidas constitucionalmente, son las siguientes:

Pertenece a los **Estados y a los Municipios** el total de la recaudación del Impuesto sobre la renta (IR) retenido en la fuente sobre salarios pagados por ellos, por sus autarquía y por las fundaciones que ellos instituyan y mantengan.

Pertenecen a los **Municipios** el 50% de la recaudación del Impuesto sobre la Propiedad Rural (ITR), referente a los inmuebles en ellos localizados.

Pertenecen a los **Municipios** el 50% de la recaudación del Impuesto sobre la propiedad de Vehículos Automotores (IPVA) de los vehículos licenciados en sus territorios.

Pertenecen a los **Municipios** el 25% de la recaudación del Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS) (3/4, por lo menos, en la producción del valor adicionado en las operaciones realizadas en sus territorios y hasta 1/4 de acuerdo a la Ley de los Estados).

El IOF – Oro (activo financiero) se transfiere en un monto de un 30% al **Estado** de origen, y en un monto de un 70%, para el **Municipio** de origen.

II.3.3.2 Transferencias Indirectas

Los fondos, con los que se realizan las *transferencias indirectas*, son los siguientes:

-Fondo de Participación de los Estados y del Distrito Federal (FPE):

De la recaudación Bruta de Impuestos sobre la Renta de personas Físicas y Jurídicas y del Impuesto sobre Productos Industrializados, se descuentan los

incentivos fiscales y las restituciones otorgadas²⁷ a los Estados y Distrito Federal. De los recursos netos resultantes, el 21,5% constituyen el monto del FPE. Estos fondos son distribuidos de forma directamente proporcional a la superficie e inversamente proporcional a la renta per cápita de la unidad federativa.

-Fondo de Participación de los Municipios (FPM):

De la recaudación Bruta de Impuestos sobre la Renta de personas Físicas y Jurídicas y del Impuesto sobre Productos Industrializados, se descuentan los incentivos fiscales y las restituciones otorgadas²⁸ a los distintos municipios. De los recursos netos resultantes, el 22,5% constituyen el monto del FPM.

-Fondo de Compensación de Exportaciones (FPEX): constituido por un 10% de la recaudación total del IPI. Su distribución es proporcional al valor de las exportaciones de productos industrializados, y es limitada la participación individual a un 20% del total del fondo.

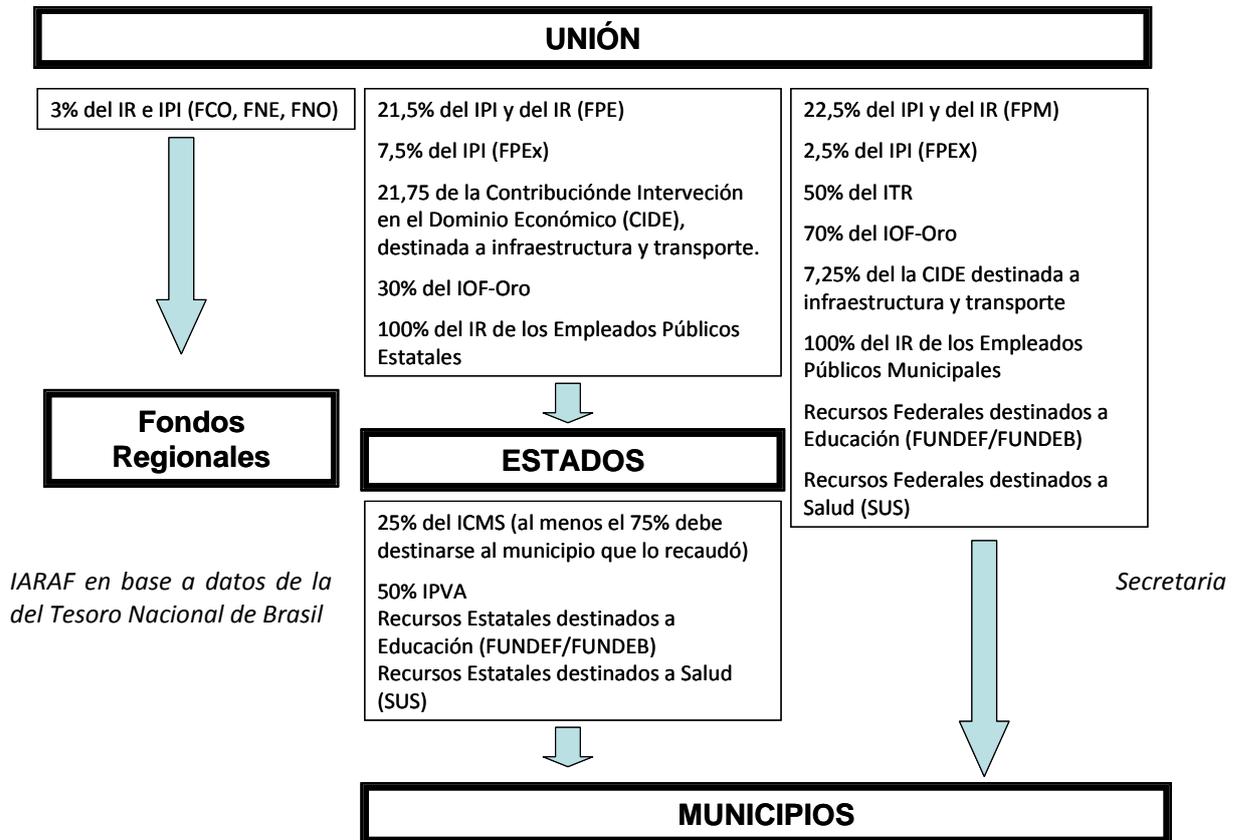
-Fondos Regionales: Destinados a programas de desarrollo en las regiones Norte, Centro Oeste y Noreste, sus recursos corresponden a un 3% del IPI y del IR.

Los *presupuestos vinculados*, por su parte, consisten en la transferencia de recursos cuya utilización se encuentra supeditada a la consecución de una determinada política. Con ello se cree que puede reducirse la malversación de los recursos y asimismo asegurar su gasto en áreas específicamente asignadas. El Fondo de Mantenimiento y Desarrollo de la Educación Fundamental y de Valoración del Magisterio (FUNDEF) y las transferencias al Sistema Único de Salud (SUS), son ejemplos de este tipo de traspasos. Los recursos del FUNDEF son destinados en un 60% a la remuneración de personal docente y abarcan desde las guarderías hasta la enseñanza media. El SUS se corresponde con el conjunto de transferencias que financian los servicios de sanidad.

²⁷ FINAM (Fondo de Inversiones del Amazonas); FINOR (Fondo de Inversiones del Nordeste); y FUNRES (Fondo de recuperación Económica del Estado de Espíritu Santo)

²⁸ FINAM (Fondo de Inversiones del Amazonas); FINOR (Fondo de Inversiones del Nordeste); y FUNRES (Fondo de recuperación Económica del Estado de Espíritu Santo)

Sistema de Coordinación Financiera (2008)



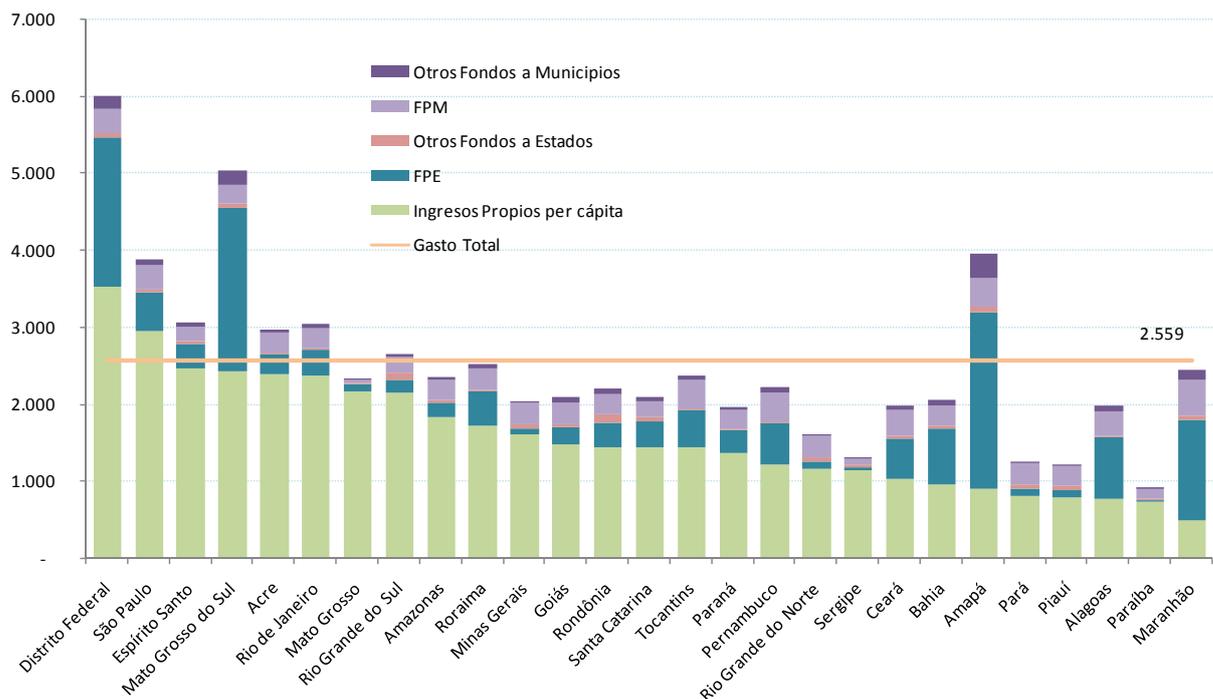
En términos horizontales, las transferencias realizadas mediante el Fondo de Participación de los Estados y el Fondo de Participación de los Municipios son destinadas en mayor proporción a los gobiernos estatales y municipales de las regiones menos desarrolladas, revirtiendo a través del aumento del ingreso disponible, la elevada concentración de la recaudación y del PBG de las regiones más desarrolladas.

Cuando se analizan los efectos igualadores del conjunto de transferencias federales, se obtiene que el volumen masivo de transferencias constitucionales no ha generado los resultados esperados, ya que las discrepancias de renta per cápita entre los Estados permanecen inalteradas (*Piancastelli y Camillo 2003*). Dicha crítica se basa en el prorratio de los fondos de participación. El FPE se calcula en base a una tabla presente en el anexo a la Ley complementaria N° 62 (1989) donde se definen los coeficientes correspondientes a cada estado. El FPM, desde 1966, se

calcula de la misma forma, actuando en desmedro de las capitales y ciudades más pobladas. No obstante, Afonso (2005) señala que las distorsiones que pudieran generar los distintos criterios de prorrateo de los fondos de participación perdieron fuerza dado el crecimiento de las transferencias regulares (FUNDEF y SUS) donde existe correspondencia entre gastos y volumen de transferencias, y disminuyen las discrepancias regionales cuando son medidas en términos per cápita.

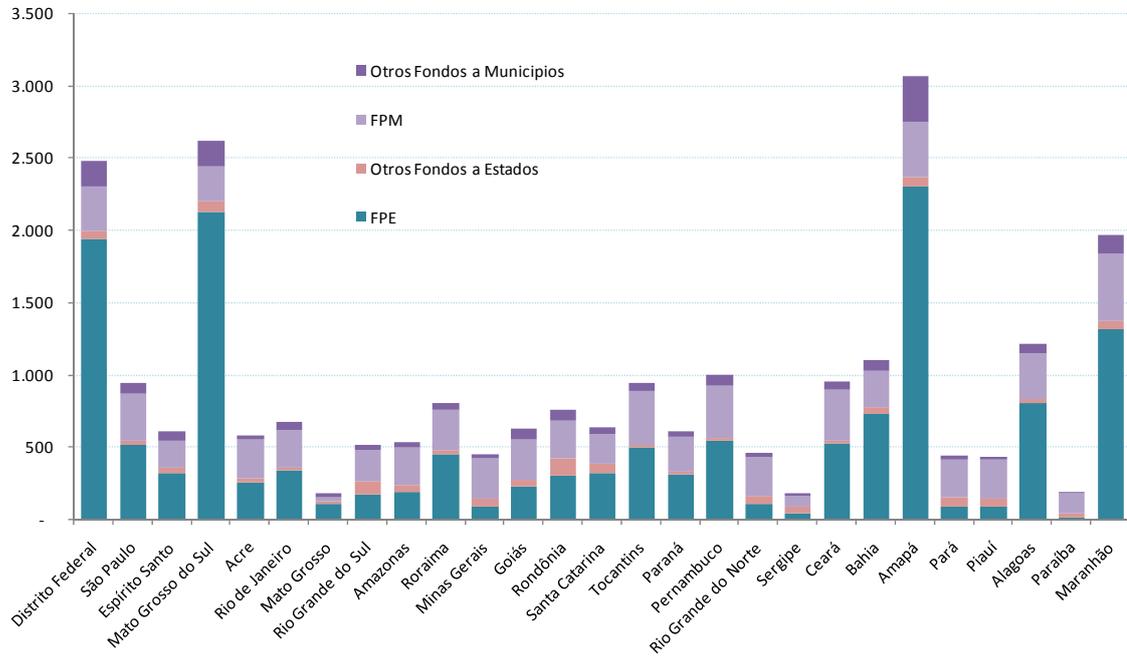
En el siguiente cuadro puede verse cómo luego de realizadas las transferencias federales, sólo ocho de los veintisiete estados alcanzan a cubrir con sus ingresos finales el gasto promedio per cápita.

Efectos de la igualación fiscal per cápita. Año 2010.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

Transferencias per cápita. Año 2010
(en orden decreciente de acuerdo a los recursos propios per cápita)



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

Conclusiones

En el presente informe se describió de qué manera tres federaciones obtienen sus ingresos fiscales, y cómo los distribuyen en función de sus potestades de gasto por niveles de gobierno.

En materia de potestades de ingresos, en Australia el Gobierno Federal (Commonwealth) ha concentrado fuertemente las potestades tributarias, y en la actualidad lleva delante de manera exclusiva la recaudación de los impuestos de “base amplia”, mientras que los Estados han perdido autonomía en materia tributaria con el transcurso de los años. En definitiva, el sistema tributario Australiano se caracteriza por la separación de fuentes, con la particularidad que el Gobierno Federal es quien detenta los impuestos de mayor producido recaudador. La situación actual de Canadá, por su parte, es una de concurrencia en cuatro de las principales fuentes tributarias: la imposición sobre los ingresos personales y de sociedades, sobre las ventas y la seguridad social. A su vez, el gobierno federal tiene exclusividad en los gravámenes sobre el comercio exterior y los ingresos de no residentes, mientras que los restantes niveles gravan la propiedad, los juegos de azar y los recursos naturales. En Brasil, todos los niveles poseen competencia para legislar sobre tributos, de acuerdo a la Constitución Federal, aunque sólo a la Unión le corresponde establecer contribuciones sociales (seguridad social) e impuestos extraordinarios y no previstos en la Constitución. Como resultado, el Impuesto sobre la Renta es el que produce la mayor recaudación para el caso Federal, mientras que los Gobiernos Provinciales obtienen la mayor parte de sus recursos del Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios, el cual se asemeja a un impuesto al valor agregado pero, a diferencia de otras federaciones, está bajo la jurisdicción de los estados.

De entre los tres analizados, el país que mayor brecha presenta a nivel federal, entre su recaudación propia y erogaciones es Australia. Por su parte, Canadá es el país que menor diferencia presenta en dicha relación.

En el análisis específico de cada país se describió el sistema empleado para la distribución de transferencias intergubernamentales, siempre necesario, fruto del

desequilibrio fiscal vertical existente. En Australia los recursos se distribuyen atendiendo a las necesidades financieras que posee cada estado o comunidad para proveer un nivel “estándar” de prestaciones públicas. El principio general es que cada Estado debe recibir fondos del gobierno federal de manera tal que, si cada uno de ellos hiciera el mismo esfuerzo para incrementar sus ingresos propios y operase con un mismo nivel de eficiencia, tendría la capacidad de proveer bienes y servicios públicos a un mismo nivel de calidad y cantidad (a un nivel estándar). En Canadá se asegura que las provincias menos prósperas tengan suficientes recursos para proveer niveles razonablemente comparables de servicios públicos a niveles razonablemente comparables de imposición fiscal. Es decir se nivela capacidad fiscal. Por su parte, Brasil opera (al igual que Argentina) centralizando determinados impuestos en manos del gobierno nacional, y repartiendo con coeficientes de distribución, tanto para la distribución primaria como para la secundaria.

Australia es quien presenta el menor grado de dispersión de los ingresos per cápita de sus jurisdicciones, siendo ello una señal clara de los efectos igualadores del sistema de transferencias australiano a la hora de nivelar capacidades fiscales. Luego sigue Canadá y por último Brasil.

Bibliografía

Afonso, José Roberto R. (2005). "Brasil, un caso aparte". BNDES, Río de Janeiro.

Albi, E.; Contrera, C., González-Páramo, J.; Zuribi, I. (1994), Teoría de la Hacienda Pública, 2º Edición, Editorial Ariel S.A., Barcelona.

Bird, Richard, M., (1985), Federal Finance a Comparative Perspective, Canadian Tax Foundation.

Bird, Richard, M., (1985), Federal Finance un Comparative Perspective, Canadian Tax Foundation.

Brian Pink (2008). Year Book Australia Nº 90. Australian Bureau of Statistics. Canberra. ABS Catalogue Nº. 1301.0.

Krelove, R.; Stotsky, J.G. y Vehorn, C.L. (1997): "Canada". En Ter-Minassian, T.: Fiscal Federalism in Theory and Practice, International Monetary Fund, Washington D.C.

Laborda, Julio; Escudero, Cralos (2006): "Regional Government in Spain: Vertical Imbalances and revenue assignment". International Studies Program. Working Paper 06-10.

Laborda, Julio; Escudero, Cralos; Vazquez Jorge (2006): "the practice of Fiscal Federalism in Spain". ". International Studies Program. Working Paper 06-23.

Rezende, Fernando; Afonso, José Roberto R. (2002) "The Brazilian Federation: Facts, Challenges and Prospects". Working Paper, No. 149, CREDPR, Stanford University, Stanford.

Rezende, Fernando; Oliveira, Fabrício (org.) (2003). Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil: Desafios da Reforma Tributária, Fundação Konrad-Adenauer, Río de Janeiro.

Serra J.; Afonso José Roberto R. (2007) "El federalismo fiscal en Brasil: una visión panorámica". Revista CEPAL 91.

Shah, A., (1991), "A Fiscal Needs Approach to Equalization Transfers in a Decentralized Federation". Word Bank, Policy Research Working Paper n. 1289.

Apéndice

A.1 Transferencias de recursos entre niveles de gobierno en los tres países analizados

Transferencias en Australia

Transferencias condicionadas (Specific Purpose Payments)

En Australia las transferencias condicionadas pueden ser clasificadas en tres grupos en función de su destinatario final:

Transferencias a los Estados para financiar actividades propias (el 73% del total previsto para el ejercicio fiscal 2007-2008).

Transferencias a los Estados pero con destino final a los gobiernos locales o al sector privado (25% del total).

Transferencias a los gobiernos locales para financiar actividades propias (2% del total). Este flujo de fondos se destina básicamente a programas viales, de cuidado infantil y de asistencia a la vejez y la discapacidad.

La distribución de las transferencias condicionadas entre Estados varía para cada programa. En algunos casos la distribución de los fondos ha sido definida por el contexto histórico institucional vigente al momento de su implementación; en otros está basada en la percepción unilateral del Commonwealth con respecto a las necesidades de las regiones; mientras que en otros siguen el criterio simple de distribución en función de la población de cada Estado.

Este tipo de transferencias está sujeto a condicionantes que reflejan objetivos de política económica nacional²⁹. Estos condicionantes pueden tener la siguiente naturaleza:

Requerimientos de política económica general para los Estados (por ejemplo, la provisión de servicios de salud gratuita para los pacientes del servicio nacional de salud (Medicare) como condición para recibir transferencias con asignación a los servicios de salud).

²⁹ Hay una proporción pequeña de los "specific purpose payments" que se transfieren sin condicionante alguno.

Requerimiento de realizar un gasto concreto con algún objetivo predeterminado (por ejemplo, provisión de un “techo” para las personas sin vivienda).

Cumplimiento de principios y lineamientos de programas nacionales.

Cumplimiento de condiciones de programas de implementación conjunta con el gobierno nacional.

Para el ejercicio fiscal 2007-2008 se previó que las transferencias con asignación específica se destinaran mayoritariamente a educación, salud y seguridad social. También resultó importante la asignación de fondos a vivienda y transporte.

Transferencias e igualación fiscal horizontal

Los ingresos que genera el Impuesto General a los Bienes y Servicios (*Goods and Services Tax*), de administración federal, son transferidos a los Estados siguiendo la metodología de igualación fiscal horizontal (MIFH)³⁰, cuyo objeto es el de promover una distribución más homogénea de los recursos públicos entre los Estados miembros de la Federación. Esta mayor equidad en la distribución de los recursos públicos debería posibilitar a los Estados la prestación de niveles “estándares” de bienes y servicios públicos per cápita y una imposición propia relativamente uniforme en materia de alícuotas y presión tributaria. Resulta importante conocer las características de la MIFH, dado que el 57,6% de las transferencias que realiza el Commonwealth en la actualidad se rigen por este criterio.

Básicamente lo que hace la MIFH es distribuir los recursos atendiendo a la población de cada Estado pero también a las necesidades financieras que tiene cada uno de ellos para proveer un nivel “estándar” de prestaciones públicas.

El principio general de la MIFH es que cada Estado debe recibir fondos del gobierno federal de manera tal que, si cada uno de ellos hiciera el mismo esfuerzo para incrementar sus ingresos propios y operase con un mismo nivel de eficiencia, tendría la capacidad de proveer bienes y servicios públicos a un mismo nivel de

³⁰ Antes de la reforma tributaria de 1999, las transferencias de asistencia financiera y las transferencias para el cuidado de la salud se distribuían también bajo el IFH.

calidad y cantidad (a un nivel estándar)³¹. Por ejemplo, el Estado de Victoria ha recibido históricamente menos fondos bajo la MIFH debido a que tiene fuentes de ingresos propios más potentes que la de los restantes estados. En contrapartida, el Territorio del Norte (Northern Territory) ha recibido siempre más fondos debido a que el costo de proveer bienes y servicios públicos en dicha región es más alto que en otras partes del país (por su baja densidad poblacional).

La gran dificultad operativa que tiene la aplicación de la MIFH es la construcción de indicadores de “necesidad financiera relativa” para cada uno de los Estados. En Australia, la Comisión de Transferencias del Commonwealth (CTC) es la responsable de elaborar estos indicadores de “relatividad”.

La CTC elabora los indicadores considerando la capacidad de los Estados de generar ingresos propios y el costo per cápita de producir determinados bienes y servicios públicos. La Comisión presta atención sólo a aquellos factores que escapan del manejo y el control de los Estados y afectan los costos de producción de bienes o la capacidad de generar recursos (es decir, se consideran sólo factores exógenos a las autoridades).

La CTC ha definido una metodología para medir la “necesidad financiera relativa” de los Estados como la suma de dos componentes. El primer componente tiene que ver con la diferencia entre los ingresos que un Estado hubiera generado a partir de su propia base tributaria y un “esfuerzo estándar” y aquel que hubiese logrado con el mismo nivel de esfuerzo si su base tributaria per cápita fuera igual a la del “estándar”³². El segundo componente se define como el gasto adicional de proveer bienes y servicios públicos en cantidad y calidad equiparable a las del “estándar”. En términos algebraicos, la determinación de la transferencia a asignar al Estado A surge de la ecuación (1):

³¹ Que el mismo nivel de servicios públicos sea finalmente prestado depende de la decisión que tome el Estado que recibe los fondos. Los Estados tienen autonomía para decidir de que manera asignan sus recursos. El objetivo de la MIFH es asegurar que cada Estado esté en condiciones financieras de brindar los servicios si así lo desea.

³² En la mayor parte de su historia, la Federación Australiana ha utilizado a determinados Estados (generalmente Victoria, Queensland o New South Wales) como referencias o parámetros de una situación “estándar”. Recientemente se ha modificado este criterio y se toma como parámetro la situación media de todos los Estados del país y no la de alguno en particular.

$$T_A = (I_E - I_A) + (G_E - G_A) - TE_A \quad (1)$$

donde,

T_A = transferencia a asignar al Estado A.

I_E = ingreso público per cápita “estándar” multiplicado por la población del Estado A;

I_A = ingreso público per cápita del Estado A aplicando un esfuerzo promedio “estándar” para la obtención de los recursos;

G_A = gasto público per cápita del Estado A proveyendo una cantidad y calidad “estándar” de servicios públicos;

G_E = gasto público per cápita “estándar” multiplicado por la población del Estado A;

TE_A = otras transferencias específicas realizadas al Estado A;

La determinación del monto a transferir también debe considerar las transferencias específicas y condicionadas que el Commonwealth realiza a cada Estado para determinados bienes y servicios públicos. Como estas transferencias satisfacen necesidades concretas de los Estados, suelen deducirse del monto a transferir en concepto de transferencias generales no condicionadas, de aquí que se presentan restando en la ecuación (1).

En la actualidad, el gasto público per cápita estándar y el ingreso público per cápita estándar representan la situación media del agregado de Estados y territorios australianos. Para cada tipo de gasto y para cada fuente de ingresos se considera lo que sucede en las distintas administraciones y se calcula un monto promedio para toda la Federación. Agregando todas las partidas se llega a un “presupuesto estándar”.

Una vez que se obtiene un presupuesto estándar se trata de ajustar al mismo a la realidad de cada Estado. Estos ajustes tienen en consideración aquellos factores que están más allá del control de los Estados y que generan que tanto el costo de proveer un nivel estándar de bienes y servicios públicos como la capacidad de generar un nivel estándar de ingresos difiera entre administraciones. En el caso

del gasto, por ejemplo, se realizan ajustes por diferencias entre Estados de tipo demográficas, climáticas, económicas, etc.³³.

Para medir la capacidad de cada Estado de generar recursos se consideran como fuentes generadoras de ingresos fiscales básicamente a las transacciones que se realizan en cada Estado y el valor de las propiedades familiares, industriales y comerciales. También se suelen utilizar otros indicadores económicos que se aproximan a una fuente de ingresos tributarios (por ejemplo, el ingreso bruto disponible per cápita como una proxy del potencial recaudador de los impuestos a los juegos de azar).

Transferencias en Canadá

Transferencias condicionadas

La CHST es el mayor programa de transferencias existente en Canadá y sustituyó a varios programas sociales específicos³⁴ en 1996. Provee recursos a provincias y territorios bajo la autoridad de la *Fiscal Arrangements Act*, con las siguientes principales finalidades: Asistencia y servicios sociales, cuidado de la salud, educación postsecundaria y desarrollo temprano del niño³⁵.

Se trata de una transferencia en bloque en que los gobiernos receptores tienen libertad para gastar dentro de los objetivos citados de acuerdo a sus prioridades, siempre que respeten los principios de la *Canada Health Act* y la condición que no exista un período requerido de residencia mínima con respecto al acceso a la *Asistencia Social* que brindan las provincias.

La mitad de las transferencias del CHST son realizadas en efectivo y la otra mitad vía transferencias de impuestos, y se distribuyen entre provincias y territorios sobre una base igual per cápita. Esto es, intenta garantizar un nivel mínimo homogéneo de los mencionados programas en todo el territorio.

³³ Por ejemplo, si la población de un determinado Estado está más concentrada que otra en el estrato poblacional de entre 5 y 15 años, éste deberá realizar un mayor nivel de gasto per cápita en servicios educativos que el resto de la federación. Otro ejemplo, si un Estado cuenta con una mayor proporción de población que vive en áreas remotas, tendrá un mayor gasto per cápita relativo al resto de la federación para proveer el nivel estándar de bienes y servicios.

³⁴ Financiamiento de Programas Establecidos (EPF) y Plan de Asistencia de Canadá (CAP).

³⁵ Las transferencias de provincias a gobiernos locales son, en su mayoría, de tipo condicionado.

Cabe mencionar que en setiembre de 2000 se llevó a cabo un *Encuentro de Primeros Ministros* en que se acordó renovar el plan de cuidado de la salud e invertir en desarrollo temprano del niño. Esto explica en parte, el aumento verificado en el nivel de transferencias desde entonces.

Transferencias no condicionadas

El *programa de igualación fiscal* se halla en existencia desde 1957 y sus objetivos han alcanzado rango constitucional en 1982:

(Sección 36.2) “El Parlamento y el Gobierno de Canadá están obligados a realizar pagos de igualación para asegurar que los gobiernos provinciales tengan recursos suficientes para proveer niveles razonablemente comparables de servicios públicos a niveles razonablemente comparables de imposición fiscal”.

Los pagos de igualación son calculados según una fórmula prevista por la legislación federal, que incluye los siguientes pasos:

1°) Se establece la capacidad fiscal per cápita de cada provincia, determinando cuántos recursos propios podría recaudar cada provincia aplicando una tasa impositiva promedio sobre las 30 posibles fuentes de recursos fiscales³⁶.

2°) Se compara la capacidad fiscal de cada provincia con la capacidad fiscal promedio de las cinco provincias de ingreso medio (Québec, Ontario, Manitoba, Saskatchewan y British Columbia), promedio al que se denomina *estándar*³⁷.

3°) Se compensa con pagos de igualación a las provincias cuya capacidad fiscal se halla por debajo del estándar.

Concretamente, la fórmula de reparto es la siguiente:

$$\sum_j T_{ij} = \sum_j t_j (B_{Rj} / P_R - B_{ij} / P_i) * P_i$$

Donde:

T_{ij} = Transferencia bajo fuente de recurso j en provincia i

³⁶ Se incorporan las fuentes tributarias más importantes de las provincias, incluyendo las que afectan a los recursos naturales.

³⁷ La cantidad de provincias incluidas para estimar el estándar se ha reducido en los últimos años como mecanismo para disminuir los gastos en transferencias del gobierno federal, ante una situación de creciente endeudamiento.

B_{Rj} = Base tributaria para la fuente de recursos j en las cinco provincias del estándar.

P_R = Población en las cinco provincias del estándar

B_{ij} = Base tributaria para el recurso j en provincia i

P_i = Población en provincia i

t_j = Tasa impositiva promedio nacional para la fuente de recursos j

$t_j = \Sigma TR_{ij} / \Sigma B_{ij}$

TR_{ij} = Recursos tributarios reales recogidos de la fuente j en la provincia i

A su vez, existe un “piso” y un “techo” para los pagos de igualación, de forma de otorgar estabilidad y predictibilidad al programa. El piso protege a las provincias individuales contra cualquier declinación anormal en sus pagos anuales de igualación. El techo, en cambio, controla el crecimiento anual del monto total de los pagos de igualación de manera que lo hagan en forma similar al crecimiento del PIB, aunque su finalidad última es proteger al gobierno federal de aumentos inusualmente altos en los montos de las transferencias a realizar.

Por su parte, dada la dinámica de los cambios económicos en provincias, los cálculos del programa son actualizados dos veces por año, mientras que su legislación general es revisada por el Parlamento cada cuatro años.

Finalmente, existen las transferencias a los territorios denominadas *Financiamiento por Fórmula Territorial (TFF)*, también de carácter no condicionado y que, como ya fue advertido, tienen la particularidad de contemplar el concepto de necesidad, no sólo el de capacidad fiscal. Así, se estima primero el monto de dinero que necesitan los tres territorios del norte (población pequeña, territorios extensos, climas extremos) para prestar sus servicios, la denominada *base de gasto bruto*³⁸. El segundo paso consiste en estimar cuántos recursos tributarios de base propia los tres territorios podrán recolectar³⁹. Luego, el gobierno federal “hace la diferencia” con

³⁸ Indexada en línea con el crecimiento de las erogaciones en las provincias, para reflejar las presiones por gasto que enfrentan los gobiernos en otras partes del territorio. También son ajustadas por el crecimiento poblacional total de Canadá.

³⁹ Bajo el supuesto que realizan un esfuerzo fiscal similar al de otras partes del territorio, ajustado para reconocer las características especiales del norte de Canadá.

un pago en efectivo, es decir, cierra la brecha entre necesidad y capacidad fiscal territorial.

Transferencias en Brasil (fondos de participación)

-Fondo de Participación de los Estados y del Distrito Federal (FPE):

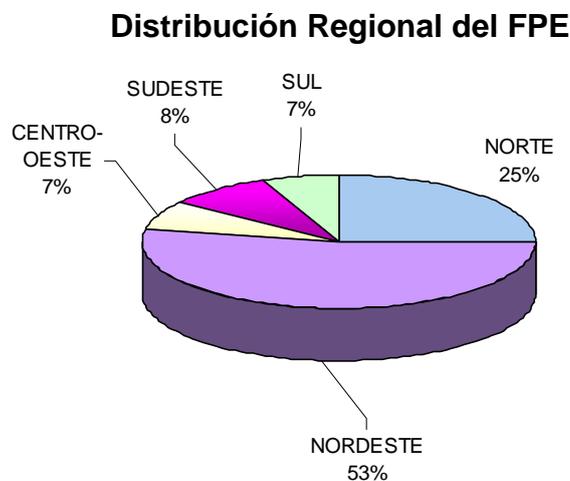
Rec. Bruta = Recaudación (IR + IPI)

Rec. Neta = Rec. Bruta - Restituciones - Incentivos Fiscales

FPE TOTAL = 21,5 % de la Rec. Neta

En 1989 los Secretarios Estaduales de Hacienda definieron los coeficientes individuales para cada Estado⁴⁰. Para calcular el valor del FPE distribuido a cada Estado, se multiplica el valor del FPE TOTAL por el coeficiente individual.

Conforme a la Ley, del valor total del FPE, el 85% va para los Estados de las Regiones Norte, Nordeste y Centro-Oeste y el 15% restante para las Regiones Sudeste y Sur.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

Rec. Bruta = Recaudación (IR + IPI)

Rec. Neta = Rec. Bruta - Restituciones - Incentivos Fiscales

FPM TOTAL = 22,5 % de la Rec. Neta

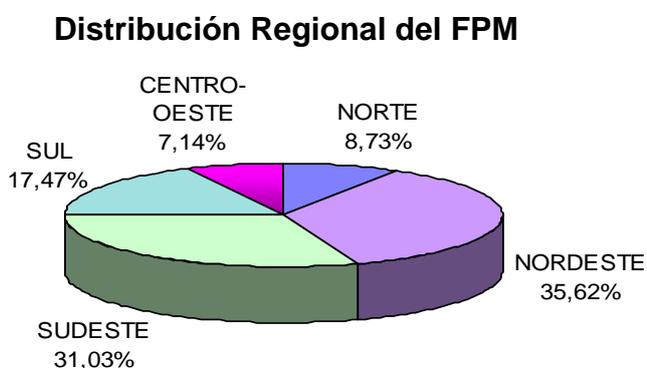
⁴⁰ Conforme a lo establecido en el Anexo de la Ley Complementaria N° 62, del 28 de diciembre de 1989.

Conforme lo establece el Código Tributario Nacional⁴¹, los fondos se distribuyen proporcionalmente a la población de cada unidad. Su diseño deliberadamente busca beneficiar a los municipios menores. El 86,4% del total de recursos debe ser destinado a las comunidades menos pobladas, mientras que el 10% a las capitales de los estados y el 3,6% a aquellos con población superior a 156.216 personas⁴², con exclusión de las capitales.

El Instituto Brasileiro de Geografía y Estadística (IBGE), órgano responsable por la realización del censo demográfico, hace el relevamiento del número de habitantes de cada municipio e informa al Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU). Luego de analizar la información, el TCU, establece el coeficiente individual de participación para cada municipio. El coeficiente mínimo (0,6), es válido para municipios de hasta 10.188 habitantes. Para municipios con más de 10.188 y menos de 156.216 habitantes, fueron definidas 16 franjas poblacionales, asignando a cada una un coeficiente individual. Para todos los municipios del interior con más de 156.216 habitantes fue determinado un coeficiente de 4.

Los municipios de estados distintos situados en la misma faja poblacional con un mismo coeficiente, no reciben el mismo valor del FPM porque el porcentual de participación en cada Estado es diferente.

Del FPM total, 35,62% son destinados a los municipios de la Región Nordeste; 31,03%, a los municipios de la Región Sudeste y el restante, 33,35%, a los municipios de las Regiones Norte, Centro-Oeste y Sur.



IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

⁴¹ Ley Nº 5.172, de 25 de octubre de 1966

⁴² De acuerdo con o Decreto-Ley Nº 1.881, de 27 de agosto de 1981

Cuando se crean nuevos municipios, la cuota individual del FPM disminuye, debido a que los nuevos municipios también obtendrán coeficientes individuales de participación, que serán sumados a los ya existentes para la distribución del FPM destinado al Estado. Como la participación del Estado en la cuota global del FPM permanece constante y el número de participantes aumenta, la cuota individual de todos, disminuye.

Coeficientes de participación individual de Estados y Municipios Interiores.

Coeficientes de Participación de Estados

ESTADOS	COEFICIENTE
Acre	3,421
Alagoas	4,1601
Amapá	3,412
Amazonas	2,7904
Bahia	9,3962
Ceará	7,3369
Distrito Federal	0,6902
Espírito Santo	1,5
Goiás	2,8431
Maranhão	7,2182
Mato Grosso	2,3079
Mato Grosso do Sul	1,332
Minas Gerais	4,4545
Pará	6,112
Paraíba	4,7889
Paraná	2,8832
Pernambuco	6,9002
Piauí	4,3214
Rio de Janeiro	1,5277
Rio Grande do Norte	4,1779
Rio Grande do Sul	2,3548
Rondônia	2,8156
Roraima	2,4807
Santa Catarina	1,2798
São Paulo	1
Sergipe	4,1553
Tocantins	4,34
Total	100

IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

Coeficientes de Participación de Municipios Interiores

FRANJA DE HABITANTES	COEFICIENTE
Hasta 10.188	0.6
De 10.189 a 13.584	0.8
De 13.585 a 16.980	1.0
De 16.981 a 23.772	1.2
De 23.773 a 30.564	1.4
De 30.565 a 37.356	1.6
De 37.357 a 44.148	1.8
De 44.149 a 50.940	2.0
De 50.941 a 61.128	2.2
De 61.129 a 71.316	2.4
De 71.317 a 81.504	2.6
De 81.505 a 91.692	2.8
De 91.693 a 101.880	3.0
De 101.881 a 115.464	3.2
De 115.465 a 129.048	3.4
De 129.049 a 142.632	3.6
De 142.633 a 156.216	3.8
Más de 156.216	4.0

IARAF con base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil

**Provincia de Córdoba
Consejo Federal de Inversiones**

**Nombre del Proyecto:
Otro ordenamiento fiscal federal para Argentina**

Informe Final

(Continuación 2)

Córdoba, agosto de 2010

Elaborado por:

Instituto Argentino de Análisis Fiscal

Contenidos del Tercer Informe Parcial

Índice

I. Introducción.....	186
Resumen del Informe.....	187
II. Carga tributaria en los países federales seleccionados	192
Comparación de la carga tributaria de los distintos niveles de gobierno para sectores de actividad económica seleccionados.....	193
II.1 El Sistema Tributario de Brasil.....	195
II.1.1. Principales impuestos por nivel de gobierno.....	195
II.1.2. Transferencias Intergubernamentales.....	204
II.1.3. Administración Tributaria	207
II.2 El Sistema Tributario de Australia.....	208
II.2.1. Principales impuestos por nivel de gobierno.....	209
II.2.2. Transferencias Intergubernamentales.....	212
II.2.3. Administración Tributaria	213
II.3 El Sistema Tributario de Canadá	214
II.3.1. Principales impuestos por nivel de gobierno.....	214
III. Análisis Comparado	220
III.1. Comercialización de bienes	223
III.2. Comercialización de servicios.....	233
Conclusiones.....	242
Bibliografía	243

I. Introducción

Resumen del Informe

El Sistema Tributario de Brasil

La estructura federal, unida a la importante cantidad de impuestos vigentes en cada nivel de gobierno provoca que el sistema sea relativamente complejo, como lo pone en evidencia la existencia en la actualidad de más de 35 impuestos principales, los que ascienden a más de 80 si se consideran tasas retributivas de servicios municipales.

Respecto la distribución porcentual de la recaudación consolidada bruta entre los diferentes impuestos y niveles de gobierno, se observa que el Impuesto a la Comercialización de Mercaderías además de ser la principal fuente de recursos de los estados provinciales, constituye el tributo de mayor producido recaudador de Brasil. En el año 2009, aportó el 23,17% de la recaudación total. Le siguen en importancia el Impuesto a la Renta y las Contribuciones para la seguridad Social potestad del gobierno federal (16,91% y 15,01% respectivamente).

La distribución de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno se complementa con un sistema de transferencias desde los gobiernos de mayor nivel a los de menor nivel, las cuales pueden ser directas por estar constitucionalmente establecidas o indirectas mediante la constitución de fondos especiales.

Todo este sistema de transferencias implica que el Gobierno Federal traspasa a Estados y Municipios el 57% de la recaudación del Impuesto a los Productos Industriales (IPI) y el 47% de lo percibido en concepto de Impuesto a la Renta (IR).

En términos horizontales, las transferencias son destinadas en mayor proporción a los gobiernos estatales y municipales de las regiones menos desarrolladas, revirtiendo a través del aumento del ingreso disponible, la elevada concentración de la recaudación y del PBG de las regiones más desarrolladas.

El principal órgano en materia de administración tributaria en Brasil, es la Secretaría de la Renta Federal (SRF), que es la responsable por la administración de todos los tributos de potestad de la Unión y de las principales contribuciones sociales para la Seguridad Social, a excepción de las contribuciones que inciden sobre la nómina de pagos y sobre el trabajo autónomo.

Los demás miembros de la Federación (Distrito Federal, Estados y Municipios) mantienen administraciones tributarias propias,

Como característica destacable del sistema de administración tributaria de Brasil, debe mencionarse que al igual que en Argentina se utiliza en gran escala el sistema de recaudación en la fuente para tratar de adelantar la recaudación y concentrarla en un menor número de contribuyentes.

El Sistema Tributario de Australia

Australia, en forma similar a la Argentina, fiscalmente presenta un importante desequilibrio vertical ya que el Gobierno Federal es el principal recaudador de impuestos, parte de los cuales son transferidos a los gobiernos estatales ya que éstos son responsables de un porcentaje del gasto público sensiblemente superior a sus recursos propios (recaudan solo el 21% del total de recursos fiscales mientras efectúan el 36% del gasto público total).

Respecto de la importancia relativa de cada fuente de financiación, se tiene que tanto a nivel federal como subnacional de gobierno, la imposición directa prevalece sobre la indirecta. Es normal observar en las estructuras tributarias de los países desarrollados, los impuestos a la renta son la fuente de financiamiento más importante en Australia, a diferencia de Argentina y Brasil en donde los impuestos al consumo adquieren mayor importancia.

La Australian Taxation Office es la principal agencia de recaudación de ingresos de Australia y es parte de la cartera de la Tesorería. Su objetivo es formar y gestionar el sistema impositivo que guía a la política social y económica del país con el propósito de financiar bienes y servicios públicos.

El Sistema Tributario de Canadá

Contrariamente a lo ocurrido en los casos de Argentina, Australia y, en menor medida, Brasil, en Canadá, se advierte una alta descentralización de las potestades fiscales que se evidencia en el hecho que los recursos propios de los gobiernos locales cubren más del 80% de sus gastos.

En Canadá rige el principio de concurrencia de la fuente ya que el gobierno federal y los gobiernos subnacionales tienen acceso simultáneo a las principales fuentes de tributación. Así ambos niveles de gobierno pueden aplicar imposiciones que graven los ingresos personales y de sociedades, las ventas de bienes y servicios y las nóminas salariales.

Como es normal en los países desarrollados la principal fuente de ingresos fiscales son los impuestos a las ganancias, debiendo destacarse, como hecho distintivo, que esta situación se verifica también en los ingresos propios de las provincias. En este sentido, se observa que el gobierno federal obtiene el 66% de sus ingresos del Impuesto a la Renta mientras que el nivel provincial lo hace en menor medida, en un 37%.

La Canada Revenue Agency (CRA) es la agencia federal que se ocupa de las leyes impositivas para el gobierno federal y para muchas provincias y territorios, leyes comercio internacional, beneficios económicos y sociales y programas de incentivos fiscales. También supervisa el registro de organizaciones de beneficencia en Canadá, y los programas de crédito fiscal, como el Programa de Crédito Fiscal de Investigación Científica y Desarrollo Experimental.

Análisis Comparado

Para efectuar el análisis del efecto que los impuestos vigentes en cada uno de los países analizados provocan sobre los precios al consumidor final de bienes y servicios análisis se construyó un sencillo modelo que permite efectuar la comparación entre los diferentes países

Las tendencias evidenciadas por los resultados obtenidos se mantendrán aún cuando las cadenas comerciales reales sean distintas a las ejemplificadas o incluso cuando la estructura de las mismas difiera entre un país u otro.

Como resultado del modelo en la producción de bienes, puede decirse que la presión tributaria, es claramente superior en Argentina y Brasil respecto a Canadá y Australia. Mientras que en Argentina y Brasil la recaudación tributaria global se encuentra por encima del 37% del precio al que el bien llega al consumidor final (en una estructura comercial como la supuesta), en Canadá y Australia ese porcentaje oscila alrededor del 25%.

Si se dividen los impuestos en impuestos sobre la renta y sobre las transacciones o ventas, se advierte que la presión tributaria proveniente de la imposición sobre las ganancias es similar en Canadá (17,4%) y Australia (14,8%) respecto a Brasil (14,3%) y Argentina (14,0%), mientras que, por el contrario, en los países latinoamericanos ejemplificados la imposición sobre las transacciones es significativamente superior, a punto tal de representar más del doble que en los otros casos analizados, aproximadamente un 25% contra un 10%.

Para el caso de la prestación de servicios, se puede concluir que la presión tributaria de Argentina para los servicios también es superior a los casos de Canadá y Australia e incluso a la de Brasil. La menor presión tributaria que presenta Brasil en el mercado de servicios es consecuencia de que esta actividad no está alcanzada

por el ICMS sino por el ISS, cuya alícuota es significativamente inferior (aproximadamente el 5%).

Los resultados obtenidos, que reflejan una presión tributaria superior en Argentina y Brasil respecto a Canadá y Australia, tienen su origen fundamentalmente en tres causas:

- La mayor alícuota legal para los impuestos principales a las transacciones, vigente en los países latinoamericanos.
- La existencia de impuestos provinciales que gravan las transacciones.
- La presencia de impuestos a las ventas, nacionales o provinciales, que generan importantes efectos acumulación y piramidación.

II. Carga tributaria en los países federales seleccionados

Comparación de la carga tributaria de los distintos niveles de gobierno para sectores de actividad económica seleccionados

Se ha puesto de manifiesto en informes anteriores la necesidad de reconsiderar la estructura del sistema tributario argentino, con el objeto de propender a la mejora del sistema federal de nuestro país. Siendo conocedores de esta necesidad y teniendo como principal objetivo para el informe final del presente proyecto, exponer alternativas de mejoras al sistema tributario de nuestro país; cobra relevancia el análisis de la experiencia internacional en esta materia, a los efectos de proveer un estándar o punto de referencia hacia las cuales pudiera apuntarse para lograr dicho objetivo.

En este orden, se presentan en este informe las estructuras tributarias de Australia, Brasil y Canadá, a partir de la descripción y análisis de la carga tributaria de los distintos niveles para con los principales sectores de actividad económica, con el objeto de comparar los principales aspectos de equidad y eficiencia, entre nuestro país y los analizados en la etapa anterior.

En una segunda parte se efectúa un breve análisis de la carga tributaria que soportan los principales sectores de la economía en cada uno de los países bajo estudio. El estudio está referido a la carga tributaria legal que alcanza a los contribuyentes formales en cada una de las economías.

Metodológicamente, los tributos comprendidos en el trabajo no incluyen los utilizados para el financiamiento de los respectivos sistemas de seguridad social, excepto cuando las contribuciones que tengan este destino presenten una base netamente tributaria, es decir la base imponible de las mismas no esté relacionada a la nómina salarial, sino a ingresos o rentabilidades sectoriales específicas.

Asimismo, dentro de los recursos tributarios, solamente se analizan en profundidad aquellos cuya base de determinación de la obligación está relacionada a las ventas o las ganancias, dejando de lado los impuestos que gravan la propiedad de bienes como ser inmuebles, automotores, etc. ya que en los mismos es muy dificultoso efectuar una comparación de la presión tributaria, puesto que implicaría obtener valores de mercado de dichos bienes en los países (y sus distintas regiones) bajo estudio.

En una primera parte se repasan los principales recursos tributarios de cada nivel de gobierno en los tres países estudiados, y de los mecanismos de coparticipación existentes en los mismos.

En una segunda etapa realiza un ejercicio para determinar qué porcentaje del precio de venta final que un consumidor de un bien o servicio enfrenta, está explicado por la carga de los distintos impuestos que lo alcanzan. Para poder efectuar este análisis se ha procedido a construir un modelo de simulación conforme a lineamientos y supuestos que faciliten la comparación. Resumidamente, se supone una cadena comercial idéntica para cada país con márgenes de marcación estándar y una determinada estructura de uso de insumos. Sobre esa cadena comercial se ha estimado el efecto que producen todos los impuestos a las transacciones y a la renta, vigentes en cada país y considerados en el presente análisis. El efecto mencionado se calcula bajo el supuesto de que se traslada al precio la totalidad de los impuestos a las ventas, mientras que los impuestos a la renta son absorbidos por los márgenes brutos de marcación de cada sector.

En este esquema se calcula la carga tributaria como el porcentaje que, sobre el precio de venta final de un bien o servicio, representan todos los impuestos (entre los considerados en este trabajo) que la cadena comercial de su elaboración y distribución le permitió recaudar a todos los niveles de gobierno.

Se recuerda que al ser un análisis basado en tasas legales, se prescinde totalmente de estimar los efectos de posibles mecanismos de evasión impositiva, lo cual queda fuera del alcance y objetivos planteados en el proyecto.

II.1 El Sistema Tributario de Brasil

Brasil presenta un sistema de gobierno federal en donde las potestades tributarias están distribuidas entre el Gobierno Nacional, los 26 estados y el distrito Federal, y aproximadamente 5.500 municipios.

Esta estructura federal, unida a una importante cantidad de impuestos vigentes en cada nivel provoca que el sistema sea relativamente complejo, como lo pone en evidencia la existencia en la actualidad de más de 35 impuestos principales, los que ascienden a más de 80 si se consideran tasas retributivas de servicios municipales.

A continuación se exponen los principales impuestos aplicados por cada nivel de gobierno, los sistemas de transferencias intergubernamentales vigentes, y los lineamientos principales del sistema de administración tributaria.

En la descripción se hace hincapié en los impuestos que son utilizados para el análisis comparativo en la sección III.

II.1.1. Principales impuestos por nivel de gobierno

Gobierno Federal

Los principales impuestos aplicados por el Gobierno de la República Federativa de Brasil se exponen a continuación, debiendo destacarse que este es el único nivel de gobierno que tiene potestad para aplicar además préstamos compulsivos:

Impuesto a las exportaciones (IE) e impuestos a las importaciones (II): Estos impuestos están conformados por aranceles que se fijan a la importación de productos o retenciones establecidas a productos exportados.

Impuesto a las rentas de personas físicas y jurídicas (IR): Este impuesto grava los incrementos patrimoniales obtenidos en el período fiscal por el contribuyente, siendo contribuyentes del impuesto tanto las personas jurídicas como las personas físicas que realizan habitualmente actividad económica con fines de lucro, adoptándose el concepto de renta mundial.

La obligación nace como consecuencia de la obtención de ingresos superiores a los costos productivos y demás egresos necesarios para el mantenimiento de la fuente productora de los mismos.

Mecánica de liquidación del impuesto:

En el caso de personas jurídicas existen dos mecanismos de liquidación del tributo

- Beneficio presunto: las empresas que facturan menos de un determinado monto anual abonan trimestralmente la alícuota legal sobre una renta presunta que varía según la actividad entre un **1,6%** de la facturación (petróleo y gas), **8%** (comercio, industria y transporte de cargas), y **16%** o **32%** (prestaciones de servicios).
- Beneficio real: En este caso el impuesto se calcula en forma anual (con anticipos mensuales) aplicando la alícuota correspondiente sobre la diferencia entre ingresos y gastos admitidos.

En el caso de personas físicas se aplica la alícuota vigente sobre la renta obtenida como diferencia entre los ingresos gravados y los gastos necesarios para mantener la fuente con las siguientes consideraciones:

Los dividendos están exentos (al igual que en Argentina) puesto que ya han tributado en cabeza de las personas jurídicas.

Los intereses por depósitos a plazo en el sistema bancario están gravados en Brasil (a diferencia de Argentina). En general Brasil tiende a gravar más la renta financiera que nuestro país, como es el caso de las rentas de compra venta de acciones. Las deducciones admitidas son más amplias en Argentina.

Alícuotas: Para las personas jurídicas la alícuota general es del **15%**, pero las rentas que superen los 240 mil reales anuales tributan un **10% adicional**. También se abona un porcentaje extra en concepto de Contribución Social sobre la Ganancia Neta de Personas Jurídicas (CSLL) del **9%**, que si bien es una contribución que

tiene por objeto el financiamiento de la seguridad social, se lo incluye dentro de este impuesto porque, más allá de su destino, la base imponible es *totalmente independiente de la nómina salarial*. En consecuencia la tasa total que abonan las empresas medianas y grandes en Brasil en concepto de impuesto a las ganancias asciende al **34%**. Para las personas físicas la alícuota es progresiva siendo la misma de dos tramos **15% y 27,5%**.

Impuesto sobre los productos industrializados (IPI): Es un impuesto selectivo que grava la importación o comercialización interna de productos manufacturados, persiguiendo además del objetivo recaudatorio, una finalidad secundaria de regulador de la actividad industrial. Son contribuyentes las empresas productoras de bienes industriales y aquellas que importen este tipo de bienes.

El nacimiento del hecho imponible se produce con la salida de mercaderías para su transferencia de dominio. En el caso de las importaciones el hecho imponible se perfecciona con la liberación aduanera de la misma. El impuesto pagado por la importación constituye crédito fiscal para el importador siempre que el bien importado pase a formar físicamente parte de otro bien industrializado alcanzado por el IPI.

Mecánica de liquidación: Funciona como un impuesto al valor agregado pero monofásico. Toda compra de materias primas y productos intermedios o importación de los mismos, siempre que sean físicamente incorporados en el proceso productivo, genera un crédito fiscal a computar contra el débito derivado de la venta de los productos terminados. Genera un cierto *efecto acumulación* ya que no permite el cómputo como crédito el IPI pagado por compras de bienes de capital. Se aplica el *principio de destino* ya que las exportaciones están desgravadas.

Alícuota: la alícuota promedio es del **10%** pero con variaciones puntuales según el producto. En general se tiende a gravar con un porcentaje superior a los productos suntuarios (por ejemplo cigarrillos, bebidas alcohólicas, etc.) e inferior a los de primera necesidad, existiendo algunas exenciones.

Impuesto a las operaciones de crédito, cambio, seguros y títulos valores (IOF): Al igual que el IPI el IOF persigue una finalidad secundaria de regulación de la actividad financiera y grava operaciones de crédito, cambio, compra y venta de títulos valores y pólizas de seguro.

Impuesto inmobiliario rural (ITR): Es un impuesto que grava la tenencia de inmuebles rurales ya sean los titulares personas físicas o jurídicas. La alícuota anual es aproximadamente un 0,05% del valor del bien.

Estados y Distrito Federal

Los impuestos que pueden aplicar los gobiernos subnacionales son los siguientes:

Impuesto a la herencia y donación de bienes (ITCD): Este impuesto grava el ingreso al patrimonio de personas físicas de bienes recibidos por herencia o donación a una tasa por única vez del **4%** de su valor.

Impuesto a la circulación de mercancías (ICMS): Este es el principal impuesto a nivel subnacional y fue creado por la Constitución Federal de 1988. Sus características principales son las siguientes:

Objeto: Es un impuesto general que grava la circulación (venta) de mercaderías en general, el servicio de alimentos y bebidas en bares y restaurantes y la prestación de servicios interestatales de transporte y telecomunicaciones. Es un impuesto al consumo ya que permite desgravar los créditos por compra de bienes intermedios y de capital. Se aplica el principio de destino ya que desgrava las exportaciones, aunque en relación a las transacciones interestaduales dentro de Brasil se aplica el principio de origen. Esta situación favorece la recaudación de los estados predominantemente productores (los más desarrollados) en relación a los estados

consumidores, lo que busca equilibrarse a través de los fondos de transferencia que se describirán oportunamente.

Sujeto: Los vendedores de bienes y servicios alcanzados.

Nacimiento del hecho imponible: se produce con la salida de mercaderías para su transferencia de dominio o con la efectiva prestación del servicio. En el caso de las importaciones el hecho imponible se perfecciona con la liberación aduanera de la misma.

Mecánica de liquidación del impuesto: Es un impuesto *tipo IVA plurifásico* y no acumulativo ya que grava las entregas de bienes en las distintas etapas de la cadena de producción y comercialización incluyendo las importaciones. Como el impuesto a los servicios (ISS) municipal, ni el IPI por insumos industriales pagados por los sujetos del ICMS generan crédito fiscal para estos últimos se produce parcialmente el fenómeno de *piramidación y acumulación* ya que ese pago pasa a formar parte del costo.

Alícuotas: Si bien son variables entre los diferentes estados y bienes, se puede estimar la alícuota promedio para operaciones intraestatales entre el **17%** y el **18%**. Cuando las operaciones tiene origen en un estado y destino en otro diferente, rige la alícuota general establecida para estos casos que es del **12%** excepto cuando la operación tiene origen en los estados más desarrollados (región sudeste y sur) y destino los menos desarrollados (región norte, nordeste y centro-oeste) caso en el cual se aplica un alícuota reducida del **7%**. Respecto a las exenciones son reducidas y comprenden en general a alimentos como la leche, hortalizas, huevos, pescado, energía eléctrica residencial, libros, periódicos, etc. También se encuentran exentas las exportaciones. Las alícuotas mencionadas se calculan por dentro, es decir sobre el precio incluido el impuesto por lo cual suponen una tasa efectiva superior que en el caso de la alícuota promedio mencionada asciende al 20,48% o al 21,95% respectivamente.

Mecanismos de promoción a las localizaciones: Las exenciones, diferimientos, reducciones de base imponible o alícuotas del ICMS son los principales mecanismos de fomento a la radicación de empresas que utilizan los diferentes estados. Una forma indirecta de fomento utilizada es brindar financiamiento para capital de trabajo mediante un fondo constituido con la recaudación esperada por el ICMS de nuevos

emprendimientos o ampliación de los existentes. Para evitar guerras fiscales entre los estados el gobierno federal trata de reducir estas prácticas pero en el caso de PYMES están muy extendidas.

Impuesto sobre la propiedad automotor (IPVA): Este tributo grava la tenencia de vehículos automotores, cualquiera sea su titular y la tasa varía entre el 1% y el 4% del valor del automóvil alcanzado.

Municipios y distrito federal

Los principales impuestos a nivel municipal son:

Impuesto inmobiliario urbano (IPTU): Es un impuesto que grava la tenencia de inmuebles urbanos ya sean los titulares personas físicas o jurídicas. La alícuota anual varía entre un 0,3% y un 3% de la valuación fiscal del bien.

Impuesto a la transmisión entre vivos de inmuebles (ITBI): este tributo grava por única vez la transferencia de bienes inmuebles en el momento en que esta se produce y su tasa puede estimarse en promedio en un 2% del valor de escrituración.

Impuesto a los servicios (ISS): Es un impuesto general que grava toda prestación de servicios por parte de una empresa o autónomo no alcanzada por el ICMS, con exclusión de los prestados en relación de dependencia. En general se cobra en el municipio donde tiene domicilio y asiento de actividad comercial el prestador del servicio, excepto que la prestación efectiva se produzca en el domicilio del consumidor, caso en el cual se debe tributar en el municipio que le corresponde a éste último.

Es un impuesto a las ventas de carácter acumulativo ya que no permite desgravar los montos del mismo contenidos en los gastos operativos. Corresponde su tributación según el principio de destino, es decir en aquel municipio en cuya jurisdicción se produce la efectiva prestación del servicio ya sea que el prestador

tenga domicilio en el mismo o aún cuando esto no suceda, habitualmente ejerza actividades en el mismo.

Alícuota: Si bien la alícuota depende de cada municipio y de cada servicio, se puede mencionar a manera de ejemplo que la tasa general establecida por la Prefectura de la Ciudad de San Pablo es el **5%**. El alcance es amplio ya que prácticamente no existen servicios exentos pero si se aplican tasas reducidas para algunos servicios básicos. En el caso mencionado se grava con una alícuota del **2%**, por ejemplo, el transporte público de pasajeros, los servicios relacionados a la salud humana y a la educación y los espectáculos artísticos.

Todos los niveles de gobierno pueden además aplicar tasas originadas en la aplicación del poder de policía o en la utilización de servicios públicos y contribuciones por mejoras para el financiamiento de obras públicas. El gobierno federal también tiene la potestad de aplicar contribuciones sociales destinadas a financiar el sistema de seguridad social.

Dentro de éstas, solo se van a incluir en el presente, aquellas cuya base imponible tenga relación directa con los ingresos netos, las ventas o el patrimonio del contribuyente y por lo tanto la imposición no se relacione con los montos de nómina salarial. En consecuencia corresponde citar las siguientes:

Contribución para el financiamiento de la seguridad social (COFINS): Es una contribución de naturaleza tributaria que deben abonar las personas jurídicas para el financiamiento del sistema de seguridad. Coexisten en este momento dos sistemas de cálculo de esta contribución:

- Las empresas que tributan el impuesto a la renta **sobre base presunta** están alcanzadas a una tasa del **3%** sobre su facturación
- Las empresas que tributan **sobre base real**, lo hacen a una tasa del **7,6%** pero sobre la ganancia y se benefician por el sistema de no acumulatividad ya que se les permite computar un crédito por el COFINS contenido en sus compras.

Contribución para el programa de integración social y creación del patrimonio del funcionario público (PIS/PASEP): Son contribuciones que deben abonar la Personas Jurídicas Privadas (PIS) o las Empresas del Sector Público (PASEP) y también son de naturaleza tributaria siendo su destino el financiamiento del seguro de desempleo y del bono anual (un salario mínimo) que el estado le abona a aquellos trabajadores cuya remuneración mensual es inferior a dos salarios mínimos-

Al igual que en el caso del COFINS coexisten los dos sistemas de cálculo:

- **Base presunta:** con una alícuota del **0,65%** de la facturación
- **Base real:** con una alícuota del **1,65%** sobre el valor agregado o ganancia del contribuyente, rigiendo el sistema de no acumulatividad.

Contribución social sobre la ganancia neta de personas jurídicas (CSLL): Es un adicional sobre la renta neta que deben abonar las personas jurídicas para el financiamiento del sistema de seguridad social cuya alícuota alcanza al **9%** de la base imponible del Impuesto a la Renta ya sea real o presunta.

Contribución provisional sobre transacciones financieras (CPMF): Esta contribución debía ser abonada por personas físicas o jurídicas titulares de cuentas corrientes bancarias y alcanzaba al 0,38% de los débitos en las mismas. El 13/12/2007 el Senado no alcanzó la mayoría de votos necesarios (2/3) para su prórroga por lo cual fue eliminada desde el 01/01/2008.

En el siguiente cuadro se muestra la distribución porcentual de la recaudación consolidada bruta entre los diferentes impuestos y niveles de gobierno. Claramente se observa que el Impuesto a la Comercialización de Mercaderías además de ser la principal fuente de recursos de los estados provinciales, constituye el tributo de mayor producido recaudador de Brasil. En el año 2009, aportó el 23,17% de la recaudación total. Le siguen en importancia el Impuesto a la Renta y las Contribuciones para la seguridad Social potestad del gobierno federal (16,91% y 15,01% respectivamente).

GOBIERNO FEDERAL	68,72%
Impuesto a la Renta (IR)	16,91%
Impuesto s/Productos Industrializados (IPI)	4,75%
Impuesto s/operaciones Financieras (IOF)	0,87%
Impuesto sobre Comercio Exterior (II-IE)	2,24%
Impuesto Territorial Rural (ITR)	0,05%
Tasas Federales	0,08%
Contribuciones para Seguridad Social (CSS)	15,01%
Contribución para el Financiamiento de SS (COFINS)	11,17%
Contribución PIS – PASEP	2,74%
FGTS	5,18%
Contribución s/ganancia neta (CSLL)	2,21%
Contrib. Provis. Transacc. Fcieras (CPMF)	4,22%
Contribución para Seguridad Social	0,51%
Contribución Seg. Social Sector Público	0,94%
Otros	1,84%
GOBIERNOS ESTATALES	26,80%
Impuestos a la Comercialización (ICMS)	23,17%
Impuesto a la Propiedad Automotor (IPVA)	1,55%
Impuesto a la Herencia y Donación de Bienes (ITCD)	0,08%
Tasas Estatales	0,41%
Otros	1,59%
GOBIERNOS MUNICIPALES	4,48%
Impuesto a los servicios (ISS)	1,67%
Impuesto Inmobiliario Urbano (IPTU)	1,32%
Impuesto a la Transmisión de Bienes (ITBI)	0,24%
Tasas	0,84%
Otros	0,41%

IARAF en base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil.

II.1.2. Transferencias Intergubernamentales

La distribución de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno se complementa con un sistema de transferencias desde los gobiernos de mayor nivel a los de menor nivel, las cuales pueden ser directas por estar constitucionalmente establecidas o indirectas mediante la constitución de fondos especiales.

Las **transferencias directas** son las siguientes:

- Los municipios reciben el 50% del impuesto territorial rural (ITR) correspondiente a los inmuebles ubicados dentro de su jurisdicción
- Los municipios perciben también el 50% del Impuesto a la Propiedad Automotor (IPVA) correspondiente a los patentados en su territorio
- Los municipios obtienen el 25% del ICMS originado en operaciones efectuadas en su jurisdicción.

Las **transferencias indirectas** tienen como objetivo principal fomentar el desarrollo equilibrado de las diferentes regiones del país y por tal motivo los coeficientes de distribución de las mismas se calculan en forma directamente proporcional a la población e inversamente proporcional al ingreso per cápita. Las más importantes son:

- Fondo compensador de exportaciones (FPEX) constituido por el 10% de la recaudación del IPI que el gobierno nacional le transfiere a los estados.
- Fondo de participación de estados (FPE) conformado por el 21,5% de la recaudación del IPI más el IR que se transfiere del gobierno federal a los estados.
- Fondo de participación de municipios (FPM) mediante el cual el gobierno central transfiere a los municipios el 22,5% de lo recaudado en concepto de IPI e IR

- Fondos Regionales (FR) que se conforma con el 3% del producido del IPI y del IR

Todo este sistema de transferencias implica que el Gobierno Federal traspasa a Estados y Municipios el 57% de la recaudación del Impuesto a los Productos Industriales (IPI) y el 47% de lo percibido en concepto de Impuesto a la Renta (IR).

Luego de estos repartos el total de ingresos tributarios generados en Brasil se distribuyen, de la siguiente manera:

	Estructura de Recaudación	Estructura de Ingreso Disponible (desp de transferencias)	Resultado Neto
GOBIERNO FEDERAL	68,70%	59,30%	-9,40%
GOBIERNOS ESTATALES	26,80%	26,50%	-0,30%
GOBIERNOS MUNICIPALES	4,50%	14,20%	9,70%
TOTAL	100%	100%	0%

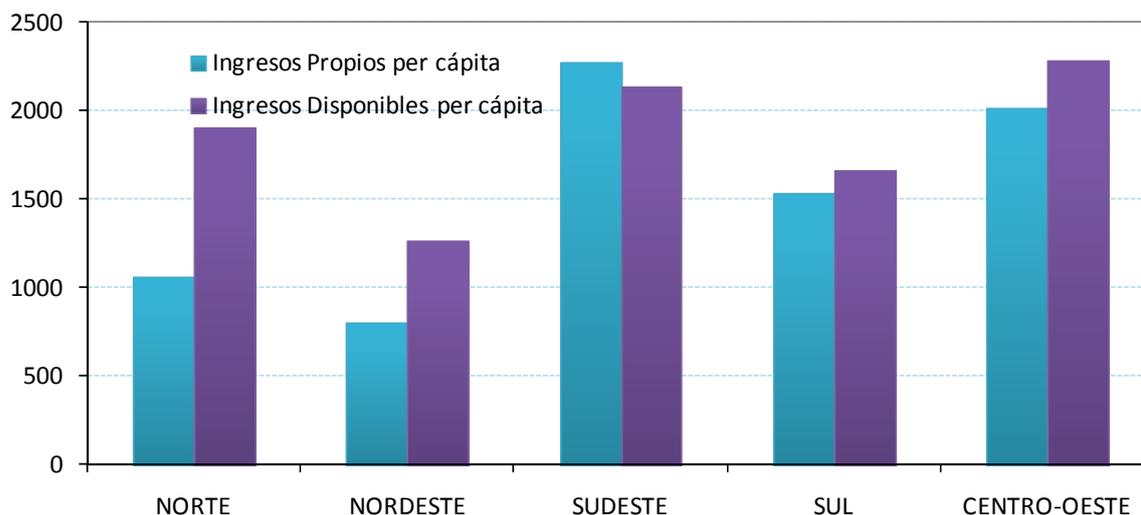
IARAF en base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil.

Resulta interesante destacar que además de la descentralización en el cobro de tributos surgida a partir de la Constitución de 1988, se dio, conjuntamente, una descentralización interregional de los recursos disponibles (recaudación propia más distribución constitucional de impuestos) generada en la cesión de fondos detallada en el cuadro anterior. Esto puede apreciarse en las diferencias existentes en cuanto a recaudaciones propias y recursos disponibles (por habitante), entre las distintas regiones.

En el siguiente gráfico puede verse cómo la concentración de la recaudación en las regiones más desarrolladas (sudeste y sur) tiene como contrapartida un esquema de transferencias que favorece relativamente más a los gobiernos de las regiones menos desarrolladas (nordeste, norte y centro oeste). Así, en la Región Norte, el ingreso per cápita disponible es 79% mayor que su ingreso propio per cápita. En la Región Nordeste, se presenta una situación similar, ascendiendo este porcentaje a 58%. En las regiones Sur y Centro Oeste, si bien el ingreso per cápita

disponible continúa siendo mayor al propio per cápita, dicha divergencia es menor a la de los casos anteriores, del 10% y 14% respectivamente.

Ingreso Propio vs. Ingreso Disponible. Año 2009.



IARAF en base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil.

No obstante, en la Región Sudeste, la situación es claramente inversa; la diferencia entre ambos ingresos es negativa (-6%). Dentro de esta Región, en São Paulo, es donde se presenta la mayor de las diferencias, pues su ingreso disponible es un 13% menor al propio. De esta manera, un estado cuya participación en el Producto nacional es superior al 33% obtiene un ingreso disponible correspondiente al 27% del total, mientras que los estados de las regiones menos desarrolladas (Norte, Noreste, Centro-Oeste) concentran el 37% del ingreso disponible ascendiendo su participación en el producto sólo al 27%.

Asimismo, dicha desconcentración de recursos puede evaluarse en términos absolutos. En 2008, São Paulo recaudó 83.579 millones de reales en impuesto sobre la renta y 17.585 millones provenientes del impuesto sobre productos industrializados. No obstante, en ese mismo año recibió 5.591 millones de reales del Fondo de Participación a municipios y sólo 383 millones del Fondo de Participación de los Estados.

En términos horizontales entonces, las transferencias realizadas mediante el Fondo de Participación de los Estados y el Fondo de Participación de los Municipios son destinadas en mayor proporción a los gobiernos estatales y municipales de las regiones menos desarrolladas, revirtiendo a través del aumento del ingreso disponible, la elevada concentración de la recaudación y del PBG de las regiones más desarrolladas.

II.1.3. Administración Tributaria

Como es normal en un país de sistema de gobierno federal, Brasil tiene múltiples organismos de administración tributaria ya que tanto el gobierno central, como los gobiernos estatales y municipales poseen su oficina recaudadora de impuestos.

El principal órgano, es la Secretaría de la Renta Federal (SRF), que es la responsable por la administración de todos los tributos de potestad de la Unión y de las principales contribuciones sociales para la Seguridad Social, a excepción de las contribuciones que inciden sobre la nómina de pagos y sobre el trabajo autónomo.

En Brasil, la administración de las contribuciones sociales que inciden sobre el trabajo es de potestad del Instituto Nacional de Seguridad Social - INSS, autarquía vinculada al Ministerio de la Previdencia y Asistencia Social.

Los demás miembros de la Federación - Distrito Federal, Estados y Municipios – mantienen administraciones tributarias propias, en el ámbito de los tributos de sus potestades, ejerciendo cada una de ellas todas las funciones inherentes a una administración tributaria.

La Secretaría de la Renta Federal, directamente subordinada al Ministerio de Hacienda, ejerce las funciones básicas de control, regulación, recaudación y fiscalización de los tributos (incluso los aduaneros) y contribuciones federales. Actúa asimismo asesorando la formulación de la política tributaria del País y es igualmente responsable por juzgar, en la primera etapa, el contencioso administrativo-fiscal. La estructura básica de la SRF es compuesta por los niveles central y descentralizado; el primero se encarga de las actividades normativas, de

supervisión y de planificación, mientras que el último (compuesto por órganos regionales y locales) ejerce las funciones de ejecución y de operación, bajo las directrices provenientes de las Unidades Centrales.

Secretaría del Tesoro Nacional: creada en Marzo de 1986, conforme al decreto N° 92452, unificó funciones con la antigua Comisión de Programación Financiera y con la Secretaría de Control interno del Ministerio de Hacienda. Se constituye actualmente, como el órgano central del Sistema de Administración Financiera Federal y del Sistema de Contabilidad Federal.

En cuanto a la relación financiera de la Unión y las unidades de la federación, puede decirse que, la Secretaría el Tesoro, ha sido, en gran medida, responsable del fortalecimiento de los lazos existentes entre ellos. En el año 1995 fueron transferidas a la Secretaría las atribuciones vinculadas a los Programas de Ajuste Fiscal de los Estados y Municipios. En 1997 se incorporaron, además, funciones referentes a la reestructuración y asunción de pasivos contingentes. Actualmente, éste órgano, es el encargado de la divulgación de información sobre las transferencias Constitucionales realizadas desde el Gobierno Central a Estados y Municipios. Asimismo, informa al Banco de Brasil el valor total del principal fondo estatal, el FPE. Basado en ésta información, el Banco aplica las tablas de coeficientes y calcula el valor distribuido a cada Estado.

Como característica destacable del sistema de administración tributaria de Brasil, debe mencionarse que al igual que en Argentina se utiliza en gran escala el sistema de recaudación en la fuente para tratar de adelantar la recaudación y concentrarla en un menor número de contribuyentes.

II.2 El Sistema Tributario de Australia

Australia en una federación conformada por seis estados y 2 territorios nacionales y con un tercer nivel de gobierno conformado por los municipios. En forma similar a la Argentina fiscalmente presenta un importante desequilibrio vertical ya que el Gobierno Federal es el principal recaudador de impuestos, parte de los

cuales son transferidos a los gobiernos estatales ya que éstos son responsables de un porcentaje del gasto público sensiblemente superior a sus recursos propios.

II.2.1. Principales impuestos por nivel de gobierno

Gobierno Federal

El gobierno federal es el encargado exclusivo de recaudar los impuestos de base amplia tanto sobre la renta como sobre el consumo.

Impuesto a las rentas de personas Físicas y Jurídicas: Este impuesto grava los incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas o jurídicas durante el ejercicio fiscal que comprende del 1 de julio al 30 de junio de cada año. Se aplica el principio de renta mundial y como mecánica de liquidación del impuesto se utiliza la **base real**, es decir a los ingresos gravados se le deducen los gastos admitidos, que son los necesarios para mantener la fuente productora de los mismos.

A diferencia de Argentina los dividendos no están exentos, sino que rige el sistema de imputación, según el cual la sociedad le traslada a sus accionistas un “crédito de imputación” por el impuesto pagado que éstos pueden computar como pago a cuenta de su liquidación. Otro aspecto destacable es el incentivo del que gozan las empresas que reinvierten sus utilidades en la compra de bienes de capital que gozan de reducción en las alícuotas.

Las rentas de capital, si bien tiene un tratamiento especial, son gravadas por el impuesto a la tasa general.

Las alícuotas vigentes difieren según el tipo de contribuyente:

Personas Jurídicas: están alcanzadas con una tasa general del **30%**.

Personas Físicas: rige una escala progresiva que se expone a continuación:

Escala de imposición del Impuesto a las Ganancias a Personas Físicas

Ganancia Imponible Anual en dólares australianos			
Desde	Hasta	Fijo	% s/excedente
0	6.000	0	0%
6.001	37.000	0	15%
37.001	80.000	4.650	30%
80.001	180.000	17.550	37%
180.001		54.550	45%

IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

Impuesto a los bienes y servicios: Este impuesto reemplazó desde el año 2000 al impuesto a las ventas mayoristas como principal impuesto al consumo en Australia.

Es un impuesto al valor agregado denominado Goods and Services tax (GST) de base amplia ya que abarca la comercialización de bienes y servicios en general, siendo la base imponible el precio de venta o el valor de nacionalización en el caso de importaciones. Es *plurifásico* pero no acumulativo evitando así efectos *piramidación y acumulación*.

La alícuota general es del **10%** encontrándose desgravados bienes y servicios básicos como alimentos frescos, servicios médicos y educativos y tampoco tributan las exportaciones, los préstamos de dinero, el transporte internacional y los alquileres residenciales

Impuestos Internos: Al igual que en nuestro país existen en Australia tributos que alcanzan con diversas alícuotas a consumos específicos como combustibles, bebidas alcohólicas y tabaco. También existe un impuesto de similares características que alcanza a la tenencia de autos de lujo.

Impuestos al comercio exterior: Finalmente también le corresponde al gobierno federal la potestad de establecer gravámenes sobre importaciones y exportaciones.

Finalmente existía un impuesto a las transacciones financieras que se fue eliminando progresivamente entre los años 2002 y 2005.

Gobiernos estatales y locales

Los principales recursos propios de los gobiernos subnacionales provienen en Australia de impuestos a la propiedad (automotores e inmuebles), impuestos a los juegos de azar, a las pólizas de seguro y a los sellos.

Ambos niveles de gobierno perciben impuestos sobre la nómina salarial de sus dependientes siendo los mismos más significativos porcentualmente a nivel subnacional.

En el siguiente cuadro se resume la importancia relativa de cada fuente de financiación tanto en el nivel federal como subnacional de gobierno. Como puede observarse en ambas esferas de gobierno la imposición directa prevalece sobre la indirecta. Es normal observar en las estructuras tributarias de los países desarrollados, los impuestos a la renta son la fuente de financiamiento más importante en Australia, a diferencia de Argentina y Brasil en donde los impuestos al consumo adquieren mayor importancia.

Estructura de Financiamiento por nivel de Gobierno.

AUSTRALIA FUENTES DE RECURSOS FISCALES			
NACION		ESTADOS Y MUNICIPIOS	
Im. a las Rentas Personas Físicas	46%	Imp. s/Nómina Salarial	33%
Im. a las Rentas Personas Jurídicas	26%	Impuesto Sellos	19%
Impuesto bienes y servicios (IVA)	15%	Impuesto Inmobiliario	13%
Impuestos Internos	9%	Impuesto Automotor	13%
Impuestos al Comercio Exterior	2%	Juegos de Azar	10%
Otros	2%	Seguros	9%
		Otros	3%
Total	100%	Total	100%

IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

II.2.2. Transferencias Intergubernamentales

Como se ha mencionado en Australia existe un desequilibrio fiscal vertical importante ya que la recaudación se encuentra muy concentrada en el gobierno federal que recauda más del 80% del total de los recursos. En contraposición el gasto público se encuentra mucho más repartido ya que los gobiernos subnacionales efectúan más del 40% del mismo..

Desequilibrio Fiscal Vertical en Australia

(en porcentaje del PBI)

	Recursos	Gastos
Gobierno Federal	22,3%	19,1%
Gobiernos subnacionales	4,9%	14,2%
Total	27,2%	33,3%

IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

Desequilibrio Fiscal Vertical en Australia

	Recursos propios	Erogaciones
Gobierno Federal	72%	57%
Gobiernos Estatales	21%	36%
Gobiernos Municipales	7%	6%

IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

Esta situación, que se verifica principalmente al nivel de gobiernos estatales que recaudan solo el 21% del total de recursos fiscales mientras efectúan el 36% del gasto público total, se corrige mediante un sistema de transferencias desde el gobierno central que está basado principalmente en la coparticipación de los ingresos provenientes del Goods and Services Tax y secundariamente en otras transferencias, generalmente de destino condicionado.

II.2.3. Administración Tributaria

La *Australian Taxation Office* es la principal agencia de recaudación de ingresos de Australia y es parte de la cartera de la Tesorería. Su objetivo es formar y gestionar el sistema impositivo que guía a la política social y económica del país con el propósito de financiar bienes y servicios públicos.

En lo que a recolección de impuestos se refiere, ATO tiene a su cargo la administración de: el impuesto sobre la renta, GST (recogido por el gobierno de federal en nombre de los gobiernos estatales y territoriales), e impuestos internos (pero no los derechos de aduana). Asimismo, es función de la ATO administrar una serie de beneficios y reembolsos, incluyendo las restituciones del GST y del impuesto sobre la renta, subvenciones especiales y prestaciones familiares,

II.3 El Sistema Tributario de Canadá

Canadá está organizado políticamente como una federación de 10 provincias y 3 territorios nacionales, dentro de los cuales existen aproximadamente 5.000 municipios.

En los casos de Argentina, Australia y, en menor medida, Brasil, se verificó que, a pesar de presentar una estructura federal de gobierno, existe una alta concentración de la recaudación fiscal en el gobierno central, que luego redistribuye la misma entre los gobiernos subnacionales mediante diferentes mecanismos de coparticipación.

Por el contrario en Canadá, como se describiera en el informe anterior, se advierte una alta descentralización de las potestades fiscales que se evidencia en el hecho que los recursos propios de los gobiernos locales cubren más del 80% de sus gastos, tal como se muestra en el siguiente cuadro.

Ingresos y Gastos por nivel de gobierno.

(en porcentaje del PBI)

	Ingresos	Gastos
Gobierno Federal	20,6%	17,4%
Gobiernos subnacionales	27,3%	32,8%

IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

II.3.1. Principales impuestos por nivel de gobierno

En Canadá rige el principio de concurrencia de la fuente ya que el gobierno federal y los gobiernos subnacionales tienen acceso simultáneo a las principales fuentes de tributación. Así ambos niveles de gobierno pueden aplicar imposiciones

que graven los ingresos personales y de sociedades, las ventas de bienes y servicios y las nóminas salariales.

El gobierno federal tiene potestad exclusiva para gravar el comercio exterior y los ingresos de los no residentes, mientras que le corresponde a los gobiernos provinciales y municipales aplicar impuestos a la propiedad, a los juegos de azar y regalías por la explotación de recursos naturales.

Como es normal en los países desarrollados la principal fuente de ingresos fiscales son los impuestos a las ganancias, debiendo destacarse, como hecho distintivo, que esta situación se verifica también en los ingresos propios de las provincias. En este sentido, en el siguiente cuadro se observa que el gobierno federal obtiene el 66% de sus ingresos del Impuesto a la Renta mientras que el nivel provincial lo hace en menor medida, en un 37%.

Importancia de la las fuentes de financiación por nivel de gobierno

	Gobierno Federal	Gobiernos Subnacionales
Impuestos a la Renta	66%	37%
Impuestos sobre las Ventas	22%	34%
Contribuciones Seg. Social	7%	6%
Impuestos a la Propiedad	0%	3%
Resto de ingresos fiscales	5%	20%

IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Gobierno Federal

Impuesto a la Renta de Personas Físicas y Jurídicas: Este impuesto grava los incrementos patrimoniales obtenidos por personas físicas o jurídicas durante el ejercicio fiscal. Se aplica el principio de renta mundial y como mecánica de liquidación del impuesto se utiliza la base real, es decir a los ingresos gravados se le

detraen los gastos admitidos, que son los necesarios para mantener la fuente productora de los mismos.

Las alícuotas vigentes difieren según el tipo de contribuyente:

- Personas Jurídicas (Corporate Tax): desde el año 2004 están alcanzadas con una tasa general del **28%**, ya que la misma fue reducida para aumentar la competitividad. Existe un tratamiento diferencial para las pequeñas empresas de capital nacional consistente en una reducción adicional de la alícuota, siendo la tasa efectiva para estas empresas en la actualidad del **16,5%**.
- Personas Físicas (Personal Income Tax): rige una escala progresiva que se expone a continuación:

Escala de imposición del Impuesto a las Ganancias a Personas Físicas

Ganancia Imponible Anual en dólares canadienses			
Desde	Hasta	Fijo	alícuota s/exc.
0	41.544	0	15%
41.544	83.088	6231,6	22%
83.088	128.800	15.371	26%
128.800		27.256	29%

IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Impuesto a las ventas: En Canadá a nivel federal el consumo es gravado con dos tipos de impuestos, uno que grava consumos específicos similares a los Impuestos Internos vigentes en Argentina y que comprende principalmente a combustibles, alcohol y tabaco. El otro impuesto al consumo es un impuesto de carácter general, plurifásico y no acumulativo que funciona de manera similar al IVA de nuestro país y alcanza a la gran mayoría de bienes y servicios y que por el mecanismo de traslado que caracteriza a los impuestos al valor agregado está concebido para ser soportado por el consumidor final. Desde enero del año 2008 la alícuota general del GST (goods and services tax) es del **5%**, anteriormente a dicha fecha la alícuota vigente

era del 6%. Esta política de reducción de la presión tributaria había comenzado en abril de 1997 cuando se redujo la alícuota del 7% vigente en ese momento al 6%.

Gobiernos Provinciales

Una característica distintiva del sistema tributario de Canadá es que las principales fuentes de financiamiento propio de los gobiernos subnacionales son impuestos que se basan en la misma manifestación de capacidad contributiva que los impuestos federales más significativos ya que, como se ha manifestado, rige el principio de concurrencia. Esta situación obliga a mantener un mecanismo de coordinación muy aceitado entre los diferentes niveles de gobierno.

En el caso del impuesto a las rentas cada provincia recibe un porcentaje uniforme común de los recursos federales recaudados dentro de su jurisdicción (según el domicilio del contribuyente) y además tiene la potestad de aplicar una tasa propia por sobre el estándar federal que alcanza tanto a personas físicas como jurídicas. En este aspecto hay diferentes situaciones como el caso de Alberta que aplica una alícuota uniforme del **10%**, Ontario que aplica una escala progresiva que va del 4,5% al 12% para corporaciones y del 5,05% al 11,16% para personas jurídicas, etc.

En general puede decirse que el promedio de las tasas provinciales es de entre el **4%** y el **12%** para personas jurídicas y de entre el **7%** y el **14%** para personas físicas.

En lo referido a impuestos sobre el consumo existe una gran diversidad de soluciones adoptadas por las diferentes provincias:

New Brunswick, Terranova, Labrador y Nueva Escocia utilizan un sistema armonizado con el Gobierno Federal que consiste en una especie de “iva mochila” (el Harmonized Sales Tax –HST-) que funciona como una alícuota adicionada al iva federal, administrado por el gobierno federal y luego distribuido mediante

estimaciones macroeconómicas del consumo en cada una de ellas. Desde el 01/07/2010 se sumaron a este sistema Ontario y Columbia Británica.

Alberta, Yukon y Northwest: no aplican impuestos provinciales al consumo.

El estado de Quebec utiliza un IVA provincial implementado en forma dual con el GST con la particularidad de que la administración y fiscalización está a cargo del fisco provincial que luego coparticipa al gobierno nacional.

Finalmente tres estados, Saskatchewan, Manitoba, e Isla Príncipe Eduardo continúan aplicando un impuesto a las ventas finales (VF), es decir un impuesto al consumo de tipo monofásico y no acumulativo. Este tributo alcanza en forma amplia a los bienes ya que existen pocas exenciones relacionadas a productos de primera necesidad, y de manera restringida a los servicios ya que sólo abarca aquellos específicamente determinados en la legislación.

En el siguiente cuadro se muestra los impuestos al consumo que utiliza cada estado y las alícuotas generales vigentes.

Alícuotas de la imposición al consumo por estado.

Estado	Impuesto	Alícuota Provincial	Alic.pcial más GST
NORTHWEST	NO	0%	5%
YUKON	NO	0%	5%
ALBERTA	NO	0%	5%
COLUMBIA BRITANICA*	HST		12%
SASKATCHEWAN	VF	5%	10%
MANITOBA	VF	7%	12%
ONTARIO**	HST		13%
QUEBEC	IVA	8%	12,88%
ISLA PPE.EDUARDO	VF	10%	15,50%
NEW BRUNSWICK	HST		13%
TERRANOVA	HST		13%
LABRADOR	HST		13%
NUEVA ESCOCIA***	HST		15%

* Hasta el 30/06/2010 aplicaba un impuesto provincial a las ventas finales a una tasa del 7%

** Hasta el 30/06/2010 aplicaba un impuesto provincial a las ventas finales a una tasa del 8%

*** Desde el 01/07/2010 incremento la tasa provincial del HST del 8% al 10%

IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

La *Canada Revenue Agency* (CRA) es la agencia federal que se ocupa de las leyes impositivas para el gobierno federal y para muchas provincias y territorios, leyes comercio internacional, beneficios económicos y sociales y programas de incentivos fiscales. También supervisa el registro de organizaciones de beneficencia en Canadá, y los programas de crédito fiscal, como el Programa de Crédito Fiscal de Investigación Científica y Desarrollo Experimental.

Desde el 2003 la CRA no es responsable de la recaudación de los ingresos de aduana. Dicha función corresponde actualmente a la *Canada Border Services Agency*.

En lo que a recaudación tributaria se refiere, la CRA administra el impuesto sobre la renta de los individuos en gran parte de Canadá, excepto para los residentes de Quebec. Asimismo, la imposición sobre la renta de las sociedades, es administrada por la CRA, excepto para las provincias de Alberta y Quebec. Ontario, por su parte, si bien continúa gestionando en parte, ha transferido gran parte de la administración del impuesto a la CRA. Asimismo, se encarga de la recolección del Impuesto sobre Bienes y Servicios (GST) en todas las provincias excepto Quebec. Aquellas provincias donde se aplica la HST, reciben los recursos por dicho concepto de la CRA.

III. Análisis Comparado

Análisis comparado de la Carga Impositiva que enfrentan los distintos sectores de la economía en Argentina, Australia, Brasil y Canadá

En esta segunda sección del estudio se pretende efectuar una estimación del efecto que los impuestos vigentes en cada uno de los países analizados provocan sobre los precios al consumidor final de bienes y servicios. Para medir ese efecto se busca determinar qué porcentaje del precio final debe ser depositado por la totalidad de los actores de la cadena comercial a los diferentes fiscos, según los impuestos vigentes en cada país y las alícuotas legales establecidas.

Para efectuar este análisis se construyó un sencillo modelo que permite efectuar la comparación entre los diferentes países y cuyos lineamientos principales son los siguientes:

- Se ejemplifican los casos de las cadenas comerciales de bienes y servicios que tienen como destinatario final el consumo.
- Se supone una cadena comercial idéntica para cada país, con el mismo número de actores y con márgenes de marcación y estructura de uso de insumos idéntica.
- El monto que los impuestos representan del precio final de bienes y servicios, se obtiene suponiendo que se traslada al precio el ciento por ciento de los impuestos a las ventas, mientras que los impuestos a la renta se consideran absorbidos dentro de los márgenes de marcación estándar supuestos para cada sector.
- Sobre la base de estas premisas se obtiene un porcentaje de carga tributaria sobre el precio final de un bien o servicio, la cual se define como el porcentaje que sobre ese precio representan todos los impuestos que los participantes de la cadena comercial están obligados a tributar a los diferentes niveles de gobierno.
- Al ser un análisis basado en las tasas legales, se prescinde totalmente de estimar efectos de posibles mecanismos de evasión impositiva.

El objetivo del análisis es efectuar una comparación entre los países analizados, y en este sentido debe destacarse que lo relevante son las tendencias evidenciadas por los resultados obtenidos, las que se mantendrán aún cuando las cadenas comerciales reales sean distintas a las aquí ejemplificadas o incluso cuando la estructura de las mismas difiera entre un país u otro.

La estructura tipo de la cadena comercial ejemplificada puede observarse en el siguiente cuadro.

Estructura de la Cadena Comercial por rama de actividad.

	Actividad Primaria	Actividad Industrial	Comercio Mayorista	Comercio Minorista	Prestación de servicios
Insumos que generan crédito fiscal	40%	34%	75%	75%	20%
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10%	33%	10%	10%	50%
Costo total de producción	50%	67%	85%	85%	70%
Rentabilidad neta	50%	33%	15%	15%	30%
Precio de venta neto de impuestos	100%	100%	100%	100%	100%

Fuente: IARAF

Según surge, la cadena comercial supuesta se inicia con la producción de un insumo correspondiente al sector primario de la economía (por ejemplo una plantación de árboles) cuyo costo de producción total representa el 50% del precio de venta del bien, y de ese costo una parte (40% del precio de venta final) corresponde a insumos o servicios que generan crédito fiscal en los impuestos plurifásicos no acumulativos vigentes en los distintos países, mientras que el resto (10%) corresponde a costos de producción que no generan créditos fiscales como pueden ser los costos laborales.

El producto del sector primario se transforma en un insumo para el sector industrial que lo elabora (en el ejemplo propuesto podría ser la fabricación de

resmas de papel) con una estructura de costos como la supuesta en la segunda columna del cuadro.

La cadena comercial continúa con la distribución mayorista del producido por la industria (distribuidoras de productos de librería) y luego su venta minorista al público (venta de resmas a través de librerías) con las estructuras de costo y rentabilidad ejemplificada en las columnas tres y cuatro en las cuales naturalmente adquieren mayor preponderancia los insumos.

Finalmente, para considerar el sector de prestación de servicios se incluye un eslabón más de la cadena comercial (por ejemplo un estudio profesional que utiliza las resmas de papel como insumo), cuya estructura de costos y rentabilidad están consignadas en la última columna.

III.1. Comercialización de bienes

A continuación se exponen los resultados obtenidos de la estimación del efecto que los impuestos vigentes en cada uno de los países analizados provocan sobre los precios al consumidor final de bienes.

Argentina Bienes

	Primaria	Industria	Comercio Mayorista	Comercio Minorista
Insumos que generan crédito fiscal	40,00	101,21	305,74	431,55
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10,00	98,23	40,77	57,54
Costo total de producción	50,00	199,44	346,51	489,09
Rentabilidad neta	50,00	98,23	61,15	86,31
Precio de venta neto de impuestos	100,00	297,68	407,66	575,40
Impuesto s/vtas efecto acumulativo				
Ingresos Brutos	0,00	2,98	16,31	23,02
Comercio e Industria	0,00	1,49	2,65	3,74
Impuesto al Cheque	1,21	3,60	4,93	6,96
Impuesto a las ganancias no tras	17,50	34,38	21,40	30,21
Precio Venta Final	101,21	305,74	431,55	609,11
Impuesto Valor Agregado				127,91
Precio venta público				737,03

IARAF en base a información legal impositiva vigente.

De acuerdo a la estructura productiva considerada para los distintos sectores de la economía (cadena comercial modelo) se observa que la recaudación tributaria global se encuentra por encima del 40% del precio al que el bien llega al consumidor final. El tributo que mayor efecto genera sobre el precio final de los bienes es el IVA, seguido del impuesto a las ganancias.

Carga tributaria sobre el precio final de producto en Argentina.

Precio venta público	737,03	100%
IVA	127,91	17,4%
Ingresos Brutos	42,30	5,7%
Comercio e Industria	7,88	1,1%
Impuesto al Cheque	16,71	2,3%
Impuesto a las Ganancias	103,49	14,0%
Impuestos incluidos en Precio Final	298,29	40,5%

IARAF en base a información legal impositiva vigente.

Canadá Bienes

	Primaria	Industria	Comercio Mayorista	Comercio Minorista
Insumos que generan crédito fiscal	40,00	100,00	294,12	392,16
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10,00	97,06	39,22	52,29
Costo total de producción	50,00	197,06	333,33	444,44
Rentabilidad neta	50,00	97,06	58,82	78,43
Precio de venta neto de impuestos	100,00	294,12	392,16	522,88
Impuesto s/vtas efecto acumulativo				
Impuesto ventas finales	0,00	0,00	0,00	36,60
Imp.a las gcias. Nac. y pcial no tras	18,00	34,94	21,18	28,24
Precio Venta Final	100,00	294,12	392,16	559,48
Goods and Services Tax				27,97
Precio venta público				587,45

IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Por su parte, en Canadá se observa que la recaudación tributaria global asciende aproximadamente al 28,4% del precio al que el bien llega al consumidor final. Esto es, de un producto cuyo precio final de venta es de C\$100, C\$ 28,4 recauda el estado Canadiense en concepto de impuestos.

El tributo que mayor efecto genera sobre el precio final de los bienes es el impuesto a las ganancias.

Carga tributaria sobre el precio final de producto en Canadá

Precio venta público	587,45	100%
IVA	27,97	4,8%
Impuesto a las ventas	36,60	6,2%
Impuesto a las ganancias	102,35	17,4%
Impuestos incluidos en precio final	166,93	28,4%

**En el impuesto a las ganancias se suma la alícuota nacional del 28% y una alícuota provincial estimada en el 8%.*

IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Australia Bienes

	Primaria	Industria	Comercio Mayorista	Comercio Minorista
Insumos que generan crédito fiscal	40,00	100,00	294,12	392,16
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10,00	97,06	39,22	52,29
Costo total de producción	50,00	197,06	333,33	444,44
Rentabilidad neta	50,00	97,06	58,82	78,43
Precio de venta neto de impuestos	100,00	294,12	392,16	522,88
Impuesto s/vtas efecto acumulativo				
Impuesto a las ganancias no tras	15,00	29,12	17,65	23,53
Precio Venta Final	100,00	294,12	392,16	522,88
Goods and Saves Tax				52,29
Precio venta público				575,16

IARAF en base a datos de la Australian Taxation Office

En Australia se observa que la recaudación tributaria global asciende aproximadamente al 23,9% del precio al que el bien llega al consumidor final. Esto es, de un producto cuyo precio final de venta es de A\$100, A\$ 23,9 recauda el estado Australiano en concepto de impuestos.

El tributo que mayor efecto genera sobre el precio final de los bienes es el impuesto a las ganancias.

Carga tributaria sobre el precio final de producto en Australia

Precio venta público	575,16	100%
IVA	52,29	9,1%
Impuesto a las ventas finales	0,00	0,0%
Impuesto a las ganancias	85,29	14,8%
Impuestos incluidos en precio final	137,58	23,9%

IARAF en base a datos de la Australian Taxation Office

Brasil Bienes

	Primaria	Industria	Comercio Mayorista	Comercio Minorista
Insumos que generan crédito fiscal	40,00	100,20	324,68	434,53
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10,00	97,25	43,29	57,94
Costo total de producción	50,00	197,45	367,97	492,46
Rentabilidad neta	50,00	97,25	64,94	86,91
Precio de venta neto de impuestos	100,00	294,71	432,90	579,37
Impuesto s/vtas efecto acumulativo				
Impuesto a las ganancias no tras	17,00	33,07	22,08	29,55
Precio Venta Final	100,20	324,68	434,53	581,54
Impuesto Circulación Mercaderías				127,65
Precio venta público				709,19

IARAF en base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil.

Finalmente en Brasil se observa que la recaudación tributaria global asciende a 37,1% del precio al que el bien llega al consumidor final. El tributo que mayor efecto genera sobre el precio final de los bienes es el impuesto a la circulación de mercaderías.

Carga tributaria sobre el precio final de producto en Brasil

Precio venta público	709,19	100%
ICMS	127,65	18,0%
IPI	29,47	4,2%
ISS	4,50	0,6%
CPMF	0,00	0,0%
Impuesto a las ganancias	101,69	14,3%
Impuestos incluidos en precio final	263,31	37,1%

**En el impuesto a las ganancias se suma la alícuota nacional del 21% y una alícuota provincial estimada en el 10%.*

IARAF en base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil.

Como se advierte en los resultados obtenidos la presión tributaria, tal como se la definió al construir el modelo ejemplificado, es claramente superior en Argentina y Brasil respecto a Canadá y Australia. Mientras que en Argentina y Brasil la recaudación tributaria global se encuentra por encima del 37% del precio al que el bien llega al consumidor final (en una estructura comercial como la supuesta), en Canadá y Australia ese porcentaje oscila alrededor del 25%. Como lo expresamos anteriormente, el hecho de que la estructura comercial real difiera de la utilizada en el modelo, podría producir que los porcentajes difieran de los aquí obtenidos, sin embargo la situación relativa de cada uno de los países ejemplificados sería similar.

El análisis de la distribución de la presión tributaria entre los distintos tributos permite determinar el origen de la diferencia. Si se dividen los impuestos en impuestos sobre la renta y sobre las transacciones o ventas, se advierte que la presión tributaria proveniente de la imposición sobre las ganancias es similar en

Canadá (17,4%) y Australia (14,8%) respecto a Brasil (14,3%) y Argentina (14,0%), mientras que, por el contrario, en los países latinoamericanos ejemplificados la imposición sobre las transacciones es significativamente superior, a punto tal de representar más del doble que en los otros casos analizados, aproximadamente un 25% contra un 10%.

Esta mayor imposición en los tributos que toman como manifestación de capacidad contributiva las transacciones o ventas tiene su origen en tres causas:

Las alícuotas legales de los impuestos a principales las ventas en Argentina y Brasil (IVA al 21% e ICNS al 21,95% respectivamente), son muy superiores a las vigentes en Australia y Canadá (Goods and Services Tax con tasas del 5% y 10% respectivamente).

En Australia no existen impuestos provinciales que graven las transacciones, mientras en Canadá se aplica el Impuesto a las Ventas Finales con tasas del 7% que al ser un impuesto monofásico no genera efectos acumulación ni piramidación. En nuestro país la principal fuente de financiamiento propio de las provincias es un impuesto plurifásico y acumulativo, ingresos brutos, que genera los mencionados efectos y explica aproximadamente cuatro puntos de la presión tributaria global.

Adicionalmente Argentina y Brasil presentan otros impuestos a las transacciones, que en general son plurifásicos y acumulativos. En Argentina la tasa de comercio e industria municipal y el impuesto al cheque, explican en el modelo supuesto un 2% adicional de presión tributaria. En Brasil el IPI y el ISS generan una presión tributaria del 4,8%.

III.2. Comercialización de servicios

Seguidamente se presentan los resultados del análisis de la presión tributaria global sobre el modelo ejemplificado, para el caso de la prestación de servicios.

De acuerdo a la estructura productiva considerada para los distintos sectores de la economía (cadena comercial modelo) para el caso de la venta de los servicios, la recaudación tributaria global en Argentina es del 34% del precio que el consumidor final del servicio paga por el mismo. Nuevamente como en el caso de los bienes, el tributo que mayor efecto genera sobre el precio final es el IVA, seguido del impuesto a las ganancias.

En Canadá y en Australia, la recaudación tributaria global se ubica en el entorno de un 20% del precio cobrado por el servicio al usuario final, representando el impuesto a las ganancias la mayor parte.

El caso de Brasil para los servicios, a diferencia de lo observado para los bienes, se encuentra más cercano al de Australia y Canadá, puesto que la carga se ubica cercana al 20% del costo del servicio que enfrenta el usuario o consumidor final del mismo.

Argentina Servicios

	Primaria	Industria	Comercio Mayorista	Comercio Minorista
Insumos que generan crédito fiscal	40,00	101,21	305,74	431,55
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10,00	98,23	40,77	1.078,87
Costo total de producción	50,00	199,44	346,51	1.510,41
Rentabilidad neta	50,00	98,23	61,15	647,32
Precio de venta neto de impuestos	100,00	297,68	407,66	2.157,73
Impuesto s/vtas efecto acumulativo				
Ingresos Brutos	0,00	2,98	16,31	86,31
Comercio e Industria	0,00	1,49	2,65	14,03
Impuesto al Cheque	1,21	3,60	4,93	26,11
Impuesto a las ganancias no tras	17,50	34,38	21,40	226,56
Precio Venta Final	101,21	305,74	431,55	2.284,18
Impuesto Valor Agregado				479,68
Precio venta público				2.763,85

IARAF en base información impositiva vigente.

Carga tributaria sobre el precio final de un servicio en Argentina

Precio venta público	2763,85	100%
IVA	479,68	17,4%
Ingresos Brutos	105,59	3,8%
Comercio e Industria	18,16	0,7%
Impuesto al Cheque	35,85	1,3%
Impuesto a las Ganancias	299,85	10,8%
Impuestos incluidos en precio final	939,13	34,0%

IARAF en base información impositiva vigente.

Canadá Servicios

	Primaria	Industria	Comercio Mayorista	Comercio Minorista
Insumos que generan crédito fiscal	40,00	100,00	294,12	392,16
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10,00	97,06	39,22	980,39
Costo total de producción	50,00	197,06	333,33	1.372,55
Rentabilidad neta	50,00	97,06	58,82	588,24
Precio de venta neto de impuestos	100,00	294,12	392,16	1.960,78
Impuesto s/vtas efecto acumulativo				
Impuesto a las ganancias no tras	19,00	36,88	22,35	223,53
Precio Venta Final	100,00	294,12	392,16	1.960,78
Goods and Services Tax				98,04
Precio venta público				2.058,82

Iaraf en base a datos de Canada's national statistical agency

Carga tributaria sobre el precio final de un servicio en Canadá

Precio venta público	2.058,82	100%
IVA	98,04	4,8%
Impuesto a las ventas finales	0,00	0,0%
Impuesto a las ganancias	301,76	14,7%
Impuestos incluidos en precio final	399,80	19,4%

IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Australia Servicios

	Primaria	Industria	Comercio Mayorista	Comercio Minorista
Insumos que generan crédito fiscal	40,00	100,00	294,12	392,16
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10,00	97,06	39,22	980,39
Costo total de producción	50,00	197,06	333,33	1.372,55
Rentabilidad neta	50,00	97,06	58,82	588,24
Precio de venta neto de impuestos	100,00	294,12	392,16	1.960,78
Impuesto s/vtas efecto acumulativo Impuesto a las ganancias no tras	15,00	29,12	17,65	176,47
Precio Venta Final	100,00	294,12	392,16	1.960,78
Goods and Services Tax				196,08
Precio venta público				2.156,86

IARAF en base a información legal impositiva vigente.

Carga tributaria sobre el precio final de un servicio en Australia.

Precio venta público	2.156,86	100%
IVA	196,08	9,1%
Impuesto a las ventas finales		0,0%
Impuesto a las ganancias	238,24	11,0%
Impuestos incluidos en precio final	434,31	20,1%

IARAF en base a la Australian Taxation Office.

Brasil Servicios

	Primaria	Industria	Comercio Mayorista	Comercio Minorista
Insumos que generan crédito fiscal	40,00	100,20	324,68	434,53
Insumos que no generan crédito fiscal (incluye mano de obra)	10,00	97,25	43,29	1.086,32
Costo total de producción	50,00	197,45	367,97	1.520,84
Rentabilidad neta	50,00	97,25	64,94	651,79
Precio de venta neto de impuestos	100,00	294,71	432,90	2.172,63
Impuesto s/vtas efecto acumulativo IPI sobre insumos industriales	0,00	29,47	0,00	0,00
ISS sobre servicios (10% insumos)	0,20	0,50	1,62	108,63
Impuesto a las ganancias no tras	17,00	33,07	22,08	221,61
Precio Venta Final	100,20	324,68	434,53	2.281,27
Impuesto Circulación Mercaderías				0,00
Precio venta público				2.281,27

IARAF en base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil.

Carga tributaria sobre el precio final de un servicio en Brasil

Precio venta público	2.281,27	100%
ICMS	0,00	0,0%
IPI	29,47	1,4%
ISS	110,96	5,1%
CPMF	0	0
Impuesto a las ganancias	293,75	13,6%
Impuestos incluidos en precio final	434,18	20,1%

IARAF en base a datos del Ministerio de Hacienda de Brasil.

En este caso se puede concluir que la presión tributaria de Argentina para los servicios también es superior a los casos de Canadá y Australia e incluso a la de Brasil. La menor presión tributaria que presenta Brasil en el mercado de servicios es consecuencia de que esta actividad no está alcanzada por el ICMS sino por el ISS, cuya alícuota es significativamente inferior (aproximadamente el 5%).

Conclusiones

En conclusión el modelo ejemplificado, consistente en calcular los impuestos que se generan dentro de una cadena comercial estándar, ha permitido comparar la presión tributaria existente en los diferentes países seleccionados, entendiendo ésta como el porcentaje que el total de tributos representa dentro del precio final del bien o servicio.

Los porcentajes de presión tributaria obtenidos (aún cuando debe tenerse en cuenta que son sensibles a variaciones ante cambios discretos en la estructura de la cadena comercial o de la estructura de costos de sus componentes), adquieren relevancia en el análisis comparativo, ya que las diferencias detectadas entre los diferentes países son susceptibles de permanecer inalteradas ante cambios en los parámetros mencionados.

Los resultados obtenidos, que reflejan una presión tributaria superior en Argentina y Brasil respecto a Canadá y Australia, tienen su origen fundamentalmente en tres causas:

- La mayor alícuota legal para los impuestos principales a las transacciones, vigente en los países latinoamericanos.
- La existencia de impuestos provinciales que gravan las transacciones.
- La presencia de impuestos a las ventas, nacionales o provinciales, que generan importantes efectos acumulación y piramidación.

Bibliografía

Bird, Richard, M., (1985), Federal Finance a Comparative Perspective, Canadian Tax Foundation.

Bird, Richard, M; Smart, Michael (2009) Assigning State Taxes in a Federal Country: The case of Australia.

Brian Pink (2008). Year Book Australia N° 90. Australian Bureau of Statistics. Canberra. ABS Catalogue N°. 1301.0.

Serra J.; Afonso José Roberto R. (2007) "El federalismo fiscal en Brasil: una visión panorámica". Revista CEPAL 91.

Sistema y Administración Tributaria en Brasil "Una Visión General".

Sitios Webs Consultados

Australian Taxation Office <http://www.ato.gov.au/>

Australian Bureau of Statistics <http://www.abs.gov.au/>

Canada's National Statistical Agency <http://www.statcan.gc.ca/>

Canada Revenue Agency <http://www.cra-arc.gc.ca/>

Ministerio de Hacienda de Brasil <http://www.fazenda.gov.br/>

Receita Federal do Brasil <http://www.receita.fazenda.gov.br/>

Ministerio de Economía de la Nación <http://www.mecon.gov.ar/>

Administración Federal de Ingresos Públicos <http://www.afip.gov.ar/>

**Provincia de Córdoba
Consejo Federal de Inversiones**

**Nombre del Proyecto:
Otro ordenamiento fiscal federal para Argentina**

Informe Final

(Continuación 3)

Córdoba, agosto de 2010

Elaborado por:

Instituto Argentino de Análisis Fiscal

Contenidos del Cuarto Informe Parcial

I. Introducción.....	246
Prefacio.....	¡Error! Marcador no definido.
Resumen del Informe.....	247
II. Recursos Tributarios en Argentina, Australia, Canadá y Brasil.	253
Una aproximación a la necesidad de reformas tributarias	254
II.1 Estructuras tributarias	254
III. Una adecuación del sistema tributario argentino al de los países bajo análisis. .	277
III.1 Ventajas y desventajas de las estructuras tributarias de los países analizados.	278
III. 2 Comparación de las estructuras tributarias de cada país analizado con Argentina.	283
III. 3 Análisis de los probables efectos de la adopción en nuestro país de los distintos ordenamientos fiscales identificados en el análisis comparativo.....	290
III. 3.1 Estimación de la recaudación agregada Argentina respetando el porcentaje de recaudación sobre el PIB de cada impuesto en Australia y Canadá.....	292
III. 3.2 Estimación del cambio necesario en la estructura tributaria argentina para aproximarse a las estructuras existentes en Australia y Canadá.....	298
Conclusiones	304
Bibliografía	305

I. Introducción

Resumen del Informe

Una comparación de la estructura impositiva Argentina frente a la existente en otros países permite apreciar relativamente qué tipo de materia gravada recibe la carga tributaria en diferentes partes del mundo, y qué montos de recaudación se pueden obtener con estas estructuras.

La distribución de las competencias tributarias aparece como fundamental para establecer cuáles son los elementos que dispondría un gobierno para embarcarse en un rediseño del sistema.

Argentina

La clasificación de los impuestos en directos e indirectos utilizada en la Constitución Nacional para establecer las potestades tributarias no es totalmente precisa a punto tal que los parámetros en los que se fundamenta han ido variando a lo largo del tiempo.

En la práctica la delimitación constitucional se encuentra muy diluida ya que los gravámenes de tipo indirecto (IVA, impuestos internos e impuesto al cheque) y directo (Ganancias, Bienes Personales) más importantes son legislados y recaudados en forma exclusiva por la Nación.

El Gobierno Federal. Este nivel de gobierno, ha acaparado para sí las bases imponibles más lucrativas, de modo tal que aproximadamente el 80% de la recaudación tributaria consolidada (sin considerar aportes y contribuciones a la seguridad social) se encuentra bajo su potestad. El impuesto a los ingresos Brutos, principal fuente de financiamiento provincial, es el tercer tributo que mayor producido aporta a la estructura impositiva global (3% del PIB).

Analizando de manera general la progresividad o regresividad del sistema tributario argentino, se tiene que el 75% de la recaudación consolidada descansa principalmente en impuestos indirectos que gravan la capacidad contributiva del consumo (IVA, ingresos brutos, internos, combustibles, etc.) y son trasladables al consumidor final. Sólo el 25% de los ingresos totales corresponden a impuestos

directos que gravan las capacidades contributivas de rentas y patrimonio (ganancias, ganancia mínima presunta, bienes personales, inmobiliario, automotores, etc.).

Resumiendo, el sistema tributario argentino se está dirigiendo cada vez más hacia el uso de tributos de carácter indirecto, tanto a nivel nacional como a nivel provincial.

Brasil

La Constitución de 1988 contempla un significativo grado de descentralización política y administrativa para los gobiernos subnacionales.

Dicha descentralización tributaria se ve reflejada en que el 57% de la recaudación tributaria total se encuentra en manos de los gobiernos subnacionales. Asimismo esto se traduce en elevados niveles de carga tributaria, ascendiendo en este nivel a 10% del PIB en el año 2009.

Esta estructura federal, unida a una importante cantidad de impuestos vigentes en cada nivel, provoca que el sistema sea relativamente complejo, como lo pone en evidencia la existencia en la actualidad de más de 35 impuestos principales, los que ascienden a más de 80 si se consideran tasas retributivas de servicios municipales. En sólo 6 impuestos se concentra el 93,4% de la recaudación.

Analizando la progresividad o regresividad del sistema tributario, se tiene que 60% de la recaudación consolidada corresponde a impuestos indirectos (gravan la capacidad contributiva del consumo) principalmente ICMS, ISS, y el IPI.

Australia

Las potestades fiscales se encuentran distribuidas entre niveles de gobierno de acuerdo a principios establecidos explícitamente en la Constitución Nacional australiana y dictámenes de la Corte Suprema de Justicia.

Australia, de manera similar a Argentina, presenta una importante concentración de la recaudación tributaria en manos del Gobierno Federal, quien luego lo distribuye mediante un sistema de coparticipación predeterminado.

La recaudación de los impuestos de “base amplia” es llevada adelante por este nivel de gobierno de manera exclusiva. De esta forma, el nivel superior de gobierno

concentra el 84% de la recaudación tributaria consolidada, mientras que los gobiernos subnacionales el restante 16%.

Dos tercios de la recaudación consolidada descansan sobre impuestos directos, mientras que el 33% restante lo hace sobre impuestos que no afectan de manera directa los ingresos de un contribuyente, sino que recaen sobre el costo de algún producto o mercancía.

Canadá

Una de las principales características del sistema tributario canadiense es la alta descentralización de las potestades fiscales. Así ambos niveles de gobierno pueden aplicar imposiciones que graven los ingresos personales y de sociedades, las ventas de bienes y servicios y las nóminas salariales. Entre Provincias y Municipios recaudan casi el 60% del total de ingresos fiscales.

El impuesto a la renta se configura como el tributo de mayor producido recaudador. Aporta el 46% de los recursos totales y se constituye como la principal fuente de recursos tanto en el nivel superior de gobierno como a nivel estatal, aunque en este último lo hace en menor medida.

La estructura tributaria canadiense se constituye en mayor medida por impuestos directos. Para el 2009, el 56% de la recaudación consolidada descansaba sobre impuestos que afectan de manera directa los ingresos o el patrimonio del contribuyente, mientras que el 44% restante lo hacía sobre impuestos indirectos.

Ventajas y desventajas de las estructuras tributarias de los países analizados.

Si bien Brasil presenta una mejor distribución de potestades tributarias, lo que es elogiado desde el punto de vista fiscal, la adopción de un esquema similar al vigente en dicho país para el nuestro, no sería en principio aconsejable porque:

- a) En lugar de generar una simplificación de la estructura tributaria, sería esperable una complejización de la misma
- b) Complicaría la imposición sobre las transacciones interprovinciales

- c) No permitiría solucionar definitivamente los fenómenos de piramidación, acumulación y fomento a la integración vertical derivados principalmente de la existencia del impuesto a los ingresos brutos
- d) No se traduciría en una reducción significativa en las alícuotas que gravan el consumo
- e) No implicaría avances significativos en la progresividad del sistema.

Las ventajas de la estructura tributaria de Australia, tanto en lo referido a simplicidad como equidad y eficiencia, hace interesante la realización de una simulación de una adecuación del sistema tributario argentino a las pautas del australiano.

Si bien la concurrencia de fuentes fiscales entre los niveles nacional y subnacional de gobierno existente en Canadá, harían necesarios mecanismos de coordinación fiscal que pueden conllevar a un incremento en la complejidad del sistema tributario, las ventajas que el esquema canadiense presenta en materia de eficiencia, equidad y federalismo justifican la realización de una simulación como la propuesta en el párrafo anterior.

Análisis de los probables efectos de la adopción en nuestro país de los distintos ordenamientos fiscales identificados en el análisis comparativo.

Realizando una aproximación cuantitativa a cuál sería la recaudación agregada que Argentina obtendría si se quisiera alcanzar el porcentaje que representa la recaudación de cada tipo de impuesto sobre el PIB en **Australia**, se tiene que:

Dado que la recaudación tributaria australiana tiene un peso similar en la economía que la argentina, casi no existirían diferencias en cuanto al monto que se recaudaría. En donde sí habría diferencias es en la composición. Los impuestos a la renta a nivel federal tendrían que aumentar en una magnitud de casi 10 puntos del producto, mientras que los impuestos a los bienes (producción y comercialización) a todo nivel debieran reducirse respecto a la situación actual; mientras que los impuestos al comercio exterior debieran eliminarse completamente.

Por el lado de los impuestos al patrimonio, habría una modificación tal que las provincias y municipios pasarían a recaudar cada uno unos \$6.000 millones de pesos (0,5% del PIB) mientras que el nivel federal debiera reducir en la misma

magnitud la recaudación de estos impuestos, dando como saldo un aumento consolidado de medio punto del producto para estos impuestos.

Si **Canadá** fuera el país cuyo tamaño de recaudación se planteara como objetivo a imitar, los resultados serían los siguientes:

La mayor importancia de los recursos tributarios en la economía de Canadá implicaría un fuerte aumento de la presión tributaria efectiva en Argentina (aumento de más de 10 puntos porcentuales del PIB). Este incremento estaría conformado por un muy fuerte crecimiento de la tributación directa, sobre todo de impuestos a la renta del nivel federal y en menor medida aumentos de la tributación al patrimonio en el nivel local.

Los impuestos nacionales al comercio exterior y sobre las transacciones de bienes y servicios se verían fuertemente reducidos.

Si se estimara en cambio la modificación necesaria en la estructura tributaria argentina para aproximarse a las estructuras existentes en Australia y Canadá, no se considerarían modificaciones en el nivel de recaudación que obtendría nuestro país, sino solamente cambios de la composición o *mix* de instrumentos tributarios.

Si se eligiera la estructura tributaria de **Australia**, implicaría que la estructura tributaria argentina pasara a apoyarse más en los impuestos a la renta a nivel federal, en detrimento de los impuestos a las transacciones domésticas e internacionales.

Se puede observar que sería necesario un fuerte incremento de los impuestos a la renta federales, y de los patrimoniales en los niveles inferiores de gobierno. Sin embargo, a nivel agregado debiera caer la participación de provincias y municipios.

Si se quisiera alcanzar la estructura que presenta **Canadá**, al igual que en el caso anterior la imposición a la renta es la que más aumentaría. Sin embargo, el gobierno federal es quien debería resignar recaudación en términos agregados, mientras que las provincias y municipios debieran incrementar la suya; en el caso de las primeras de la mano de un aumento en la recaudación de impuestos a las transacciones, y en

el caso de los segundos a esto mismo se le adicionaría un fuerte incremento de lo que actualmente recaudan en concepto de impuestos al patrimonio.

II. Recursos Tributarios en Argentina, Australia, Canadá y Brasil.

Una aproximación a la necesidad de reformas tributarias

Como se expresara en los informes anteriores, la reconsideración de la estructura tributaria argentina es una necesidad por distintos motivos, entre ellos la posibilidad de una mejora en eficiencia y equidad del sistema. En este punto, la experiencia internacional de países federales de tamaño comparable con el nuestro sigue siendo uno de los principales puntos a evaluar. Una comparación de la estructura impositiva Argentina frente a la existente en otros países permite apreciar relativamente qué tipo de materia gravada recibe la carga tributaria en diferentes partes del mundo, y qué montos de recaudación se pueden obtener con estas estructuras. Es decir, se puede analizar las preguntas sobre *cuánto* se recauda y a *quién* se le cobra en los países bajo análisis.

II.1 Estructuras tributarias

Con el objeto de evaluar los efectos hipotéticos de una aplicación de los esquemas tributarios australiano, canadiense o brasilero al argentino, resulta fundamental, hacer un análisis de los distintos recursos tributarios existentes en cada país, así como de la importancia que mantiene cada uno de ellos dentro de las respectivas estructuras impositivas y respecto del Producto Bruto.

La distribución de las competencias tributarias aparece como fundamental para establecer cuáles son los elementos que dispondría un gobierno para embarcarse en un rediseño del sistema.

En este orden, se describirán a continuación las estructuras impositivas a nivel consolidado de los distintos países bajo análisis. En el análisis se considera exclusivamente la recaudación tributaria, prescindiendo de los recursos de la seguridad social de cada país. La razón es que el análisis de una reforma de la forma en que se obtengan los recursos previsionales está fuera del alcance del presente estudio, pues incluiría un replanteo del funcionamiento de la seguridad social que en cada país tiene su propia historia y particularidades.

Argentina

Las potestades tributarias según la Constitución Nacional Argentina

Argentina eligió como forma de gobierno la Republicana, Representativa y Federal, siendo esta última característica la que origina la necesidad de establecer potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobiernos para evitar la existencia de doble imposición.

La fijación de estas potestades se encuentra explicitada en el artículo 75 donde se enumeran las atribuciones del congreso. En sus dos primeros incisos sostiene: “**1.** Legislar en materia aduanera. Establecer derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la nación. **2.** Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.”

La distribución de potestades tributarias efectuada en la Constitución Nacional puede resumirse de la siguiente forma:

Impuestos directos: Potestad correspondiente a las Provincias por no haber sido expresamente delegada, y por consiguiente solo por excepción pueden ser fijados por el gobierno federal por tiempo determinado, siempre que la seguridad común o el bienestar general lo impongan.

Impuestos Indirectos: En los tributos de carácter interno la potestad es concurrente entre nación y provincias.

Derechos de importación y exportación: Potestad delegada al gobierno nacional.

Coparticipación: Son coparticipables los impuestos indirectos y los directos excepcionales establecidos por el gobierno federal, excepto aquellos que tengan afectación específica.

La clasificación de los impuestos en directos e indirectos, si bien es la utilizada en la Constitución Nacional para establecer las potestades tributarias, no es totalmente precisa a punto tal que los parámetros en los que se fundamenta han ido variando a lo largo del tiempo.

Históricamente se utilizó, como base para la distinción, un *criterio económico relacionado a la posibilidad de traslación*. Según este criterio son impuestos directos aquellos que no pueden trasladarse a otros sujetos de manera tal que el sujeto pasivo del impuesto es idéntico al sujeto de hecho (aquel que efectivamente soporta la carga del impuesto); y son impuestos indirectos aquellos en los cuales el sujeto pasivo logra trasladar la carga económica del gravamen hacia otros sectores mediante la incorporación del impuesto al precio de venta (traslado hacia adelante) o mediante la posibilidad de negociar un menor costo para los insumos (traslado hacia atrás).

La ciencia económica ha demostrado que la posibilidad de traslado de la carga impositiva está más relacionada a aspectos como la elasticidad de los bienes comercializados, la estructura del mercado, etc. que a la definición legal del mismo. Así un impuesto teóricamente directo como el impuesto a las ganancias ofrece posibilidades de traslación mientras que uno típicamente indirecto y trasladable como el IVA no siempre lo es.

Modernamente el criterio que prima para establecer esta clasificación es el denominado de capacidad contributiva que establece como directos aquellos impuestos que gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza (patrimonio o ganancia) e indirectos a los impuestos que gravan exteriorizaciones mediatas de riqueza (gasto o consumo). Este criterio se basa en la presunción de que para la aplicación del impuesto debe medirse la capacidad contributiva del sujeto y en última instancia ésta está dada por su riqueza. Según este criterio son directos los impuestos que gravan directamente la riqueza (como el impuesto a las ganancias) o la acumulación de la misma (impuestos al patrimonio), mientras que son indirectos

aquellos que gravan principalmente el consumo o gasto como una manifestación indirecta de riqueza, dentro de los cuales podemos mencionar el IVA, los impuestos internos, etc.

La realidad de las potestades tributarias en Argentina

En la práctica la delimitación constitucional se encuentra muy diluida ya que los gravámenes de tipo indirecto (IVA, impuestos internos e impuesto al cheque) y directo (Ganancias, Bienes Personales) más importantes son legislados y recaudados en forma exclusiva por la Nación, participando las provincias en el producido de los mismos mediante el mecanismo de coparticipación

Siguiendo la clasificación de impuestos que se ha detallado en el punto anterior, se puede efectuar la siguiente distinción de división de potestades tributarias efectivamente existentes en nuestro país:

Impuestos a la Renta:

- Impuesto a las Ganancias de personas físicas y jurídicas. Es un impuesto directo legislado y administrado por la Nación y sujeto a coparticipación.

Impuestos al Patrimonio:

- Impuesto sobre los Bienes Personales. Impuesto directo legislado y administrado por la Nación y sujeto a coparticipación.
- Impuestos Inmobiliarios. Impuestos directos legislados y administrados por las Provincias y los Municipios, estos últimos bajo la modalidad de tasa de alumbrado, barrido y limpieza.
- Impuesto Automotor. Impuesto directo cobrado principalmente por los municipios y en algunos casos en forma concurrente por las provincias.
- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. En el caso de tener que tributarse actúa como un impuesto directo al patrimonio, legislado y administrado por la Nación.
- Impuesto a la transferencia de inmuebles. Es un impuesto directo al patrimonio establecido por el gobierno nacional.

Impuestos al Comercio Exterior:

Las retenciones a la exportación y derechos de importación son establecidos y recaudados por el Gobierno Federal y no están sujetos al régimen de coparticipación¹.

Impuestos a la producción y comercialización de bienes:

- Impuesto al Valor Agregado. Es el principal impuesto a las transacciones de tipo indirecto, es legislado y administrado por la Nación
- Impuestos Internos. La producción de diversos bienes específicos está gravada por estos impuestos directos establecidos por el gobierno federal, entre los que se puede mencionar el combustible, cigarrillos, alcohol, telefonía celular, etc.
- Impuesto a los Ingresos Brutos. Es un impuesto indirecto a las transacciones que constituye la principal fuente de ingresos propios de las provincias argentinas. Es un impuesto plurifásico y acumulativo que provoca graves problemas de eficiencia como consecuencia de los efectos piramidación y acumulación.
- Impuesto al cheque. Es un impuesto indirecto establecido por la Nación que grava los débitos y créditos en cuentas bancarias, que posee un régimen especial de coparticipación que provoca que la mayor parte de su producido quede en el fisco federal.
- Tasas Municipales a las ventas. La mayoría de los municipios aplica un impuesto a las transacciones que con diferente denominación grava las ventas y por lo tanto puede considerarse un impuesto indirecto. Presenta similares características e ineficiencias que el impuesto a los ingresos brutos.

¹ En abril del 2009 mediante la creación del Fondo Federal Solidario se comenzó a coparticipar el 30% de la recaudación de derechos de exportación correspondientes al complejo sojero.

Principales Recursos Tributarios por nivel de Gobierno.

GOBIERNO FEDERAL	
Ganancias	Combustibles Ley 23.966 - Naftas
IVA	Combustibles Ley 23.966 - Otros
Internos coparticipados	Otros s/combustibles
Presentación espontánea	Internos seguros
Premios de juegos	Internos automotores gasoleros
Transferencias de inmuebles	Monotributo Impositivo
Ganancia mínima presunta	Adicional s/cigarrillos
Intereses pagados	Radiodifusión p/TV, AM y FM
Otros coparticipados	Otros impuestos
Bienes personales	Derechos de importación
Créditos y Débitos en c/c	Derechos de exportación
	Tasa de estadística
GOBIERNOS PROVINCIALES	
Ingresos brutos	
Inmobiliario	
Impuesto a los sellos	
Automotores	
Otros	
GOBIERNOS MUNICIPALES	
Seguridad e Higiene	
Alumbrado, barrido y limpieza	
Publicidad y propaganda	

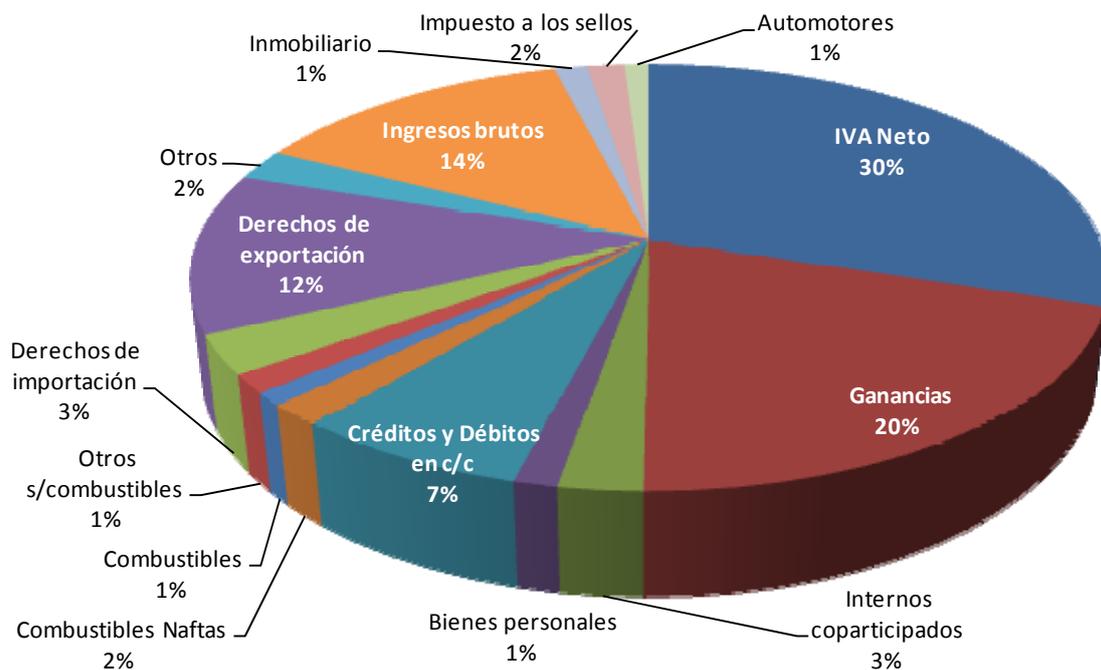
Fuente: elaboración propia con datos de Mecon

Como se mencionara en el primer informe parcial, la mayor parte del poder tributario se concentra en el Gobierno Federal. Este nivel de gobierno, ha acaparado para sí las bases imponibles más lucrativas, de modo tal que aproximadamente el 80% de la recaudación tributaria consolidada (sin considerar aportes y contribuciones a la seguridad social) se encuentra bajo su potestad. En términos del PBI, la recaudación tributaria del nivel superior de gobierno, representó en 2010 cerca del 20%.

Los impuestos que mayor peso tienen dentro de la estructura tributaria consolidada coinciden con las principales fuentes de financiamiento del Gobierno Federal. Juntos, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias constituyen el 50% del total de recursos tributarios del país (en términos del producto representan aproximadamente el 7% y 5% respectivamente).

Por su parte, otros componentes que resaltan dentro de la recaudación consolidada, potestad también de la esfera federal, son los derechos de exportación y el impuesto a los débitos y créditos bancarios. El primero representa aproximadamente el 12% de los ingresos tributarios totales y desde el año 2002, producto del fuerte aumento en el precio internacional de las *commodities*, constituyeron una cuantiosa fuente de recursos para el Estado (3% del PIB). El segundo, fue creado en marzo de 2001 y alcanzando a los débitos y créditos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras, a cualquier otra operatoria o movimiento de fondos (inclusive en efectivo) efectuada por dichas entidades o por cualquier persona, y representó en 2010 el 7% de la recaudación consolidada (2% del PIB).

Estructura tributaria del Consolidado². Año 2010.



Fuente: elaboración propia con datos de Mecon

² La disponibilidad de datos permite que el análisis se realice sobre los niveles de gobierno nacional y provincial, ya que a nivel municipal las estadísticas consolidadas fueron discontinuadas en 2002.

Por otro lado, se estableció con anterioridad que los recursos tributarios propios de los Estados provinciales provienen, fundamentalmente, de gravámenes sobre bienes y servicios, y de impuestos a la propiedad. En el año 2010, concentraron aproximadamente el 18% de la recaudación tributaria consolidada. El impuesto a los ingresos Brutos, principal fuente de financiamiento provincial, es el tercer tributo que mayor producido aporta a la estructura impositiva global (3% del PIB). Cabe destacar que durante los últimos siete años, este tributo sobre las actividades económicas junto con el Impuesto a los sellos mostraron tasas de crecimiento más elevadas respecto de las otras fuentes de financiamiento provincial, debido a la alta correlación que poseen con el nivel de actividad y el nivel de precios, mostrando con ello la alta dependencia que tienen las provincias (al igual que la nación) de los tributos pro-cíclicos.

Evolución de la estructura tributaria del Consolidado en términos del PBI.

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
IVA Neto	4,5%	5,2%	6,6%	6,6%	6,9%	7,5%	7,2%	7,1%	7,2%
Ganancias	2,9%	3,9%	5,0%	5,3%	5,1%	5,3%	5,0%	4,6%	4,9%
Internos coparticipados	0,5%	0,6%	0,7%	0,7%	0,6%	0,6%	0,5%	0,6%	0,6%
Bienes personales	0,2%	0,4%	0,4%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%
Créditos y Débitos en c/c	1,6%	1,6%	1,7%	1,8%	1,8%	1,9%	1,8%	1,7%	1,7%
Combustibles Naftas	0,5%	0,4%	0,4%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,4%	0,4%
Combustibles	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%	0,3%	0,3%	0,2%	0,2%	0,2%
Otros s/combustibles	0,4%	0,5%	0,5%	0,4%	0,4%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%
Derechos de importación	0,4%	0,6%	0,7%	0,7%	0,8%	0,8%	0,8%	0,6%	0,7%
Derechos de exportación	1,6%	2,5%	2,3%	2,3%	2,2%	2,5%	3,3%	2,7%	2,9%
Otros	0,9%	0,9%	1,0%	0,8%	0,9%	0,7%	0,6%	0,7%	0,6%
Ingresos brutos	2,0%	2,4%	2,6%	2,7%	2,8%	3,0%	3,0%	3,3%	3,3%
Inmobiliario	0,5%	0,6%	0,6%	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%	0,3%
Impuesto a los sellos	0,2%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,4%	0,3%	0,3%	0,4%
Automotores	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,3%	0,2%
TOTAL	17,0%	20,5%	23,2%	23,5%	23,5%	24,5%	24,5%	23,6%	24,2%

Fuente: elaboración propia con datos de Mecon y Ministerios de Hacienda Provinciales

A nivel local, si bien la mayoría de las constituciones provinciales no prohíben a los municipios la aplicación de impuestos, en la práctica, la principal fuente de financiamiento de éstos corresponde a tasas retributivas de servicios. Cabe aclarar que, muchas de estas *tasas*, a pesar de su denominación, suelen funcionar en los hechos como verdaderos impuestos, en numerosos casos aplicados de manera

distorsiva, y frecuentemente sobre bases imponibles gravadas también por niveles superiores de gobierno.

Entre los principales se puede citar:

- a) Seguridad e Higiene,
- b) Publicidad y Propaganda,

Además, tienen asignado también en algunos casos el Impuesto a la Propiedad.

Ahora bien, analizando de manera general la progresividad o regresividad del sistema tributario argentino, se tiene que el 75% de la recaudación consolidada descansa principalmente en impuestos indirectos que gravan la capacidad contributiva del consumo (IVA, ingresos brutos, internos, combustibles, etc.) y son trasladables al consumidor final. Sólo el 25% de los ingresos totales corresponden a impuestos directos que gravan las capacidades contributivas de rentas y patrimonio (ganancias, ganancia mínima presunta, bienes personales, inmobiliario, automotores, etc.).

**Evolución de la estructura tributaria en términos del PBI:
Impuestos Directos e Indirectos**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Directos	3,9%	5,5%	6,5%	6,6%	6,3%	6,4%	6,0%	5,7%	5,9%
Indirectos	13,0%	14,9%	16,7%	16,9%	17,2%	18,1%	18,4%	17,8%	18,2%
TOTAL	17,0%	20,5%	23,2%	23,5%	23,5%	24,5%	24,5%	23,6%	24,2%

Principales impuestos directos: Ganancias, Ganancia mínima presunta, Transferencia de Inmuebles, Bienes personales, monotributo impositivo, Inmobiliario, Automotores.

Principales impuestos indirectos: Iva, Impuestos internos, combustibles, débitos y créditos bancarios y comercio exterior, Ingresos Brutos, Sellos.

Fuente: elaboración propia con datos de Mecon y Ministerios de Hacienda Provinciales

Podría decirse, entonces, que en conjunto la estructura impositiva argentina es regresiva, esto es, grava de manera proporcionalmente mayor a quienes tienen menor nivel de ingresos. Dicha regresividad encuentra explicación en la simpleza, en términos prácticos, que genera la recaudación de impuestos al consumo respecto de las modificaciones necesarias en la administración tributaria para incrementar la

participación de los impuestos directos. En el año 2002, por ejemplo, la recaudación indirecta ascendía al 13% del PIB, mientras que en 2010 dicho porcentaje alcanza un 18,2%. Si bien la participación de los impuestos directos también aumentó (pues subió la presión tributaria en general en el país) el incremento en la imposición indirecta fue responsable del 72% del incremento observado en la carga tributaria total.

En este sentido González (1998), señala que la adopción del Impuesto al Valor Agregado respondió fundamentalmente al propósito de incrementar los ingresos tributarios gracias al efecto multiplicativo de su capacidad para autorregularse, su sencillez técnica en términos comparativos y las facilidades de administración.

Del mismo modo, podría encontrarse fundamento a la implementación del impuesto a los créditos y débitos bancarios, y de los derechos de exportación, en la necesidad de obtener rápidos resultados recaudatorios, a bajo costo y de forma simple. A lo que se suma a su favor, que resultan fácil de administrar. En el primer caso porque son las entidades bancarias las que actúan como agentes de percepción del tributo en la fuente, ingresándolo al fisco³ y en el segundo lo es la Aduana.

Resumiendo, el sistema tributario argentino se está dirigiendo cada vez más hacia el uso de tributos de carácter indirecto, tanto a nivel nacional como a nivel provincial. En el caso del gobierno federal, esto es consecuencia de la creación de impuestos indirectos que se hicieron muy relevantes en los últimos años, junto al hecho de que la recuperación de la actividad económica realza la importancia de impuestos ligados positivamente al crecimiento (impuestos procíclicos). En el nivel provincial de gobierno influye mucho el hecho de que impuestos directos como el inmobiliario no ven actualizadas sus bases imponibles, o lo han hecho a un ritmo mucho menor al de los valores de las mismas en una economía crecientemente inflacionaria.

³ Un motivo adicional que puede enunciarse es la posibilidad de obtener información sobre los contribuyentes, para cruzarlas y poder detectar múltiples supuestos de evasión fiscal en otros impuestos (especialmente en el Impuesto sobre la renta y en el monotributo impositivo).

Brasil

De los países seleccionados para su estudio, Brasil es el que presenta, de manera similar a Argentina, una confusa distribución de potestades tributarias entre sus diferentes niveles de gobierno.

Conjuntamente con esta característica se advierte que los Estados y los Municipios de Brasil son de los gobiernos subnacionales que más recursos propios obtienen de entre los países bajo análisis, solo ligeramente por debajo de los porcentajes que muestra Canadá, como se verá más adelante.

Actualmente, la Constitución de 1988 contempla un significativo grado de descentralización política y administrativa para los gobiernos subnacionales. La autonomía administrativa, característica del sistema federal, concede a cada nivel de gobierno la posibilidad de instituir impuestos, tasas (en razón del poder de la policía o por la utilización de servicios públicos) y contribuciones de mejoras (derivadas de las obras públicas). En lo que respecta a las contribuciones sociales, en su mayoría solamente pueden ser instituidas por el Gobierno Federal.

En general puede manifestarse que según los datos actualizados de recaudación, en Brasil la potestad de gravar la renta y el comercio exterior le corresponde casi con exclusividad al gobierno federal, mientras que el patrimonio es gravado principalmente a nivel estadual y municipal. La imposición sobre la producción y comercialización de bienes se encuentra distribuida entre las diferentes jurisdicciones, no en forma concurrente sino que cada nivel de gobierno grava algunos bienes y servicios, lo cual como se verá, provoca importantes distorsiones que disminuyen la eficiencia del sistema. En este sentido el Gobierno Federal grava la producción y comercialización de productos industrializados (IPI), los gobiernos estatales la comercialización de bienes y los servicios interestatales de transporte y telecomunicaciones (ICMS) y los municipios los demás servicios (ISS).

A continuación se exponen los principales impuestos aplicados por cada nivel de gobierno (sin considerar contribuciones).

Principales Recursos Tributarios por Nivel de Gobierno.

GOBIERNO FEDERAL
Impuesto a la Renta (IR)
Impuesto s/Productos Industrializados (IPI)
Impuesto s/operaciones Financieras (IOF)
Impuesto sobre Comercio Exterior (II-IE)
Impuesto Territorial Rural (ITR)
GOBIERNOS ESTATALES
Impuestos a la Comercialización (ICMS)
Impuesto a la Propiedad Automotor (IPVA)
Impuesto a la Herencia y Donación de Bienes (ITCD)
Tasas Estatales
GOBIERNOS MUNICIPALES
Impuesto a los servicios (ISS)
Impuesto Inmobiliario Urbano (IPTU)
Impuesto a la Transmisión de Bienes (ITBI)
Tasas

Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de hacienda de Brasil

La mencionada descentralización tributaria se ve reflejada en que el 57% de la recaudación tributaria total se encuentra en manos de los gobiernos subnacionales. Asimismo esto se traduce en elevados niveles de carga tributaria, ascendiendo en este nivel a 10% del PIB en el año 2009.

Esta estructura federal, unida a una importante cantidad de impuestos vigentes en cada nivel, provoca que el sistema sea relativamente complejo, como lo pone en evidencia la existencia en la actualidad de más de 35 impuestos principales, los que ascienden a más de 80 si se consideran tasas retributivas de servicios municipales. En sólo 6 impuestos se concentra el 93,4% de la recaudación.

Evolución de la estructura tributaria del Consolidado en términos del PBI⁴.

	2005	2006	2007	2008	2009
Impuesto sobre la Importación - II	0,4%	0,4%	0,5%	0,6%	0,5%
Impuesto sobre la exportación - IE	0,002%	0,002%	0,002%	0,001%	0,002%
Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural - ITR	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural Urbana - IPTU	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%
Impuesto sobre la renta de cualquier naturaleza - IR	5,6%	5,6%	5,9%	6,2%	5,9%
Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores - IPVA	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,6%
Impuesto sobre Transmisión "Causa Mortis" e Doação - ITCD	0,04%	0,04%	0,05%	0,05%	0,05%
Impuesto sobre las transferencias "Inter Vivos"- ITBI	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
Impuesto sobre Productos Industrializados - IPI	1,1%	1,1%	1,2%	1,2%	0,9%
Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios - ICMS	7,1%	7,0%	6,9%	7,2%	7,1%
Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio, Seguros o Títulos - IOF	0,3%	0,3%	0,3%	0,7%	0,6%
Impuesto sobre Servicios de cualquier Naturaleza - ISSQN	0,5%	0,6%	0,7%	0,7%	0,8%
TOTAL	16,1%	16,1%	16,5%	17,7%	16,9%

Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de hacienda de Brasil

Como se observa en el siguiente gráfico, el impuesto que más recursos aporta a la estructura tributaria del consolidado es el Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios a cargo de los gobiernos estatales. El mismo, se configura como la principal fuente de recursos de esta esfera de gobierno constituyendo el 87% de la recaudación estadual.

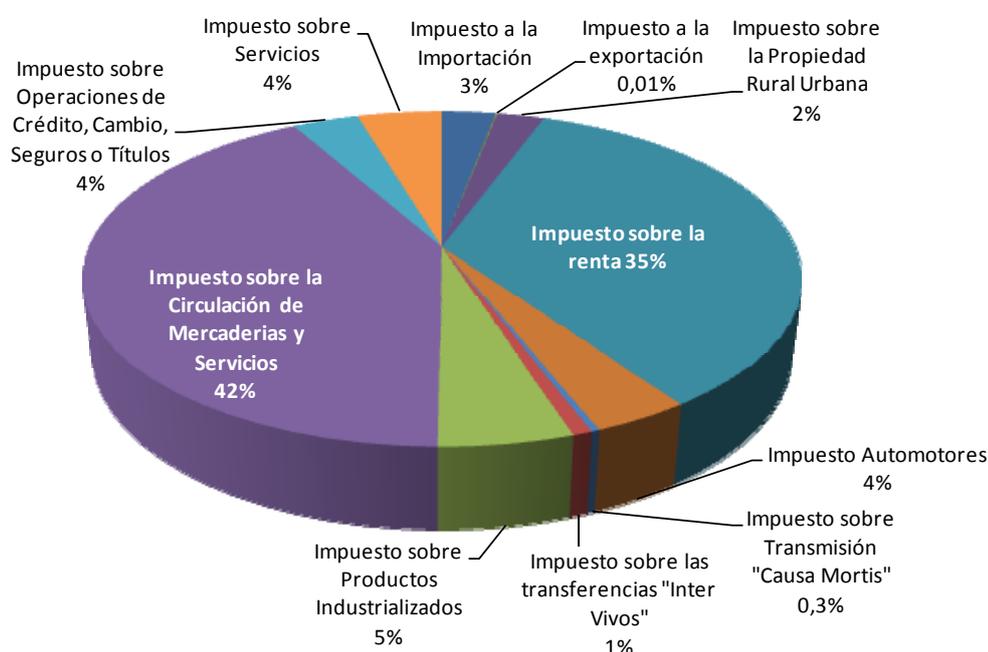
El impuesto sobre la renta surge como el segundo tributo de mayor producido recaudador para la estructura consolidada. Aporta el 35% de la recaudación total y proviene fundamentalmente del Gobierno Federal (92%). Asimismo constituye la principal fuente tributaria de financiamiento del nivel superior de gobierno.

⁴ La recaudación en porcentaje del PBI en este cuadro no debe confundirse con la presión tributaria efectiva de Brasil. El dato del cuadro aparece como relativamente bajo, pero debe recordarse que se dejaron fuera del análisis los impuestos ligados a la seguridad social, que en el vecino país representan una cuantía casi equivalente a los tributarios.

El Impuesto a los productos Industrializados, aporta el 5% de los recursos tributarios del total del país y se configura como la segunda fuente de ingresos del gobierno federal al aportar el 12% de sus ingresos.

A nivel municipal la principal fuente de ingresos es el Impuesto sobre servicios (52%) seguido por el Impuesto sobre la Propiedad Territorial Urbana con un 28%. Juntos constituyen el 6% de la recaudación tributaria consolidada.

Estructura tributaria del Consolidado. Año 2009.



Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de hacienda de Brasil

Analizando la progresividad o regresividad del sistema tributario, se tiene que 60% de la recaudación consolidada corresponde a impuestos indirectos (gravan la capacidad contributiva del consumo) principalmente ICMS, ISS, y el IPI. Si bien se observa un ligero incremento en la presión tributaria como porcentaje del PIB, la participación entre directos e indirectos se mantuvo prácticamente constante desde 2005.

**Evolución de la estructura tributaria en términos del PBI:
Impuestos Directos e Indirectos**

	2005	2006	2007	2008	2009
Impuestos directos	6,5%	6,5%	6,8%	7,2%	7,0%
Impuestos Indirectos	9,6%	9,6%	9,7%	10,5%	10,0%
TOTAL	16,1%	16,1%	16,5%	17,7%	17%

Principales impuestos directos: IR, ITR, IPTU, IPVA

Principales impuestos indirectos: Comercio Exterior, ITCD, ITBI, IPI, ICMS, IOF, ISSQN, Otros.

Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de hacienda de Brasil

Si bien es cierto que el sistema tributario brasilero aparece como regresivo dada la menor participación de los impuestos directos sobre la estructura tributaria total, lo es en menor grado que Argentina dónde sólo la cuarta parte del total recaudado grava el patrimonio y la riqueza.

Australia

Australia, de manera similar a Argentina, presenta una importante concentración de la recaudación tributaria en manos del Gobierno Federal, quien luego lo distribuye mediante un sistema de coparticipación predeterminado, ya que la ejecución del gasto se encuentra mucho más descentralizada⁵.

Las potestades fiscales se encuentran distribuidas entre niveles de gobierno de acuerdo a principios establecidos explícitamente en la Constitución Nacional australiana y dictámenes de la Corte Suprema de Justicia.

El parlamento del Gobierno Federal (Commonwealth) tiene, en forma concurrente con los parlamentos de los Estados, potestad amplia en materia de imposición. Los gobiernos subnacionales obtienen sus recursos propios fundamentalmente del impuesto a los sellos, impuestos inmobiliarios, impuesto automotor, impuestos a las pólizas de seguro y juegos de azar, es decir que alcanzan principalmente el patrimonio.

⁵ La concentración de ingresos fiscales en el nivel nacional de gobierno es aún más significativa en Australia en comparación con nuestro país. En el país oceánico alcanza al 84%, mientras que en Argentina la recaudación impositiva de la Nación representa el 77% del total.

Los gobiernos locales se encuentran regidos por la normativa legal de cada Estado. En la actualidad, estos gobiernos obtienen la mayor parte de sus recursos tributarios de impuestos sobre la propiedad.

Principales Recursos Tributarios por Nivel de Gobierno

Gobierno federal
Impuesto a los ingresos de personas físicas
Impuesto a los ingresos de sociedades
Impuesto a los bienes y servicios
Impuestos a los consumos específicos
Impuestos al comercio exterior
Impuesto a las nóminas salariales
Gobiernos estatales
Impuesto a los automotores
Impuesto a las nóminas salariales
Impuesto a la propiedad inmueble
Impuestos a los juegos de azar
Impuesto a los seguros
Impuesto sobre transacciones financieras*
Impuesto a los sellos*
Derechos de franquicia empresarial*

* 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. Al 2009 han logrado eliminar los derechos de franquicia y el impuesto sobre las transacciones financieras.

Fuente: IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

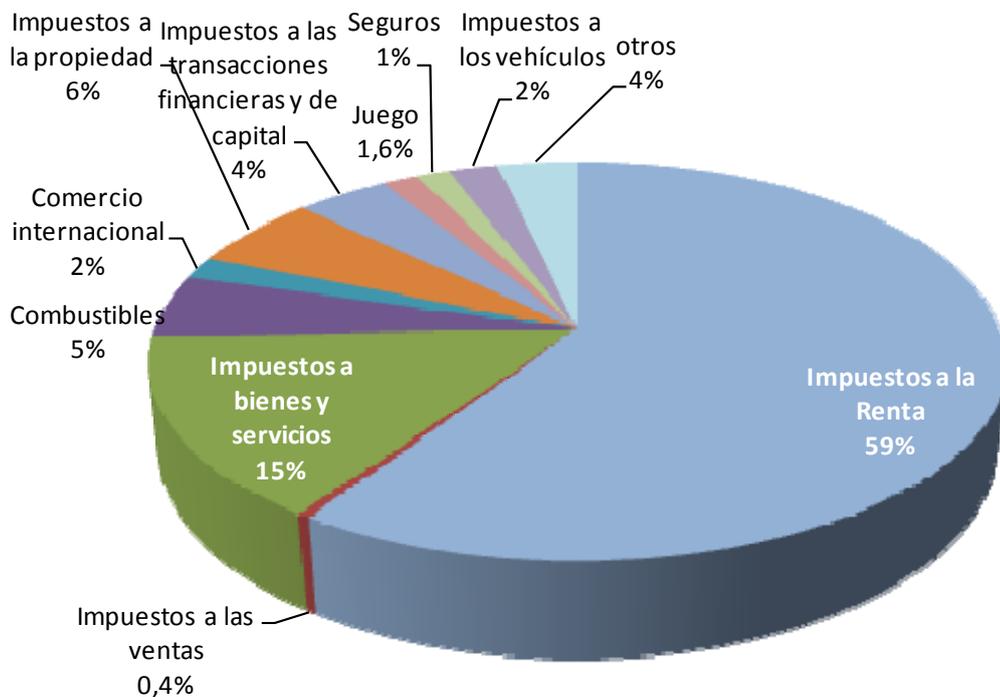
Sin embargo, los poderes tributarios se han concentrado fuertemente a favor del Gobierno federal, y en la actualidad se observa que la recaudación de los impuestos de “base amplia” es llevada adelante por este nivel de gobierno de manera exclusiva⁶. De esta forma, el nivel superior de gobierno concentra el 84% de

⁶ En el caso del consumo esta situación se verifica desde el año 2000 cuando, mediante una importante reforma tributaria se reemplazó el impuesto a las ventas mayoristas (estatal) por un

la recaudación tributaria consolidada, mientras que los gobiernos subnacionales el restante 16%. Los impuestos que más aportan a la recaudación total son el impuesto sobre la renta (59%) y el impuesto sobre los bienes y servicios (15%); ambos potestad del gobierno nacional. En términos de la producción, estos impuestos representan el 14,6% y 3,6% respectivamente.

Se observa además, que el resto de los tributos tiene escasa participación tanto dentro de la estructura consolidada, como en porcentaje del PBI.

Estructura tributaria del Consolidado. Año 2009 - 2010.



Fuente: IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

impuesto al valor agregado (GST) generalizado, recaudado y administrado por el gobierno nacional pero coparticipado a los estados.

Evolución de la estructura tributaria del Consolidado en términos del PBI.

	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10
Impuestos a la Renta	16,7%	16,8%	17,6%	17,6%	17,3%	17,6%	16,0%	14,6%
Impuestos a las ventas	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
Impuestos a bienes y servicios	3,9%	3,9%	3,8%	3,9%	3,8%	3,7%	3,4%	3,6%
Combustibles	1,7%	1,6%	1,5%	1,4%	1,3%	1,3%	1,2%	1,2%
Comercio internacional	0,7%	0,7%	0,6%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,4%
Impuestos a la propiedad	1,3%	1,3%	1,4%	1,3%	1,4%	1,3%	1,4%	1,4%
Impuestos a las transacciones financieras y de capital	1,4%	1,5%	1,3%	1,2%	1,3%	1,3%	0,8%	1,0%
Juego	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%
Seguros	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%	0,3%	0,4%	0,4%	0,4%
Impuestos a los vehículos	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%
Otros	1,2%	1,1%	1,0%	1,0%	0,9%	0,9%	0,9%	0,9%
TOTAL	28,4%	28,5%	28,8%	28,4%	28,0%	28,0%	25,7%	24,6%

Fuente: IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

Por otro lado, en el siguiente cuadro se observa que la estructura tributaria australiana grava en mayor medida al patrimonio y a la renta. Dos tercios de la recaudación consolidada descansan sobre impuestos directos, mientras que el 33% restante lo hace sobre impuestos que no afectan de manera directa los ingresos de un contribuyente, sino que recaen sobre el costo de algún producto o mercancía. En términos del producto, la recaudación de impuestos directos más que dobla a la de impuestos indirectos. Sin embargo, en los últimos años se ha observado una tendencia a reducir la carga tributaria de ambos tipos de impuestos. Desde el periodo fiscal 2002-2003 al 2009-2010, la carga tributaria como porcentaje de la producción se ha reducido en casi cuatro puntos porcentuales.

Evolución de la estructura tributaria en términos del PBI: Impuestos Directos e Indirectos

	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10
Impuestos Directos	18,6%	18,8%	19,5%	19,5%	19,2%	19,4%	18,0%	16,5%
Impuestos Indirectos	9,8%	9,7%	9,2%	9,0%	8,7%	8,6%	7,7%	8,0%
TOTAL	28,4%	28,5%	28,8%	28,4%	28,0%	28,0%	25,7%	24,6%

Principales impuestos directos: IR, Impuestos a la Propiedad, Impuestos a los vehículos.

Principales impuestos indirectos: Comercio Exterior, Impuestos generales a las ventas, internos al petróleo y combustibles, Juegos, Seguros, Transacciones Financieras y otros.

Fuente: IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

Canadá

Una de las principales características del sistema tributario canadiense es, como se describiera en el informe anterior, la alta descentralización de las potestades fiscales. Rige el principio de concurrencia de la fuente ya que el gobierno federal y los gobiernos subnacionales tienen acceso simultáneo a las principales fuentes de tributación⁷. Así ambos niveles de gobierno pueden aplicar imposiciones que graven los ingresos personales y de sociedades, las ventas de bienes y servicios y las nóminas salariales.

De los países analizados es el que presenta la mayor descentralización en los recursos tributarios ya que entre Provincias y Municipios recaudan casi el 60% del total de ingresos fiscales.

Principales Recursos Tributarios por Nivel de Gobierno.

GOBIERNO FEDERAL	GOBIERNOS PROVINCIALES
Impuestos sobre Comercio Exterior	Impuestos a la Propiedad
Impuestos sobre No Residentes	Impuestos a los Juegos
	Regalías por Recursos Naturales
Impuestos sobre Ingresos Personales	
Impuestos sobre Ingresos de Sociedades	
Impuestos a las Ventas	
Impuestos para Seguridad Social	

IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Analizando la estructura tributaria consolidada, se observa que el impuesto a la renta se configura como el tributo de mayor producido recaudador. Aporta el 46% de los recursos totales y se constituye como la principal fuente de recursos tanto en el nivel superior de gobierno como a nivel estatal, aunque en este último lo hace en

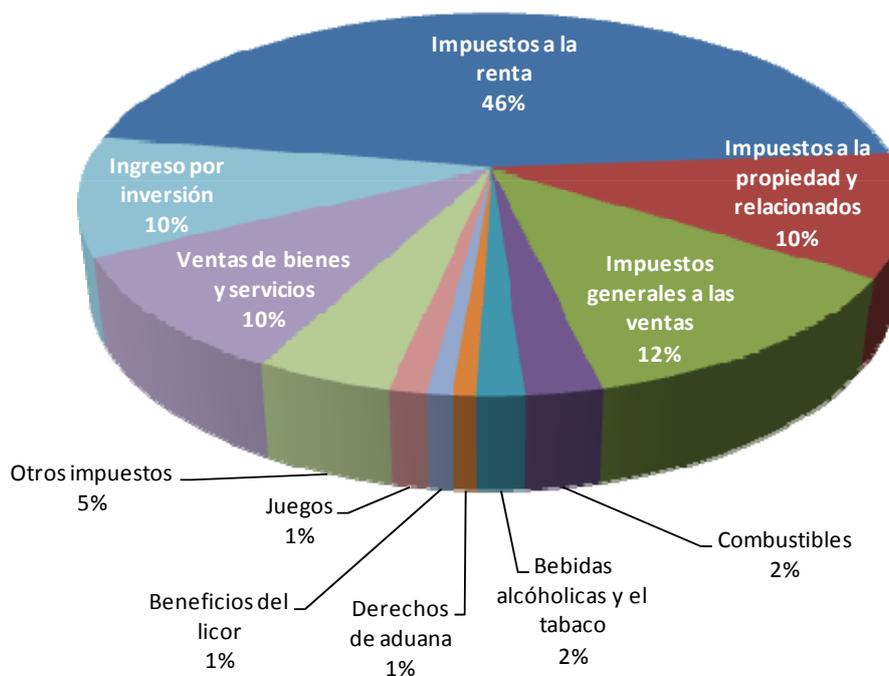
⁷ Gravar similares manifestaciones de capacidad contributiva implica necesariamente una gran coordinación legislativa y administrativa

menor medida. En términos del PBI, el porcentaje de participación asciende a 16,3%.

Le sigue en importancia el impuesto sobre las ventas, aportando el 12% de los recursos totales. De este porcentaje, casi el 60% proviene de los gobiernos estatales⁸.

A nivel municipal la principal fuente de recursos son los impuestos patrimoniales. Asimismo presentan la mayor importancia relativa de la muestra analizada con un 10% del total de ingresos.

Estructura tributaria del Consolidado. Año 2009.



Fuente: IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

⁸ Existe gran diversidad por parte de las diferentes provincias respecto a la forma en que se grava el consumo. Algunas provincias utilizan un sistema armonizado con el Gobierno Federal que consiste en una especie de "iva mochila" que funciona como una alícuota adicionada al iva federal, administrado por el gobierno federal. Otras, no aplican impuestos provinciales al consumo. El estado de Quebec utiliza un IVA provincial implementado en forma dual con el GST. Sólo tres estados, aplican un impuesto a las ventas finales (VF), es decir un impuesto al consumo de tipo monofásico y no acumulativo.

**Evolución de la estructura tributaria del Consolidado
En términos del PBI.**

	2005	2006	2007	2008	2009
impuestos al ingreso	15,1%	15,5%	16,1%	16,8%	16,3%
impuestos a la propiedad y relacionados	3,4%	3,4%	3,4%	3,4%	3,6%
impuestos generales a las ventas	4,8%	4,8%	4,4%	4,5%	4,4%
impuesto a la gasolina y por motivos de combustible	0,9%	0,9%	0,9%	0,8%	0,9%
impuestos a las bebidas alcoholicas y el tabaco	0,7%	0,6%	0,6%	0,5%	0,6%
derechos de aduana	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,3%
beneficios del licor	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%
beneficios remitidos por juegos	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%
ventas de bienes y servicios	3,0%	3,0%	3,0%	3,1%	3,5%
ingreso por inversión	2,8%	3,1%	3,1%	3,0%	3,5%
Otros	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,6%
TOTAL	33,2%	33,8%	33,7%	34,7%	35,4%

Fuente: IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Por otro lado, en el siguiente cuadro se observa que la estructura tributaria canadiense se constituye en mayor medida por impuestos directos. El incremento de la presión tributaria observados desde el 2005 respondió en un 65% al incremento en la imposición directa. Para el 2009, el 56% de la recaudación consolidada descansaba sobre impuestos que afectan de manera directa los ingresos o el patrimonio del contribuyente, mientras que el 44% restante lo hacía sobre impuestos indirectos. Resulta interesante destacar que esta diferencia no es tan notoria en términos relativos, como en el caso de Australia, y que en Canadá, la imposición indirecta se asemeja en términos del producto a la existente en Argentina y Brasil, países donde la imposición sobre las transacciones es significativamente superior (casi el doble) que la imposición a la renta.

**Evolución de la estructura tributaria en términos del PBI:
Impuestos Directos e Indirectos**

	2005	2006	2007	2008	2009
Impuestos Directos	18,5%	18,9%	19,4%	20,2%	19,9%
Impuestos Indirectos	14,7%	14,9%	14,3%	14,5%	15,5%
Total	33,2%	33,8%	33,7%	34,7%	35,4%

Fuente: IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Resumiendo, si se analizan las fuentes de ingresos tributarios de los países analizados en la muestra, en forma comparativa con nuestro país se pueden obtener las siguientes conclusiones:

- Australia y Argentina presentan el mayor nivel de centralización en la recaudación tributaria concentrando en el nivel federal de gobierno el 84% y el 77%, respectivamente, del total de ingresos. En Brasil y Canadá los recursos recaudados por el gobierno central son menos del 50% del total.
- Como es de esperar en países de mayor nivel de desarrollo, la principal fuente de financiamiento gubernamental en Australia y Canadá son los impuestos a la renta. En Argentina y Brasil ese papel lo asumen los impuestos a la producción y comercialización de bienes y servicios
- La imposición al patrimonio (aquella que grava la tenencia de bienes en general) es proporcionalmente inferior en Argentina (6%) que en los otros casos analizados (entre 7% y 8%)
- A nivel de gobiernos subnacionales, en Argentina la principal fuente de recursos propios son los impuestos a las transacciones, de manera similar a Brasil donde esta fuente de financiamiento es aún más significativa.
- En Canadá los gobiernos estatales y locales obtienen sus recursos principalmente de impuestos a las rentas y secundariamente de impuestos a las ventas, mientras que en Australia los tributos subnacionales de mayor importancia recaudatoria son los que gravan diferentes manifestaciones patrimoniales.

- En consecuencia si se pretendiera que la estructura tributaria argentina se asemeje a la existente en Brasil, sería necesario modificar las potestades tributarias para lograr una importante descentralización jurisdiccional de la recaudación.
- Si el ejemplo a replicar fuera Australia, las potestades tributarias no deberían modificarse significativamente respecto a las existentes en la actualidad, pero si implicaría una modificación estructural importante que permita trasladar el peso principal de la recaudación tributaria de los impuestos al consumo a los impuestos a la renta.
- Finalmente si el modelo a seguir se acercara al de Canadá, se debería modificar tanto las potestades tributarias para descentralizar la recaudación, como la estructura tributaria para darle mayor preponderancia a los impuestos sobre la renta.

III. Una adecuación del sistema tributario argentino al de los países bajo análisis.

III.1 Ventajas y desventajas de las estructuras tributarias de los países analizados.

En esta sección se analiza desde un punto de vista teórico la conveniencia para nuestro país de avanzar en una reforma tributaria que permita asimilar la estructura tributaria a la que presentan los tres países analizados.

Primeramente se efectuará un breve análisis de la estructura tributaria de Brasil, Australia y Canadá sobre la base de cuatro aspectos de las mismas: Simplicidad, Eficiencia, Equidad y División de Potestades Tributarias.

Seguidamente se realiza la comparación de la estructura tributaria Argentina con la de cada uno de los países en lo referido a los cuatro aspectos mencionados en el párrafo anterior.

Finalmente se obtienen reflexiones acerca de hacia cuál de las estructuras tributarias analizadas debería aproximarse la Argentina para lograr los objetivos de simplificación, eficiencia, equidad y buen federalismo fiscal buscados.

III.1.1 Breve análisis de la estructura tributaria de los países analizados

El análisis de las estructuras tributarias rondará en base a la definición de cuatro aspectos fundamentales:

- a) Simplicidad del sistema: En este punto se considera la complejidad administrativa y legislativa de los sistemas tributarios en aspectos tales como la cantidad de tributos, mecánica de liquidación, etc.
- b) Eficiencia de los impuestos vigentes: aquí el énfasis está puesto en consideraciones referidas al presumible efecto que los sistemas tributarios provocan sobre la actividad económica principalmente en lo relacionado a su neutralidad en la asignación de recursos.

- c) Equidad: En lo referido a este tópico se analiza principalmente el nivel de progresividad o regresividad del sistema.
- d) División de potestades tributarias: Respecto a este apartado el análisis fundamental está referido a la descentralización del sistema y la correspondencia entre ingresos y gastos por niveles de gobierno.

Brasil

Simplicidad del Sistema:

Brasil es un país que tiene una estructura tributaria sumamente compleja, con más de quince impuestos principales, considerando como tales a los que significan al menos un 1% de la recaudación total.

Contribuye también a este nivel de complejidad que el principal impuesto al consumo (ICMS) esté establecido y administrado a nivel estadual, con las consecuentes complicaciones derivadas de la cantidad e importancia de las transacciones interjurisdiccionales.

Eficiencia de los Impuestos:

Un problema fundamental de la estructura tributaria de Brasil deriva del hecho que el consumo no es gravado por un tributo de carácter general, sino que coexisten tres impuestos que alcanzan a diferentes bienes y servicios, lo que provoca efecto piramidación ya que, en ciertos casos, algunos de estos impuestos pasan a formar parte del costo del producto al no ser computable como crédito para los restantes.

A su vez, las alícuotas de los principales impuestos que gravan el consumo son elevadas lo que genera incentivos importantes para la elusión y evasión.

También, la utilización del ICMS por parte de los estados como instrumento de fomento a la radicación de actividades, vía exenciones, diferimientos y reducciones de alícuota le quita neutralidad a este impuesto.

El ISS, si bien tiene una participación modesta en la recaudación total, funciona como un impuesto a las ventas acumulativo ya que no permite desgravar el

importe del mismo contenido en el precio de compra. Al alcanzar solamente a los servicios, este efecto acumulación se limita, pero contribuye a disminuir la eficiencia del sistema.

Equidad del sistema:

Brasil basa más del 50% de sus ingresos tributarios en impuestos al consumo y las transacciones, representando este índice el segundo entre los países analizados, solo superado por Argentina. Esta distribución de la recaudación le da a la estructura tributaria de Brasil un importante carácter regresivo.

División de potestades tributarias:

Una característica saludable del sistema tributario de Brasil es la baja concentración de la recaudación total. Así los recursos propios del conjunto de los Estados representan casi el 46% del consolidado de ingresos tributarios y prácticamente les permiten cubrir la totalidad de su presupuesto. Esta situación no se repite a nivel municipal, el que debe ser asistido con importantes transferencias.

Australia

Simplicidad del Sistema:

La estructura tributaria australiana está basada en tres tributos con los que se obtiene más del 97% de la recaudación del nivel federal de gobierno, el cual a su vez concentra el 85% de la recaudación total. Esta centralización de la recaudación, tanto desde el punto de vista jurisdiccional como de la fuente de la misma, genera un sistema tributario de gran simplicidad. También colabora a esta situación el hecho que las principales fuentes de recursos propios de estados y municipios sean impuestos que gravan diferentes manifestaciones patrimoniales de fácil administración.

Eficiencia y Equidad de los Impuestos:

El 59% de la recaudación de Australia proviene del impuesto a la renta y el 15% de un impuesto al valor agregado. Esta distribución de la recaudación muestra el logro de dos objetivos deseables desde el punto de vista de la eficiencia económica del sistema:

- a) Que los impuestos que gravan la renta sean el principal sostén de la estructura tributaria
- b) Que el impuesto al consumo sea de carácter general y no acumulativo para evitar efectos piramidación y acumulación

También es de destacar que la alícuota que grava el consumo y las transacciones es relativamente reducida colaborando a reducir los niveles de evasión.

División de potestades tributarias:

El mayor defecto que se le puede adjudicar al sistema tributario australiano es la altísima concentración de la recaudación en el nivel federal de gobierno, ya que las potestades de establecer impuestos al consumo y a la renta de carácter general le corresponden exclusivamente a ese nivel de gobierno. Por consiguiente la factibilidad de financiar los presupuestos de los gobiernos subnacionales queda fuertemente supeditada al funcionamiento de los sistemas de transferencias intergubernamentales.

Canadá

Simplicidad del Sistema:

El sistema tributario de Canadá está estructurado principalmente en base al impuesto a la renta de personas físicas y jurídicas, junto a un impuesto a las ventas tipo IVA, plurifásico y no acumulativo, complementados por impuestos internos que afectan a ciertos bienes y servicios. La complejidad de la estructura canadiense se

produce a nivel subnacional, ya que no existe una fuente uniforme de financiamiento, sino que por el contrario cada estado provincial aplica diferentes impuestos, principalmente para gravar el consumo.

La concurrencia de potestades tributarias entre nación y provincias no necesariamente significa una mayor complejidad, pero hace necesario un alto grado de armonización y coordinación.

Eficiencia y Equidad de los Impuestos:

El hecho de que nación y provincias puedan compartir fuentes tributarias permite que una parte sustancial del financiamiento de ambos niveles de gobierno provenga del impuesto a la renta (56,1%) un tributo considerado eficiente y que contribuye a la progresividad al sistema.

En lo que respecta a la imposición al consumo, a nivel nacional existe un impuesto plurifásico y no acumulativo que grava el valor agregado, mientras que a nivel provincial se aplican tasas adicionales sobre el IVA nacional, un IVA provincial o un impuesto a las ventas monofásico, según el Estado. En todos los casos son impuestos que evitan los efectos acumulación y piramidación.

División de potestades tributarias: La concurrencia de potestades tributarias, que le permite a los gobiernos provinciales canadienses aplicar impuestos sobre las más importantes manifestaciones de capacidad contributiva, se traduce en una gran descentralización de la recaudación como lo muestra el hecho que casi el 50% del total de la misma es percibida por las provincias. La alta importancia relativa que tienen en Canadá los impuestos al patrimonio, concentrados principalmente en los gobiernos municipales, les permite a éstos un importante nivel de recaudación propia.

III. 2 Comparación de las estructuras tributarias de cada país analizado con Argentina.

Siendo el objetivo del presente estudio analizar la posibilidad de realizar modificaciones en la estructura tributaria de nuestro país, tratando de aproximarla a las que presentan otros países con forma de gobierno **federal** que puedan ser utilizadas como ejemplo; corresponde en este punto profundizar las ventajas que la economía de Argentina podría obtener de avanzar en una reforma que busque asimilar su esquema fiscal al de los países reseñados.

Para efectuar esta comparación en primer lugar se va a analizar, desde un punto de vista cualitativo, si la adopción de estas modificaciones le permitiría al esquema tributario argentino acercarse a los parámetros de simplicidad, eficiencia, equidad y distribución de potestades tributarias que pueden considerarse más apropiados.

El segundo paso consistirá en efectuar una simulación numérica del efecto sobre los niveles de recaudación total y por tipo de impuesto, que surgirían de las adecuaciones recomendadas. Este análisis cuantitativo se efectuará solamente para el caso en que, según surja del punto anterior, la adopción de la estructura tributaria vigente en el país analizado (Brasil, Australia o Canadá) permitiera a priori lograr una mejora significativa respecto a nuestra situación actual.

Los objetivos que se pretenden alcanzar referidos a cada uno de los parámetros puestos bajo análisis son los siguientes:

Simplicidad: En este aspecto se considerará positiva la centralización de la recaudación en un número limitado de tributos de carácter general y que no presenten complicaciones importantes al producirse transacciones interjurisdiccionales.

Eficiencia: Respecto a la eficiencia los objetivos a lograr son la mayor neutralidad posible en la asignación de recursos, el menor efecto distorsivo sobre precios relativos, evitar los efectos acumulación y piramidación y la exportación de

carga tributaria. Otro aspecto de eficiencia a considerar, es la denominada transparencia de la incidencia tributaria, en el sentido de permitir que el sujeto pasivo final del impuesto pueda dilucidar claramente cuál es el nivel de gobierno que finalmente lo percibe y cuál es la cuantía del mismo.

Equidad: Se considera que un sistema tributario debe ser progresivo, en el sentido de que quienes posean o generen mayor riqueza deben ser los más impactados por los tributos necesarios para lograr el financiamiento del estado. En este sentido se va a fijar como un objetivo a obtener la progresividad de alícuotas en los impuestos a la renta y sobre el patrimonio. Debido a que el consumo es una forma indirecta de medir el patrimonio y al hecho suficientemente demostrado de la mayor propensión marginal a consumir de los sectores de menores ingresos, es que se piensa que una estructura tributaria equitativa no debe descansar principalmente en este tipo de impuestos.

Federalismo Fiscal: Desde el punto de vista de la distribución de potestades tributarias se estima positivo que exista una cierta correspondencia entre los recursos propios de los gobiernos subnacionales y sus niveles de gasto público, de manera tal que disminuya su dependencia del poder central. Si bien es cierto, y en ocasiones puede ser más eficiente en el sentido de un menor costo de administración tributaria, la centralización de la recaudación en un nivel de gobierno y su posterior distribución mediante sistemas de coparticipación, la relativamente escasa coordinación institucional entre estos niveles de gobierno observada en nuestro país, hace deseable la búsqueda de una menor dependencia de los gobiernos subnacionales respecto al poder central.

Comparación con el esquema tributario de Brasil:

Simplicidad: El esquema tributario de Brasil es aún más complejo que el argentino por las siguientes causas:

- a) Presenta un mayor número de impuestos significativos desde el punto de vista recaudatorio.

- b) La imposición al consumo no está basada en impuestos de tipo general, sino en tres impuestos que gravan parcialmente las transacciones de diferentes bienes y servicios
- c) Al estar la principal imposición al consumo centrada a nivel subnacional, la existencia de múltiples transacciones interjurisdiccionales relevantes provoca la necesidad de complejos mecanismos para computarlas y tratar de evitar la existencia de fraudes

Eficiencia: La particular estructura de la imposición al consumo existente en Brasil provoca una serie de ineficiencias:

- a) El ICMS termina funcionando prácticamente como un impuesto al origen, siendo aconsejable que al ser un impuesto al consumo esté estructurado en base al principio de destino. El Impuesto a los ingresos brutos de Argentina muestra una combinación de principio de origen y destino materializada a través de los coeficientes del convenio multilateral.
- b) La organización del ICMS y del ISS como impuestos que funcionan principalmente en base al principio de origen genera que sean utilizados como mecanismos de fomento de localizaciones de empresas
- c) Por la manera en que está estructurada la imposición al consumo existe efecto piramidación y acumulación originado en:
 - i. que no se permite el cómputo de crédito fiscal del IPI por la compra de bienes de capital.
 - ii. el IPI pasa a formar parte del costo para las próximas etapas de la cadena comercial
 - iii. en forma similar el pago del ISS no genera crédito para el ICMS por lo cual los servicios incorporados al proceso productivo incluyen dentro de su costo el impuesto.
 - iv. el ICMS no genera crédito fiscal para el ISS y por lo tanto los insumos necesarios para la producción de los servicios incorporan este tributo dentro de su costo.
- d) Las alícuotas del principal impuesto al consumo (ICMS) son aún más elevadas que la del IVA Argentino

Equidad: El sistema tributario de Brasil presenta similares deficiencias desde el punto de vista de la equidad a las de nuestro país:

- a) La principal fuente de recursos públicos en ambos casos son los impuestos a las transacciones o al consumo que aportan el 57% de los recursos en Argentina y el 52% en Brasil.
- b) Los impuestos al patrimonio son en ambos países menos importantes que en Canadá y Australia.
- c) El esquema de progresividad de alícuotas del impuesto a las rentas en Argentina es más significativo que el de Brasil, aunque en este último país en general están gravadas las rentas financieras

Distribución de potestades tributarias: La mayor descentralización recaudatoria existente en Brasil, respecto a la que muestra Argentina, es quizás el aspecto que más debería tratar de imitarse en una posible reforma tributaria. Así el mecanismo de transferencias intergubernamentales en Brasil no tiene por objetivo principal el financiamiento de los gobiernos provinciales, como en nuestro país, sino que busca fomentar el desarrollo equilibrado de las diferentes regiones del país y tiene por destinatarios netos los gobiernos municipales.

Resumiendo, si bien Brasil presenta una mejor distribución de potestades tributarias, lo que es elogiado desde el punto de vista fiscal, la adopción de un esquema similar al vigente en dicho país para el nuestro, no sería en principio aconsejable porque:

- f) En lugar de generar una simplificación de la estructura tributaria, sería esperable una complejización de la misma
- g) Complicaría la imposición sobre las transacciones interprovinciales
- h) No permitiría solucionar definitivamente los fenómenos de piramidación, acumulación y fomento a la integración vertical derivados principalmente de la existencia del impuesto a los ingresos brutos
- i) No se traduciría en una reducción significativa en las alícuotas que gravan el consumo
- j) No implicaría avances significativos en la progresividad del sistema.

Por las mencionadas razones, en el análisis cuantitativo de la próxima sección solamente se presentan comparaciones con los restantes países.

Comparación con el esquema tributario de Australia:

Simplicidad: Australia centraliza su sistema tributario en dos impuestos de carácter general, uno sobre la renta y otro sobre el consumo con los cuales, junto a los impuestos a consumos específicos (internos), obtiene casi el 85% de la recaudación agregada. Los recursos propios de los estados y las comunidades locales se obtienen principalmente en base a tributos de simple administración como son los que gravan la propiedad de inmuebles y automotores, el impuesto a los juegos de azar, a las pólizas de seguros y a los sellos. La adopción de un esquema tributario como este por parte de nuestro país significaría un paso hacia la simplicidad tributaria ya que permitiría reducir el número de tributos, entre ellos aquellos que presentan importantes dificultades para el tratamiento de operaciones interjurisdiccionales como ser ingresos brutos y las tasas municipales sobre ventas. Las tasas más moderadas que gravan el consumo de bienes permiten suponer que serían necesarios menos mecanismos de recaudación anticipada lo que redundaría en una simplificación adicional del sistema

Eficiencia: Si bien Australia presenta algunos tributos ineficientes desde el punto de vista económico como ser el impuesto a los sellos o a las pólizas de seguros, la parte fundamental del mismo se basa en impuestos eficientes, uno general a las rentas de personas físicas y jurídicas, y otro general a las ventas plurifásico pero no acumulativo. La utilización de un esquema como el australiano implicaría la eliminación de impuestos nacionales distorsivos (como el impuesto al cheque) y la desaparición de impuestos provinciales y municipales profundamente ineficientes como ingresos brutos y tasas a las ventas.

Equidad: Si el fisco argentino obtuviera sus recursos de fuentes similares al de Australia, significaría un gran avance en materia de equidad ya que la importancia de los impuestos a las rentas y al patrimonio se debería incrementar significativamente en detrimento de los impuestos al consumo. El tratamiento que se

le dispensa en Australia a los dividendos significaría, si el mismo es adoptado en Argentina, una contribución adicional a la progresividad del sistema.

Distribución de potestades tributarias: La concentración de la recaudación en el nivel federal de gobierno es aún más importante en Australia que en Argentina, por lo cual no significaría, desde este punto de vista un avance significativo. Sin embargo, el sistema de reparto de la recaudación vigente en Australia implica una distribución de los mismos mucho más importante que en la Argentina, lo que se traduce finalmente en una mayor disponibilidad de recursos para los gobiernos subnacionales y por ende una mayor participación de estos en el gasto agregado.

Resumiendo, las ventajas de la estructura tributaria de Australia, reseñadas en los párrafos anteriores, tanto en lo referido a simplicidad como equidad y eficiencia, hace interesante la realización de una simulación de una adecuación del sistema tributario argentino a las pautas del australiano.

Comparación con el esquema tributario de Canadá:

Simplicidad: Canadá basa su esquema tributario federal en los impuestos a la renta y al valor agregado, complementado con impuestos a consumos específicos, por lo cual su adopción conllevaría una cierta simplificación respecto al esquema argentino, principalmente eliminando tributos como el impuesto al cheque, a la ganancia mínima presunta y bienes personales. Donde la adaptación del sistema tributario canadiense puede significar una complicación es a nivel subnacional, ya que existe en aquel país una multiplicidad de soluciones fiscales adoptadas por los diferentes estados, a diferencia de nuestras provincias que utilizan masivamente el impuesto a los ingresos brutos, lo que obligaría a mecanismos de coordinación legislativa y administrativa superiores al del convenio multilateral que se usa en nuestro país.

Eficiencia: De los países analizados, es Canadá el que presenta un esquema tributario más eficiente ya que no presenta impuestos (salvo los que afectan a productos específicos) que puedan generar distorsiones significativas en los precios relativos. Además las fuentes de financiamiento subnacionales basadas en el consumo están asentadas en impuestos monofásicos a las ventas finales o plurifásicos pero no acumulativos. Siguiendo la tendencia de los países

desarrollados, la fuente de recursos tributarios de los gobiernos locales son los impuestos inmobiliario y a la propiedad automotor.

Equidad: La concurrencia de las fuentes entre gobiernos federal y estatales, que les permite a ambos niveles gravar la renta de personas físicas y jurídicas se traduce en un esquema tributario profundamente progresivo que recauda casi el 65% de sus recursos de las ganancias y el patrimonio, y grava el consumo con tasas reducidas. El total de imposición al consumo, federal y provincial, se hace con tasas conjuntas inferiores al 13%, de las más bajas de la muestra estudiada. También es destacable el tratamiento diferencial que se le dispensa a las *pymes* en el impuesto a la renta, lo que contribuye a darle progresividad al sistema.

Distribución de potestades tributarias: Otra característica distintiva de Canadá, que sería digna de tratar de replicar, es su alta descentralización tributaria que implica que los estados provinciales recaudan de fuentes propias prácticamente el 50% del total de recursos agregados.

Resumiendo, si bien la concurrencia de fuentes fiscales entre los niveles nacional y subnacional de gobierno existente en Canadá harían necesarios mecanismos de coordinación fiscal que pueden conllevar a un incremento en la complejidad del sistema tributario, las ventajas que el esquema canadiense presenta en materia de eficiencia, equidad y federalismo justifican la realización de una simulación como la propuesta para el caso anterior.

III. 3 Análisis de los probables efectos de la adopción en nuestro país de los distintos ordenamientos fiscales identificados en el análisis comparativo.

En esta sección se buscará analizar los efectos que tendría la adopción, en nuestro país, de un esquema tributario similar al de Australia y Canadá.

Claramente, de lo que se trata esta sección es una primera aproximación a nivel general de qué podría ocurrir si se implantara en nuestro país un sistema tributario ya en funcionamiento en los dos países mencionados. No se entra en detalles como el reemplazo de instrumentos tributarios, las alícuotas que debieran tener dichos instrumentos en Argentina, o los niveles de evasión y elusión a que estos tributos podrían dar lugar en nuestro país, en el cual la cultura tributaria es claramente distinta a la que puede existir entre los canadienses o australianos. Tales elementos son de muy difícil medición y predicción.

Lo que se realiza es un análisis cuantitativo de la aproximación de estructuras tributarias, que sea susceptible de estimarse con los datos disponibles, sobre todo los presentados en la sección anterior. La simulación procede desde dos esferas:

- a) En la primera, se estima la **recaudación agregada que Argentina obtendría** si se quisiera alcanzar el **porcentaje de recaudación sobre el Producto Interno** que cada impuesto obtiene en Australia y Canadá, respectivamente.
- b) En la segunda, se estima el cambio necesario en la estructura tributaria argentina para aproximarse a las **estructuras** existentes en dichos países, **sin modificar el nivel de recaudación que obtiene actualmente nuestro país.**

Se recuerda nuevamente que el análisis no comprende los recursos de seguridad social destinados al financiamiento de los sistemas jubilatorios.

Con el objeto de hacer comparables los esquemas tributarios de los diferentes países, se han agrupado las fuentes de financiamiento según la manifestación de capacidad contributiva sobre la cual se imponen, en base a la siguiente división:

- a) **Impuestos a la Renta:** Son los que alcanzan las ganancias de personas físicas o jurídicas, incluyendo las ganancias de capital en el caso de que se encuentren gravadas.
- b) **Impuestos al patrimonio:** En los cuales se incluyen los tributos que recaen sobre la tenencia de bienes en general (por ejemplo el Impuesto a los Bienes Personales en Argentina), o en particular como los impuestos a la propiedad de inmuebles, automotores, etc.
- c) **Impuestos al Comercio Exterior:** Corresponde a las retenciones a las exportaciones o aranceles a las importaciones.
- d) **Impuestos a la Producción o Comercialización de Bienes:** Se engloban en esta clasificación todos aquellos tributos que gravan la comercialización general o específica de bienes o servicios. Dentro de los de carácter general se pueden mencionar el IVA, el Goods and Sales tax, el impuesto a los ingresos brutos, el ICMS, etc. Entre los específicos el ejemplo más claro son los denominados impuestos internos que alcanzan la producción de ciertos bienes como ser alcohol, combustibles, etc.
- e) **Otros:** dentro de este rubro se incluyen aquellos ingresos tributarios que no se han podido identificarse en forma específica dentro de la clasificación anterior.

En base a la división anterior, la recaudación consolidada de Argentina, por nivel de gobierno para el año 2009⁹, quedaría conformada como se detalla a continuación.

⁹ Los cálculos fueron elaborados con datos de la recaudación consolidada del año 2009 a los efectos de posibilitar una comparación temporal homogénea, dado que para los otros países involucrados en el análisis se dispone de información consolidada hasta ese año.

Recaudación Tributaria por materia gravada
por jurisdicción y tipo impuesto en millones de pesos (año 2009)

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	55.552	0	0	55.552
IMPOSICION AL PATRIMONIO	5.626	7.089	4.998	17.713
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	39.741	0	0	39.741
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	124.466	38.735	4.998	168.199
OTROS	3.802	6.935	4.503	15.240
TOTAL	229.187	52.759	14.499	296.445

Fuente: elaboración propia con datos de Mecon y Ministerios de Hacienda Provinciales

III. 3.1 Estimación de la recaudación agregada Argentina respetando el porcentaje de recaudación sobre el PIB de cada impuesto en Australia y Canadá.

De acuerdo a lo establecido anteriormente, en esta sección se hace una aproximación cuantitativa a cuál sería la recaudación agregada que Argentina obtendría si se quisiera alcanzar el porcentaje que representa la recaudación de cada tipo de impuesto sobre el PIB en los países que finalmente fueron seleccionados para la comparación.

Recaudación Tributaria Argentina como porcentaje del PIB.
por jurisdicción y tipo impuesto (año 2009)

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	4,6%			4,6%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	0,5%	0,6%	0,4%	1,5%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	3,3%			3,3%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	10,4%	3,2%	0,4%	14,0%
OTROS	0,3%	0,6%	0,4%	1,3%
TOTAL	19,1%	4,4%	1,2%	24,7%

Fuente: elaboración propia con datos de Mecon y Ministerios de Hacienda Provinciales

Como ya fuera señalado, en nuestro país la mayor preponderancia la tienen los impuestos indirectos, claramente identificados con los impuestos a la producción y comercialización de bienes, sobre todo a nivel nacional, aunque a nivel subnacional este tipo de impuestos se cuenta entre los más importantes. Australia por su parte concentra su recaudación de estos impuestos en el nivel nacional (en la mayor proporción) y provincial, aunque la diferencia es clara en cuanto a la importancia del impuesto a la renta en la economía de ese país, y en el nivel federal particularmente.

Recaudación Tributaria Australiana como porcentaje del PIB.
por jurisdicción y tipo impuesto (año 2009)

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	14,6%	0,0%	0,0%	14,6%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	0,0%	1,1%	0,9%	2,0%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	0,4%	0,0%	0,0%	0,4%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	5,7%	0,4%	0,0%	6,1%
OTROS	0,1%	1,5%	0,0%	1,5%
TOTAL	20,8%	2,9%	0,9%	24,6%

Fuente: IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

En el caso canadiense, la importancia de los impuestos está repartida tanto entre niveles de gobierno federal y provincial, como entre la imposición a la renta o a los bienes. En el nivel local o municipal de gobierno, los impuestos al patrimonio tienen una importancia relevante en términos del tamaño de la economía global.

Recaudación Tributaria Canadiense como porcentaje del PIB.
por jurisdicción y tipo impuesto (año 2009)

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	10,9%	8,7%	0,2%	19,8%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	0,0%	0,6%	2,4%	3,0%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	3,4%	6,2%	1,0%	10,6%
OTROS	0,1%	1,6%	0,1%	1,9%
TOTAL	14,4%	17,1%	3,8%	35,3%

Fuente: IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Si se planteara la posibilidad de alcanzar la importancia que los distintos tipos de impuestos tienen en **Australia**, la diferencia en puntos porcentuales del PIB y en recaudación sería la evidenciada en las dos siguientes tablas:

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar el sistema Australiano.

Como porcentaje del PIB, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	9,9%	0,0%	0,0%	9,9%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-0,5%	0,5%	0,5%	0,5%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-2,9%	0,0%	0,0%	-2,9%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-4,7%	-2,8%	-0,4%	-8,0%
OTROS	-0,3%	0,9%	-0,4%	0,2%
TOTAL	1,6%	-1,5%	-0,3%	-0,2%

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar el sistema Australiano.

En millones de pesos, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	118.807	-	-	118.807
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-5.614	6.001	5.762	6.148
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-34.369	-	-	-34.369
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-56.310	-34.023	-4.998	-95.331
OTROS	-3.083	10.446	-4.503	2.860
TOTAL	19.430	-17.577	-3.739	-1.885

Puesto que la recaudación tributaria australiana tiene un peso similar en la economía que la argentina, casi no existirían diferencias en cuanto al monto que se recaudaría. En donde sí habría diferencias es en la composición. Los impuestos a la renta a nivel federal tendrían que aumentar en una magnitud de casi 10 puntos del producto, mientras que los impuestos a los bienes (producción y comercialización) a todo nivel debieran reducirse respecto a la situación actual; mientras que los impuestos al comercio exterior debieran eliminarse completamente.

Por el lado de los impuestos al patrimonio, habría una modificación tal que las provincias y municipios pasarían a recaudar cada uno unos \$6.000 millones de

pesos (0,5% del PIB) mientras que el nivel federal debiera reducir en la misma magnitud la recaudación de estos impuestos, dando como saldo un aumento consolidado de medio punto del producto para estos impuestos.

En términos porcentuales, las variaciones necesarias en la recaudación actual para alcanzar tales niveles serían las mostradas en la siguiente tabla. Evidentemente no se trataría de una reforma menor, puesto que, por ejemplo, los impuestos a la renta debieran ver triplicada su recaudación, la imposición al patrimonio debiera duplicarse a nivel provincial y municipal, mientras que otros debieran desaparecer (caso de los impuestos a la producción y comercialización de bienes a nivel local, y los impuestos patrimoniales nacionales).

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar el sistema Australiano.

Variación % respecto al nivel actual, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	213,9%			213,9%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-99,8%	84,6%	115,3%	34,7%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-86,5%			-86,5%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-45,2%	-87,8%	-100,0%	-56,7%
OTROS	-81,1%	150,6%	-100,0%	18,8%
TOTAL	8,5%	-33,3%	-25,8%	-0,6%

La recaudación de cada impuesto debiera acercarse entonces a los siguientes resultados:

Recaudación Tributaria Argentina replicando el sistema Australiano.

En millones de pesos, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	174.360			174.360
IMPOSICION AL PATRIMONIO	11	13.090	10.760	23.861
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	5.372			5.372
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	68.156	4.712		72.868
OTROS	719	17.380		18.099
TOTAL	248.618	35.182	10.760	294.560

Si **Canadá** fuera el país cuyo tamaño de recaudación en la economía se planteara como objetivo a imitar, los resultados presentados de manera análoga que para el caso australiano serían los siguientes.

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar el sistema Canadiense.

Como porcentaje del PIB, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	6,2%	8,7%	0,2%	15,1%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-0,5%	0,0%	2,0%	1,5%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-3,3%	0,0%	0,0%	-3,3%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-7,0%	2,9%	0,6%	-3,4%
OTROS	-0,2%	1,1%	-0,2%	0,6%
TOTAL	-4,8%	12,7%	2,6%	10,5%

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar el sistema Canadiense.

En millones de pesos, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	74.553	104.289	2.526	181.369
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-5.626	-274	23.645	17.746
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-39.741	0	0	-39.741
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-83.584	35.290	7.574	-40.719
OTROS	-2.511	12.741	-2.806	7.424
TOTAL	-56.909	152.047	30.940	126.078

La mayor importancia de los recursos tributarios en la economía de Canadá implicaría un fuerte aumento de la presión tributaria efectiva en Argentina (aumento de más de 10 puntos porcentuales del PIB). Este incremento estaría conformado por un muy fuerte crecimiento de la tributación directa, sobre todo de impuestos a la renta del nivel federal y en menor medida aumentos de la tributación al patrimonio en el nivel local, en conjunto con caídas en los impuestos a las transacciones domésticas y con el exterior.

Si bien los impuestos nacionales al comercio exterior y sobre las transacciones de bienes y servicios se verían fuertemente reducidos, la diferencia entre este caso y el

australiano es que las provincias y los municipios debieran aumentar la participación en el PIB del último tipo de tributos. Claro está que si la réplica es completa no se estaría hablando de aumentar la participación en el PIB de los impuestos a las transacciones existentes, como es el caso de Ingresos brutos, sino de algún tipo de IVA o impuesto a las ventas subnacional.

Las variaciones necesarias en la recaudación actual medidas en términos porcentuales para lograr el objetivo señalado muestran que tampoco en este caso se trataría de una reforma marginal, sino más bien todo lo contrario. Analizado por niveles de gobierno, la recaudación federal debiera reducirse un 25% respecto a la actual y a la vez incrementar los impuestos a la renta, lo cual solo se lograría mediante la eliminación de impuestos al patrimonio y al comercio exterior junto con una fuerte reducción del resto de los tipos de tributo. Los principales responsables del aumento de la recaudación consolidada serían, por su parte, las provincias y municipios, cuadruplicando y triplicando, respectivamente, sus recaudaciones. Los cambios más relevantes serían el de los impuestos a la renta a nivel provincial, y a nivel local un aumento sustancial (473%) de la recaudación de impuestos patrimoniales.

Se destaca que la recaudación total de instrumentos tributarios hubiese resultado un 42% más elevada siguiendo el razonamiento del ejercicio¹⁰.

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar el sistema Canadiense.

Variación % respecto al nivel actual, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	134,2%			326,5%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-100,0%	-3,9%	473,1%	100,2%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-100,0%			-100,0%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-67,2%	91,1%	151,6%	-24,2%
OTROS	-66,0%	183,7%	-62,3%	48,7%
TOTAL	-24,8%	288,2%	213,4%	42,5%

¹⁰ No debe dejar de remarcarse que esta no es la recaudación total puesto que solo se está tratando el componente tributario y no el de seguridad social.

Completada la reforma, permitiría obtener una recaudación como la que se muestra en la tabla siguiente.

Recaudación Tributaria Argentina replicando el sistema Canadiense.

En millones de pesos, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	130.106	104.289	2.526	236.921
IMPOSICION AL PATRIMONIO	0	6.815	28.643	35.458
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	0	0	0	0
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	40.882	74.026	12.572	127.480
OTROS	1.291	19.676	1.697	22.664
TOTAL	172.278	204.806	45.439	422.523

III. 3.2 Estimación del cambio necesario en la estructura tributaria argentina para aproximarse a las estructuras existentes en Australia y Canadá.

El segundo ejercicio de simulación, estima el cambio necesario en la estructura tributaria argentina para aproximarse a las estructuras existentes en Australia y Canadá. En este caso no se consideran modificaciones en el nivel de recaudación que obtendría nuestro país, sino solamente cambios de la composición o *mix* de instrumentos tributarios.

La estructura de instrumentos tributarios de cada uno de los países que intervienen en el corriente análisis es la que se muestra a continuación:

Estructura de Recaudación Tributaria Argentina.

por jurisdicción y tipo de impuesto (año 2009)

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	19%	0%	0%	19%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	2%	2%	2%	6%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	13%	0%	0%	13%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	42%	13%	2%	57%
OTROS	1%	2%	2%	5%
TOTAL	77%	18%	5%	100%

Fuente: elaboración propia con datos de Mecon y Ministerios de Hacienda Provinciales

Estructura de Recaudación Tributaria Australiana.

por jurisdicción y tipo impuesto (año 2009)

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	59%	0%	0%	59%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	0%	4%	4%	8%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	2%	0%	0%	2%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	23%	2%	0%	25%
OTROS	0%	6%	0%	6%
TOTAL	84%	12%	4%	100%

Fuente: IARAF en base a datos del Australian Bureau of Statistics

Estructura de Recaudación Tributaria Canadiense.

por jurisdicción y tipo impuesto (año 2009)

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	31%	25%	1%	56%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	0%	2%	7%	8%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	0%	0%	0%	0%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	10%	18%	3%	30%
OTROS	0%	5%	0%	5%
TOTAL	41%	48%	11%	100%

Fuente: IARAF en base a datos de Canada's national statistical agency

Surge claramente la importancia de los impuestos indirectos en nuestro país, frente a la que mantienen los impuestos directos en los otros dos países considerados. Es destacable asimismo la concentración de la recaudación en el nivel federal de gobierno tanto en Argentina como en Australia, en oposición a Canadá donde la misma se encuentra más repartida entre niveles.

Al igual que se procedió en la sección anterior, se presentan los resultados de las simulaciones estáticas suponiendo el cambio de sistema tributario en nuestro país.

Primero, si se eligiera la estructura tributaria de **Australia**, la diferencia en puntos porcentuales respecto de la estructura actual en nuestro país sería la siguiente:

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar estructura Australiana.

Variación en puntos porcentuales respecto a la participación actual, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	40%	0%	0%	40%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-2%	2%	2%	2%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-12%	0%	0%	-12%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-19%	-11%	-2%	-32%
OTROS	-1%	4%	-2%	1%
TOTAL	7%	-6%	-1%	0%

Esta diferencia en pesos sería de:

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar estructura del sistema Australiano.

En millones de pesos, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	119.923	0	0	119.923
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-5.614	6.084	5.831	6.301
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-34.335	0	0	-34.335
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-55.874	-33.993	-4.998	-94.865
OTROS	-3.079	10.557	-4.503	2.975
TOTAL	21.022	-17.352	-3.670	-

Evidentemente la estructura tributaria argentina pasaría a apoyarse más en los impuestos a la renta a nivel federal, en detrimento de los impuestos a las transacciones domésticas e internacionales. Es relevante también notar que se terminaría dando una mayor concentración de la recaudación tributaria en el nivel superior de gobierno en este caso.

Las variaciones necesarias en la recaudación actual para alcanzar la estructura australiana, de manera análoga a lo presentado en la sección anterior, serían:

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar estructura del sistema Australiano.

Variación % respecto al nivel actual, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	216%	-	-	216%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-100%	86%	117%	36%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-86%	-	-	-86%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-45%	-88%	-100%	-56%
OTROS	-81%	152%	-100%	20%
TOTAL	9%	-33%	-25%	0%

Se puede observar que sería necesario un fuerte incremento de los impuestos a la renta federales, y de los patrimoniales en los niveles inferiores de gobierno. Sin embargo, a nivel agregado debiera caer la participación de provincias y municipios. Lo anterior permitiría obtener una recaudación por impuesto con los siguientes valores:

Recaudación Tributaria Argentina replicando estructura del sistema Australiano.

En millones de pesos, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	175.476	0	0	175.476
IMPOSICION AL PATRIMONIO	11	13.174	10.829	24.014
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	5.406	0	0	5.406
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	68.592	4.742	0	73.334
OTROS	723	17.492	0	18.215
TOTAL	250.209	35.407	10.829	296.445

Si se quisiera alcanzar la estructura que presenta **Canadá**, la diferencia en puntos porcentuales y en pesos respecto de la estructura tributaria vigente en nuestro país, sería:

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar estructura Canadiense.

Variación en puntos porcentuales respecto a la participación actual, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	12%	25%	1%	37%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-2%	-1%	5%	2%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-13%	0%	0%	-13%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-32%	4%	1%	-27%
OTROS	-1%	2%	-1%	0%
TOTAL	-37%	31%	6%	0%

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar estructura del sistema Canadiense.

En millones de pesos, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	35.731	73.170	1.772	110.673
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-5.626	-2.308	15.099	7.165
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-39.741	0	0	-39.741
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-95.783	13.202	3.823	-78.758
OTROS	-2.896	6.870	-3.312	662
TOTAL	-108.315	90.934	17.381	-

Estas modificaciones impondrían ase siguientes variaciones en la recaudación actual:

Modificaciones necesarias en la Recaudación Tributaria Argentina para replicar estructura del sistema Canadiense.

Variación % respecto al nivel actual, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	64%	-	-	199%
IMPOSICION AL PATRIMONIO	-100%	-33%	302%	40%
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	-100%	-	-	-100%
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	-77%	34%	76%	-47%
OTROS	-76%	99%	-74%	4%
TOTAL	-47%	172%	120%	0%

Si bien al igual que en el caso anterior la imposición a la renta es la que más aumentaría, una de las principales diferencias entre ambos modelos es el incremento de la participación de los impuestos a la producción y comercialización subnacionales a expensas de los mismos tributos a nivel federal. Más aún, en este caso, el gobierno federal es quien resigna recaudación en términos agregados, mientras que las provincias y municipios debieran incrementar la suya; en el caso de las primeras de la mano de un aumento en la recaudación de impuestos a las transacciones, y en el caso de los segundos a esto mismo se le adicionaría un fuerte incremento de lo que actualmente recaudan en concepto de impuestos al patrimonio.

La recaudación por tipo de impuesto en este caso sería de:

Recaudación Tributaria Argentina replicando estructura del sistema Canadiense.

En millones de pesos, por jurisdicción y tipo impuesto

	FEDERAL	ESTATAL	LOCAL	TOTAL
IMPOSICION A LA RENTA	91.283	73.170	1.772	166.225
IMPOSICION AL PATRIMONIO	0	4.781	20.096	24.878
IMPOSICION AL CCIO EXTERIOR	0	0	0	0
IMPOSICION A LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION	28.683	51.937	8.821	89.441
OTROS	906	13.805	1.191	15.901
TOTAL	120.872	143.693	31.880	296.445

Conclusiones

En el informe se analizaron las cuestiones relativas a la posibilidad de aplicación al caso argentino de los esquemas tributarios de Australia y Canadá. El caso de Brasil fue analizado en detalle y se juzgó no relevante una simulación de adopción de su esquema puesto que acarrearía más desventajas que beneficios para nuestro país.

El análisis del funcionamiento de estos sistemas mostró que le otorgan un mayor peso a los impuestos directos versus los impuestos indirectos. De esta manera, los probables efectos de la adopción en nuestro país de los distintos ordenamientos fiscales identificados como mejores prácticas en el análisis comparativo, dan una señal de hacia dónde podría definirse una reforma del sistema tributario, para lograr una mejora en el ordenamiento fiscal. Esa es, precisamente, la tarea de la próxima etapa.

Bibliografía

Brian Pink (2008). Year Book Australia Nº 90. Australian Bureau of Statistics. Canberra. ABS Catalogue Nº. 1301.0.

González, D.; Martinoli, C.; Pedraza, J (2009) "Sistemas Tributarios de América Latina" Instituto de Estudios Fiscales.

Glenn P. Jenkins and Chun-Yan Kuo (2000) "A VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in Developing Countries". World Development, 2000, vol. 28.

Cetrángolo, O.; Gómez Sabaini, C. (2009) "La imposición en la Argentina: un análisis de la imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos". CEPAL. División de desarrollo Económico. Santiago de Chile.

Sitios Webs Consultados

Australian Taxation Office <http://www.ato.gov.au/>

Australian Bureau of Statistics <http://www.abs.gov.au/>

Canada's National Statistical Agency <http://www.statcan.gc.ca/>

Canada Revenue Agency <http://www.cra-arc.gc.ca/>

Ministerio de Hacienda de Brasil <http://www.fazenda.gov.br/>

Receita Federal do Brasil <http://www.receita.fazenda.gov.br/>

Ministerio de Economía de la Nación <http://www.mecon.gov.ar/>

Administración Federal de Ingresos Públicos <http://www.afip.gov.ar/>

**Provincia de Córdoba
Consejo Federal de Inversiones**

**Nombre del Proyecto:
Otro ordenamiento fiscal federal para Argentina**

Informe Final

(Continuación 4)

Córdoba, Agosto de 2011

Elaborado por:

Instituto Argentino de Análisis Fiscal

Índice

I. Introducción.....	309
Prefacio.....	310
Resumen del Informe.....	312
II. Aspectos deseables de un nuevo sistema tributario	318
II.1 Reforma tributaria y objetivos	319
II.2 Estructura tributaria Argentina frente a los objetivos principales.....	320
III. Principales lineamientos para una reforma tributaria ordenadora en Argentina ..	326
III.1 Necesidad de cambios tributarios	327
III.2 Reformas practicables y responsables fiscalmente	327
III.3 Lineamientos principales para cambios tributarios. Estudio de casos.	330
III.3.1 Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios.....	330
Aspectos Conceptuales	330
Ventajas del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios.....	333
Desventajas del impuesto a los débitos y créditos bancarios.....	334
Propuesta General de Reformulación del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios.....	338
III.3.2 Derechos de exportación	345
Aspectos Conceptuales	345
Ventajas de las retenciones.....	347
Desventajas de las retenciones.....	349
Propuesta de Avances en la reducción y eliminación de los derechos de exportación	352
III.3.3 Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	359
Aspectos Conceptuales	359
Principales deficiencias del impuesto a los ingresos brutos	362
Reemplazo del Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos por un Impuesto a las Ventas Finales.	365
Propuesta General de Reemplazo	371
Conclusiones.....	378

Bibliografía	380
Apéndice	381
IVA subnacional	382

I. Introducción

Prefacio

El objetivo principal del proyecto “*Otro ordenamiento fiscal federal para Argentina*” es brindar apoyo técnico en el ámbito del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba a los efectos de analizar la estructura de obtención de ingresos entre los distintos niveles de gobierno en Argentina, frente a la experiencia de otros países federales. A su vez, el propósito del proyecto es proponer mejoras en cuanto a financiamiento integral del sector público en nuestro país, en base a la identificación de las mejores prácticas a nivel internacional. Se propone evaluar la situación actual del financiamiento del Estado argentino en sus distintos niveles, haciendo hincapié en sus relaciones de semejanza o diferencia con la forma en que se organiza la obtención de ingresos en las diferentes jurisdicciones públicas en otros países federales como Australia, Canadá y Brasil.

Para realizar dicho análisis, el proyecto se divide en cinco etapas, cada una de las cuales tiene un objetivo específico. En el orden que se presentan, éstos son las siguientes; i) identificar la forma de financiamiento de los distintos gastos empleado por el sector público en Argentina. ii) análisis del financiamiento público de países federales comparables con Argentina. iii) comparación de estructuras de financiamiento de los distintos niveles de gobierno en los países seleccionados en el estudio. iv) estudio de las implicancias de adoptar en nuestro país esquemas tributarios de probado funcionamiento en otras federaciones. v) obtención de principales lineamientos para una reforma tributaria superadora en Argentina.

El análisis de *benchmark* propone tomar lo mejor de las mejores prácticas para analizar la posibilidad de replicarlo en otra unidad de análisis. Pensar en un ordenamiento tributario implica automáticamente reflexionar sobre la distribución de lo recaudado. De las etapas anteriores surgió con claridad tanto el grado de correspondencia como la distribución efectiva de potestades de recaudación de los distintos niveles de gobierno. Teniendo en cuenta este contexto central, en la etapa correspondiente al presente informe se plantea, precisamente en función a la identificación del ordenamiento tributario de Australia, Canadá y Brasil, poder avanzar hacia el establecimiento de pautas para una reforma tributaria en línea con

las posibilidades de adaptación en Argentina de sistemas identificados como exitosos en los países federales analizados. Surgen aquí recomendaciones centrales en materia tributaria para nuestro país. Cabe aclarar en este punto, que bajo ningún punto de vista se realiza en este informe el estudio de una reforma tributaria con alto grado de detalle. Por el contrario, teniendo claros los caminos que transitaron Australia, Canadá y Brasil (países referentes de interés para el gobierno de Córdoba) en materia tributaria en sus distintos niveles de gobierno, resulta necesario diagramar los caminos tributarios alternativos que se pueden seguir para lo cual la experiencia internacional de países federales de similares características geográficas al nuestro puede resultar útil en perspectiva.

Resumen del Informe

Estructura tributaria Argentina frente a los objetivos principales

Los objetivos principales que se pretenden alcanzar, en cuanto a simplicidad, eficiencia, equidad y división de potestades en un sistema tributario son:

Simplicidad. Se considerará positiva la concentración de la recaudación en un número limitado de tributos de carácter general y que no presenten complicaciones importantes al producirse transacciones interjurisdiccionales.

Eficiencia. Lograr la mayor neutralidad posible en la asignación de recursos y evitar los efectos de acumulación, piramidación y la exportación de carga tributaria.

Equidad: Debe ser progresivo.

Para el caso Argentino, se observa que en mayor o en menor medida, los objetivos deseables de lograr bajo estos cuatro aspectos, parecen no alcanzarse en el sistema tributario actual.

Principales lineamientos para una reforma tributaria ordenadora en Argentina

Necesidad de cambios tributarios

Surge claramente que la reforma a la que debiera tender el sistema tributario argentino es una del tipo **integral** que no sólo tome en consideración todos los aspectos mencionados anteriormente, sino además, que abarque una rediscusión seria respecto de las relaciones fiscales interjurisdiccionales.

Circunscribiéndose entonces al campo de lo factible, se presentarán innovaciones parciales en el sistema, haciendo foco en los principales impuestos analizados y sus posibles reformas dirigidas al logro de un sistema tributario más ordenado y eficiente.

Reformas practicables y responsables fiscalmente

Una reforma tributaria que ponga en riesgo la capacidad de mantener la recaudación no es compatible con la existencia de una fuerte restricción fiscal.

En el contexto de una economía donde el pago voluntario de los contribuyentes no parece predominar, la explotación de nuevos recursos implicaría poner en riesgo la recaudación.

Entonces, toda modificación sustantiva de la actual estructura tributaria, para tener mayores probabilidades de resultar exitosa tiene al menos dos prerrequisitos: i) contar con una administración tributaria que soporte el cambio previsto en forma eficiente (lo que lleva tiempo) y; ii) tener en cuenta la restricción fiscal, es decir estar enmarcada dentro de un esquema de responsabilidad y sustentabilidad fiscal.

El enfoque dinámico de la responsabilidad fiscal

Una implementación adecuada de una reforma garantizaría la continuidad de las obligaciones del Estado y, en función de la evolución de los ingresos públicos, conduciría a adecuar los tributos y las alícuotas hacia una estructura deseable en el largo plazo.

En este sentido se prevé un proceso gradual que incluya los siguientes aspectos:

- Reemplazo y/o eliminación gradual de impuestos distorsivos importantes.
- Eliminación de otros tributos específicos del Sector Público distorsivos y/o de baja recaudación.

Lineamientos principales para cambios tributarios. Estudio de casos.

Puede afirmarse sin pérdida de generalidad que uno de los mayores costos que genera la imposición de tributos, es la distorsión que producen sobre la asignación de recursos de la economía.

Se presentan a continuación el desarrollo de los lineamientos principales de modificaciones en tres de los impuestos señalados como más problemáticos dentro de la estructura tributaria argentina: el impuesto a los débitos y créditos bancarios (o impuesto al cheque), los derechos de exportación (o retenciones) y el impuesto a los Ingresos Brutos.

Surge claramente que la idea es que estos tributos dejen su lugar en la estructura tributaria para permitir el aumento de la importancia de los impuestos a la renta.

Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios

El impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios o *impuesto al cheque* fue creado en marzo de 2001 a través de la Ley N° 25.413 (Ley de Competitividad), alcanzando a los débitos y créditos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras. El tributo fue introducido con carácter transitorio en el contexto de una profunda crisis fiscal, con el objetivo expreso de proporcionarle al fisco un instrumento recaudatorio eficaz y de rápidos resultados. A lo largo de los últimos años, las sucesivas prórrogas de su vigencia han consolidado su permanencia dentro de la estructura tributaria argentina.

Los lineamientos generales de la propuesta son los siguientes:

- Aumentar gradualmente el porcentaje total del impuesto que puede ser computado como pago a cuenta de otros tributos.
- Permitir su cómputo contra el IVA, además del impuesto a las ganancias y ganancia mínima presunta
- Establecer que el aumento en el porcentaje que puede ser computado como pago a cuenta, esté sujeto a incrementos en los montos nominales anuales de IVA e Impuesto a las Ganancias declarados por cada contribuyente.
- Modificar la forma de coparticipación del impuesto para asimilarla a la vigente para el IVA, o bien considerar la parte computable como pago a cuenta como recaudación de IVA o Ganancias según corresponda y coparticiparla según los coeficientes correspondientes a estos impuestos.

Derechos de exportación

Su instrumentación se racionaliza con distintos objetivos como el de incrementar la recaudación, estabilización de algunos precios internos, protección a industrias en etapas bajas de desarrollo, o alteraciones en la distribución del ingreso.

Los lineamientos generales de la propuesta son los siguientes:

- reducción de la alícuota de retención para las primeras 500 tn. comercializadas por cada productor.
- posibilidad de tomar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias parte de las retenciones sufridas para las siguientes 1.000 tn. y
- vigencia plena de la alícuota actual para el resto.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El Impuesto a los Ingresos Brutos se configura como la principal fuente de ingresos del nivel provincial de gobierno, situación que se viene consolidando y magnificando en la última década. En el año 2010, permitió recaudar aproximadamente el 75% de los recursos de jurisdicción provincial y el 3,3% en términos de la producción (PBI).

Existen numerosas ventajas que se derivan de la aplicación de un IVF sobre el IIBB, de aquí la conveniencia de su reemplazo.

Los lineamientos generales de la propuesta son los siguientes:

- Quedarían comprendidas dentro del IVF todas las operaciones efectuadas por responsables inscriptos en IVA y documentadas mediante facturas tipo “b”, excepto las destinadas a responsables exentos o monotributistas¹.
- Incluir a los sujetos del “régimen simplificado para pequeños contribuyentes” a un régimen especial de IVF fijo cuyo monto este en relación a la actividad y categoría, consecuentemente en toda

¹ El problema de administración fiscal para los vendedores se reduciría aquí solamente a los Responsables del Régimen Simplificado que documentan sus operaciones de venta mediante facturas tipo “c” que deberían distinguir la condición de sus compradores para determinar si son consumidores finales o no, algo que en este momento les resulta indiferente.

operación instrumentada mediante una factura tipo “c” no debe discriminarse el IVF y estos responsables no deben efectuar las DDJJ mensuales de determinación e ingresos del impuesto.

- Los sujetos que revisten en el IVA el carácter de exentos deberían ser también eximidos del IVF.
- Gravar los servicios con una base amplia que incluya dentro del objeto todo tipo de servicios personales y locaciones de obra o servicios, permitiendo a la legislación establecer la presunción de que determinados servicios se consideran destinados a consumo final independientemente de la categoría impositiva del comprador.
- Forman parte del objeto del IVF las importaciones de bienes y servicios siempre que sean realizadas para consumo final.
- El criterio de imposición general debe ser el de destino. Así:
 - El caso de ventas inferiores a un determinado monto se considera, como jurisdicción de destino la de la sede o sucursal del vendedor en la cual se ha efectuado la transacción.
 - En el caso de las ventas superiores al monto antes mencionado el principio general debería ser similar al mencionado en el apartado a) solamente que en este caso se admite prueba en contrario por parte del vendedor que debería guardar conjuntamente con la factura de venta (en la cual debe figurar el comprador individualizado). En estos casos el vendedor quedará habilitado a cobrar la alícuota de la jurisdicción de destino.
 - En casos particulares como por ejemplo los bienes registrables puede liberarse al vendedor del cobro del tributo y efectuarlo mediante una percepción al momento de efectuar el alta del bien en el registro correspondiente. En el caso de los servicios públicos (teléfono, luz, Internet, etc) el impuesto podría ser percibido directamente por el prestador aplicando la alícuota correspondiente a la jurisdicción en la cual efectivamente se presta el servicio.

II. Aspectos deseables de un nuevo sistema tributario

II.1 Reforma tributaria y objetivos

Del estudio de la estructura y funcionamiento del sistema tributario argentino realizado en las etapas anteriores del proyecto, en conjunto con la comparación de la evidencia internacional llevada a cabo, surge la clara noción de que hay espacio para pensar alternativas de reforma al sistema de generación pública de ingresos tributarios en los distintos niveles de gobierno en Argentina, que contribuya a un mejor ordenamiento funcional del mismo y a la vez se oriente con mayor intensidad a los requisitos según existe acuerdo en la literatura son fundamentales tener en cuenta integralmente a la hora de hacer modificaciones, diseñar nuevos instrumentos impositivos, o plantear reformas integrales.

Para hacer un breve recordatorio, como se estableció en la etapa inicial, uno de estos requisitos es el de **suficiencia**: que se obtenga la recaudación necesaria para hacer frente a los gastos del Estado. Asimismo, el sistema debe perseguir la **equidad** entre sus objetivos. La búsqueda de la **neutralidad**, es decir la menor interferencia posible sobre las decisiones económicas de los agentes, es otro de los requisitos. Complementariamente, se reconoce como otra de las características de las mejores estructuras tributarias la **simplicidad** de las mismas, es decir que sean claramente entendibles y transparentes para el contribuyente. Finalmente, se estableció que el sistema impositivo debería facilitar el empleo de la política fiscal en la búsqueda de los objetivos de estabilidad y crecimiento macroeconómico.

También se agregó que la tributación debería basarse en principios de **racionalidad económica**, definidos en relación a los objetivos buscados que la misma puede tener sobre la economía, y de **instrumentalidad** del sistema impositivo, es decir que tenga en cuenta los costos de administración de las distintas opciones, como los costos de cumplimiento para los ciudadanos o los de recaudación para el gobierno.

Cada uno de estos criterios se puede ver reflejado en distintos tributos, los que en realidad se combinan en la mayoría de las estructuras tributarias actuales. Es decir, el Estado hace uso de los distintos criterios para diseñar el conjunto de tributos que más se ajuste a las necesidades del país.

Asimismo, en relación a la asignación de impuestos entre distintos niveles de gobierno se estableció que en general los impuestos con **bases móviles** deberían ser administrados por el **gobierno central** (con excepción de los cargos por uso y los que responden al principio del beneficio), junto con los recaudados sobre **bases imponibles desigualmente distribuidas** (como los recursos naturales), aquéllos sujetos a importantes **economías de escala** en su administración, o los que estén sujetos a grandes **fluctuaciones cíclicas**.

Por su parte, existe un consenso en que los **niveles inferiores** de gobierno deberían centrarse en la recaudación de impuestos que respondan al **principio del beneficio** y en cargos por uso en los cuales los pagos están asociados con los beneficios recibidos. Los impuestos que no se basen en el principio del beneficio deberían ser recaudados por los niveles subnacionales sólo cuando se basen en factores inmóviles, o cuando respondan al principio del "cuasi beneficio" (como los impuestos sobre la propiedad). Este último caso también puede justificar algún impuesto sobre los ingresos del trabajo y las transacciones, siempre que sus problemas de exportación de impuestos y efectos sobre la movilidad de factores sean mínimos (impuesto sobre las ventas o IVA provincial). Por lo anterior, el número de impuestos que pueden ser eficientemente explotados localmente suele ser generalmente menor que las responsabilidades de gastos que son asignadas a los niveles inferiores de gobierno, con su correspondiente efecto sobre la correspondencia fiscal.

II.2 Estructura tributaria Argentina frente a los objetivos principales

Resulta conveniente al momento de analizar desde un punto de vista teórico la conveniencia para nuestro país de avanzar en una reforma tributaria, efectuar un breve análisis de la estructura tributaria de Argentina sobre la base de tres aspectos: Simplicidad, Eficiencia y Equidad.

Como se estableciera previamente, los objetivos principales que se pretenden alcanzar referidos a cada uno de estos parámetros son los siguientes:

Simplicidad. En este aspecto, se considerará positiva la concentración de la recaudación en un número limitado de tributos de carácter general y que no presenten complicaciones importantes al producirse transacciones interjurisdiccionales.

Eficiencia. Respecto a la eficiencia, los objetivos a lograr son la mayor neutralidad posible en la asignación de recursos, el menor efecto distorsivo sobre precios relativos, y evitar los efectos de acumulación, piramidación y la exportación de carga tributaria. Otro aspecto de eficiencia a considerar, es la denominada transparencia de la incidencia tributaria, en el sentido de permitir que el sujeto pasivo final del impuesto pueda dilucidar claramente cuál es el nivel de gobierno que finalmente lo percibe, y cuál es la cuantía del mismo.

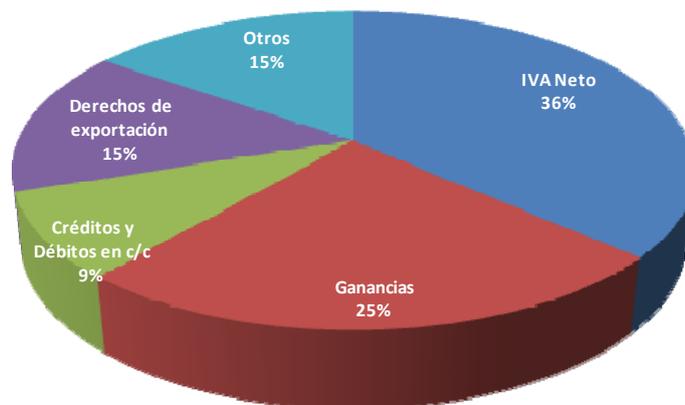
Equidad: Se considera que un sistema tributario debe ser progresivo, en el sentido de que quienes posean o generen mayor riqueza deben ser los más impactados por los tributos necesarios para lograr el financiamiento del estado. En este sentido se establece como un objetivo a obtener la progresividad de alícuotas en los impuestos a la renta y sobre el patrimonio. Debido a que el consumo es una forma indirecta de medir el patrimonio y al hecho suficientemente demostrado de la mayor propensión marginal a consumir de los sectores de menores ingresos, es que se piensa que una estructura tributaria equitativa no debe descansar principalmente en este tipo de impuestos.

Particularmente para el caso Argentino, se observa que en mayor o en menor medida, los objetivos deseables de lograr bajo estos aspectos, parecen no alcanzarse en el sistema tributario actual. A continuación se describen las principales características que alejan al esquema de tributación de nuestro país de dichos objetivos de acuerdo a lo definido anteriormente.

Simplicidad del Sistema

Argentina es un país que tiene una estructura tributaria basada en 4 tributos, con los que se obtiene el 85% de la recaudación efectiva del nivel federal de gobierno, el cual a su vez concentra el 80% de la recaudación consolidada en nuestro país.

Estructura tributaria del Nivel Superior de Gobierno. Según recaudación Año 2010.



Fuente: elaboración propia con datos de Mecon

Si bien esta centralización de la recaudación desde el punto de vista jurisdiccional, otorga la apariencia de sistema tributario simple, la existencia de más de una veintena de impuestos que no superan el 2% de la recaudación, la vuelven sumamente compleja. Además, la recaudación subnacional descansa fundamentalmente en impuestos que presentan importantes dificultades para el tratamiento de operaciones interjurisdiccionales, como ser ingresos brutos y las tasas municipales sobre ventas².

Eficiencia de los Impuestos

² Sin embargo cabe mencionar que las provincias han logrado sortear la mayor parte de éstas dificultades a partir de la creación del denominado “convenio multilateral” que regula la distribución de la base imponible, las alícuotas aplicables y el reparto de la recaudación en estas situaciones.

Un problema fundamental de la estructura tributaria deriva del hecho que el consumo no es gravado por un único tributo de carácter general, sino que coexisten en los distintos niveles de gobierno, diferentes impuestos que alcanzan a diferentes bienes y servicios. Esto provoca el efecto piramidación, puesto que algunos de estos impuestos pasan a formar parte del costo del producto al no ser computable como crédito para los restantes. En este sentido, el Impuesto al Valor Agregado y los Impuestos Internos a nivel nacional, y el Impuesto a los Ingresos Brutos a nivel provincial; gravan la misma base imponible incrementando la ineficiencia del sistema. Del mismo modo el Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios es un impuesto plurifásico y acumulativo, que alcanza reiteradamente una misma base imponible, siendo en ese sentido equiparable al Impuesto a los Ingresos Brutos.

Asimismo, respecto de los impuestos al comercio exterior, puede decirse que no representan un mero traslado de recursos del sector exportador al gobierno, sino que generan además un costo de bienestar como resultado de un menor ingreso de divisas por exportaciones, que no alcanza a compensar el beneficio por mayor consumo interno y la liberación de recursos que se verificaría en los sectores productivos. En el mediano y largo plazo esta distorsión tiene un resultado negativo sobre el crecimiento económico

Por otro lado, en los mencionados impuestos, las alícuotas resultan elevadas cuando se las compara con países con estructuras productivas similares, lo que genera incentivos importantes para la elusión y evasión.

En este sentido, desde el punto de la eficiencia del sistema, la distribución de la recaudación en Argentina no logra alcanzar los objetivos deseables en esta materia como lo son el establecimiento del **impuesto a la renta como la principal fuente** de financiamiento tributario, y la **imposición al consumo de carácter general** y no acumulativo para evitar efectos piramidación y acumulación.

Equidad del sistema

Como se sostuvo anteriormente, aproximadamente el 75% de la recaudación tributaria consolidada en nuestro país descansa sobre impuestos

indirectos. Esta distribución de la recaudación le da a la estructura tributaria de Argentina un importante carácter regresivo.

De la comparación con Australia, Canadá y Brasil surge, como es de esperar, que en países de mayor nivel de desarrollo (los primeros dos), la principal fuente de financiamiento gubernamental la constituyen los impuestos a la renta; mientras que en Brasil, del mismo modo que en nuestro país, ese papel lo asumen los impuestos a la producción y comercialización de bienes y servicios.

El nivel subnacional de gobierno no se encuentra alejado de esta situación. Mientras que en Canadá y en Australia los gobiernos estatales y locales obtienen sus recursos principalmente de impuestos que gravan diferentes manifestaciones patrimoniales y secundariamente de impuestos a las ventas; en Argentina y Brasil, la principal fuente de recursos propios son los impuestos a las transacciones (en el último de manera más significativa).

División de potestades tributarias

Al contar en la práctica el nivel federal de gobierno con las potestades de establecer tanto impuestos al consumo como a la renta, de carácter general; Argentina evidencia una altísima concentración de la recaudación en éste nivel de gobierno. El nivel provincial de gobierno sólo constituyó en el 2010, el 20% de la recaudación tributaria consolidada. En este sentido, gran parte de los gastos llevados a cabo por las jurisdicciones subnacionales son financiados con recursos tanto de carácter automático como no automático provenientes desde el nivel superior.

Ahora bien, desde el punto de vista de la distribución de potestades tributarias se considera positivo que exista una cierta correspondencia entre los recursos propios de los gobiernos subnacionales y sus niveles de gasto público, de manera tal que disminuya su dependencia del poder central. De la comparación con los países bajo análisis surgió que si se pretendiera que la estructura tributaria argentina se asemeje a la existente en Brasil o Canadá, sería necesario modificar las potestades tributarias para lograr una importante descentralización jurisdiccional de

la recaudación, puesto que en ambos países los recursos recaudados por el gobierno central representan menos del 50% del total. Y si bien la centralización de la recaudación en el nivel federal de gobierno y su posterior distribución mediante sistemas de coparticipación, en ocasiones puede ser más eficiente por el menor costo de administración tributaria, como lo deja demostrado el caso australiano; la relativamente escasa coordinación institucional entre estos niveles de gobierno observada en nuestro país (como se sostuvo con anterioridad), hace deseable la búsqueda de una menor dependencia de los gobiernos subnacionales respecto al poder central.

III. Principales lineamientos para una reforma tributaria ordenadora en Argentina

III.1 Necesidad de cambios tributarios

Del análisis anterior surge claramente que la reforma a la que debiera tender el sistema tributario argentino es una del tipo **integral** que no sólo tome en consideración todos los aspectos mencionados anteriormente, sino además, que abarque una rediscusión seria respecto de las relaciones fiscales interjurisdiccionales.

En este contexto, se inscribiría una reforma tributaria que reduzca considerablemente o elimine impuestos distorsivos y promueva la competitividad y la formalidad, junto con un sistema de transferencias que simplifique la composición de la masa coparticipable, eliminando las detracciones previas, fondos especiales y precoparticipaciones, y que contemple una distribución primaria que le garantice más ingresos automáticos a provincias sin comprometer fiscalmente a la Nación y una distribución secundaria que emplee criterios simples, explícitos y no manipulables de reparto de manera de tender a un esquema de distribución que garantice un estándar mínimo de bienes públicos en las distintas regiones del país.

Sin embargo, dicha integralidad excede el alcance del presente informe. Circunscribiéndose entonces al campo de lo factible, se presentarán innovaciones parciales en el sistema, haciendo foco en los principales impuestos analizados y sus posibles reformas dirigidas al logro de los fines descriptos como correspondientes a un sistema tributario más ordenado y eficiente. Al resto de recursos no tratados específicamente se aplican los lineamientos generales antes descriptos.

III.2 Reformas practicables y responsables fiscalmente

Habiendo establecido la necesidad de la reforma, cabe preguntarse si solamente es necesario un reordenamiento impositivo, o si existen fuentes de recursos tributarios no explotadas actualmente.

La respuesta depende de la estructura tributaria elegida y de la actual administración tributaria. Dependerá también del margen de maniobra para las políticas, derivado de la restricción fiscal. Una reforma tributaria que ponga en riesgo

la capacidad de mantener la recaudación no es compatible con la existencia de una fuerte restricción fiscal.

La posibilidad de explotar una determinada fuente de recursos tributarios está condicionada por la actual estructura tributaria, en la medida que determina las bases y los hechos generadores existentes, y también a la administración tributaria en la medida que la “tecnología” de recaudación debe estar a su disposición para lograr recaudar. En el contexto de una economía donde el pago voluntario de los contribuyentes no parece predominar, la explotación de nuevos recursos implicaría poner en riesgo la recaudación. Por último, está condicionada por la situación fiscal, puesto que cualquier intento de reforma puede afectar negativamente el resultado de las cuentas públicas.

Dado que actualmente la situación fiscal muestra signos de agotamiento en todos los niveles de gobierno, un nuevo instrumento tributario o la mayor intensidad de uso de un recurso tributario existente, deberá ir acompañada necesariamente de reducciones en la intensidad de uso de otros recursos tributarios. Resulta evidente entonces que el proceso de reforma implicaría una *pérdida segura* de recaudación del recurso que se reemplazaría o emplearía con menor intensidad, a cambio de una *probabilidad de aumento* en la recaudación como consecuencia de la explotación del nuevo recurso, o aumento del peso de uno existente. Es decir, como consecuencia de la reforma, la recaudación puede pasar a ser una variable aleatoria, que impone la necesidad de contar con un esquema responsable fiscalmente a la hora de realizar cualquier propuesta que sea susceptible de ser llevada a la práctica.

Esto no quiere decir que sea imposible aplicar en nuestro país una reforma de la estructura tributaria que implique hacer uso de recursos tributarios no explotados actualmente, es decir por ejemplo que sea imposible la búsqueda de un sistema que descansa en mayor medida en impuestos a las rentas como en países más desarrollados. Lo que surge de la argumentación precedente es que toda modificación sustantiva de la actual estructura tributaria, para tener mayores probabilidades de resultar exitosa tiene al menos dos prerequisites: i) contar con una administración tributaria que soporte el cambio previsto en forma eficiente (lo que lleva tiempo) y; ii) tener en cuenta la restricción fiscal, es decir estar enmarcada dentro de un esquema de responsabilidad y sustentabilidad fiscal.

El enfoque dinámico de la responsabilidad fiscal

La reforma propuesta debe tener como escenario de base el de la responsabilidad fiscal. Esto implica, por un lado, que se debe ser cauteloso a la hora de modificar sustancialmente el esquema tributario, debido a que la pérdida de recaudación derivada de la eliminación de impuestos tiene un mayor grado de certeza que las posibilidades de incremento de recaudación derivado de los nuevos aportes y tributos. Por otro lado, esa cautela inicial no debería congelar la situación en el largo plazo de manera ineficiente e injusta, al aplicar una presión fiscal superior a la necesaria. Por lo tanto, se debe tener una visión estratégica del proceso recaudatorio que atienda, por un lado, a no recargar a la población con impuestos excesivos y, por otro, a garantizar la provisión de bienes públicos que son responsabilidad del Estado.

En consecuencia, un enfoque dinámico de la responsabilidad fiscal, permitiría la reducción de la carga impositiva a medida que la recaudación lo permita. En particular, una implementación adecuada de una reforma garantizaría la continuidad de las obligaciones del Estado y, en función de la evolución de los ingresos públicos, conduciría a adecuar los tributos y las alícuotas hacia una estructura deseable en el largo plazo.

En este sentido, se prevé en general en lo que sigue, un proceso gradual que incluya los siguientes aspectos:

- Reemplazo y/o eliminación gradual de impuestos distorsivos importantes (impuesto a los débitos y créditos bancarios, derechos de exportación, ingresos brutos).
- Eliminación de otros tributos específicos del Sector Público distorsivos y/o de baja recaudación.

III.3 Lineamientos principales para cambios tributarios. Estudio de casos.

Puede afirmarse sin pérdida de generalidad que uno de los mayores costos que genera la imposición de tributos, es la distorsión que producen sobre la asignación de recursos de la economía. La modificación que se produce sobre los precios relativos aleja a la economía de la solución eficiente, redundando en pérdidas del bienestar de la sociedad.

En base a los argumentos vertidos a lo largo del informe, se presentan a continuación el desarrollo de los lineamientos principales de modificaciones en tres de los impuestos señalados como más problemáticos dentro de la estructura tributaria argentina: el impuesto a los débitos y créditos bancarios (o impuesto al cheque), los derechos de exportación (o retenciones) y el impuesto a los Ingresos Brutos. Surge claramente que la idea es que estos tributos dejen su lugar en la estructura tributaria para permitir el aumento de la importancia de los impuestos a la renta, como es el caso localmente del impuesto a las ganancias personales y empresariales, para el que si bien no se establece una propuesta con lineamientos concretos, debe quedar claro que podría en una etapa posterior requerir ciertos ajustes que lo hagan converger con la forma que toma en los países desarrollados analizados en este estudio.

III.3.1 Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios

Aspectos Conceptuales

El impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios o *impuesto al cheque* fue creado en marzo de 2001 a través de la Ley N° 25.413 (Ley de Competitividad), alcanzando a los débitos y créditos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras, a cualquier otra operatoria o movimiento de fondos (inclusive en efectivo) efectuada por dichas entidades o por cualquier persona. El tributo fue introducido con carácter transitorio en el contexto de una profunda crisis fiscal, con el objetivo expreso de proporcionarle al fisco un instrumento recaudatorio eficaz y de rápidos resultados. A lo largo de los

últimos años, las sucesivas prórrogas de su vigencia han consolidado su permanencia dentro de la estructura tributaria argentina.

Objeto del Impuesto:

a) Los créditos y débitos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.

b) Las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo.

c) Todos los movimientos de fondos, propios o de terceros, aún en efectivo, que cualquier persona, efectúe por cuenta propia o por cuenta y/o a nombre de otras, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito y/o débito.

En los casos previstos en los incisos b) y c) precedentes, se entiende que dichas operatorias y/o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a), por lo que a tal fin, corresponde aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos.

Base Imponible: El impuesto se determina sobre el importe bruto de los débitos, créditos y operaciones gravadas, sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por comisiones, gastos, o conceptos similares, que se indiquen por separado en forma discriminada en los respectivos comprobantes.

Liquidación e ingreso del impuesto:

Sujetos comprendidos:

a) En carácter de agentes de liquidación y percepción del gravamen:

1. Las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras N° 21.526 y sus modificaciones.

2. Los sujetos que realicen movimientos o entregas de fondos a nombre y/o por cuenta de otra persona.

b) Por su impuesto propio devengado:

1. Las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras N° 21.526 y sus modificaciones.

2. Los sujetos que realicen movimientos o entregas de fondos a nombre propio.

3. Los sujetos que deban ingresar, total o parcialmente, en forma directa el impuesto omitido.

4. Los responsables que no hayan sufrido total o parcialmente, la percepción del gravamen por causales distintas a las aludidas en el punto anterior.

Exenciones: Estarán exentos del gravamen:

- Los créditos y débitos en cuentas bancarias, como así también las operatorias y movimientos de fondos, correspondientes a los Estados Nacional, Provinciales, las Municipalidades y al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, e Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.
- Los créditos en caja de ahorro o cuentas corrientes bancarias hasta la suma acreditada en concepto de sueldos del personal en relación de dependencia o de jubilaciones y pensiones, y los débitos en dichas cuentas hasta el mismo importe.
- Transferencias de fondos que se efectúen por cualquier medio, excepto mediante el uso de cheques, con destino a otras cuentas corrientes abiertas a nombre del ordenante de tales transferencias.
- Cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo específico de su actividad por las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos y/o cobranzas por cuenta y orden de terceros, de facturas de servicios públicos,

impuestos y otros servicios, como así también las utilizadas en igual forma por los agentes oficiales de dichas empresas.

- Los débitos y créditos efectuados en la cuenta corriente de los empleados en relación de dependencia, jubilados o pensionados, correspondientes a sus remuneraciones, hasta del monto mensual acreditado en la cuenta corriente del beneficiario de dichos ingresos.
- Las cuentas abiertas a nombre de los servicios de atención médica integral para la comunidad.
- Los débitos en cuenta corriente correspondientes a los fondos que se destinen a la constitución de depósitos a plazo fijo en la misma entidad bancaria en que se halla abierta dicha cuenta y los créditos provenientes de la acreditación de los mismos a su vencimiento.
- Las cuentas corrientes utilizadas en forma exclusiva por los distribuidores de diarios, revistas y afines en el desarrollo de su actividad.

Pago a cuenta del impuesto: El impuesto puede tomarse como pago a cuenta en los impuestos a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y en la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas.

Ventajas del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios

Bajo costo de administración tributaria: la percepción de este impuesto mediante detracciones directas que las instituciones bancarias efectúan de las cuentas de sus clientes, a medida que éstos efectúan operaciones de débito y crédito sobre las mismas, significa una gran simplicidad desde el punto de vista de la administración tributaria, ya que:

- El contribuyente no debe efectuar declaración jurada, ni ningún cálculo o trámite especial para su determinación.

- El agente recaudador (institución bancaria) puede efectuar la liquidación del impuesto correspondiente a cada contribuyente en forma automática mediante un sencillo procedimiento informático.
- Es un impuesto muy amplio por lo cual existen pocas exenciones que originen la necesidad de tratamientos especiales.
- La actividad fiscalizadora de la AFIP prácticamente se reduce a verificar la correcta percepción del tributo por parte de los bancos y tratar de incentivar a los contribuyentes a canalizar sus operaciones a través de instituciones bancarias.

Rapidez de implementación: Es un impuesto de implementación casi inmediata ya que no requiere la necesidad de capacitación para el contribuyente ni para sus asesores impositivos al concentrar la recaudación del mismo en las instituciones bancarias que sólo se ven obligadas a una pequeña modificación en sus sistemas informáticos.

Buen nivel de recaudación: debido a que la base imponible del impuesto es muy amplia, al comprender prácticamente a la totalidad de las transacciones de la economía, la capacidad recaudatoria del impuesto es muy elevada, aún con alícuotas bajas.

Este conjunto de ventajas hace que este tributo sea muy atractivo para enfrentar situaciones de crisis fiscal, principalmente en países en desarrollo, en los cuales los costos de recaudación de los tributos más eficientes desde el punto de vista económico, son muy elevados debido a que hay que destinar cuantiosos recursos a la lucha contra la evasión.

Desventajas del impuesto a los débitos y créditos bancarios

Efecto sobre la eficiencia económica: La teoría de la tributación indica que en general los impuestos sobre los ingresos son más eficientes que el resto, en el sentido de que provocan una menor distorsión en la asignación de recursos. En los

países desarrollados se advierte que una parte importante de la recaudación tiene su origen en impuestos directos, principalmente en el impuesto a las ganancias, pero muy distinta es la situación en los países en desarrollo, que se financian en una proporción importante a través de impuestos indirectos, como por ejemplo el IVA.

En el caso de tener que recurrir a impuestos a las ventas o a las transacciones deben evitarse aquellos que son acumulativos ya que al gravar recurrentemente una misma base imponible originan una profunda distorsión en los precios relativos. El Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ventas Finales son ejemplos de impuesto a las transacciones (plurifásico o monofásico respectivamente) que al no generar efecto acumulación no afectan significativamente la eficiencia de la economía. El IDCB, en cambio, es claramente un impuesto plurifásico y acumulativo, que alcanza reiteradamente una misma base imponible, siendo en ese sentido equiparable al Impuesto a los Ingresos Brutos, impuesto que es considerado casi unánimemente como uno de los más ineficientes de la estructura tributaria argentina.

Los defectos principales de este tipo de impuestos son los siguientes:

a) *Distorsión en los precios relativos*: Al ser un impuesto plurifásico aplicado sobre la totalidad de la facturación sin dar la posibilidad de deducir lo abonado por la compra de insumos, se va acumulando la carga a medida que se avanza en el proceso productivo generando una múltiple imposición sobre la misma base imponible. Este mecanismo implica que el precio final de los bienes dependerá no solamente del costo de producción sino también del número de veces que ese bien es gravado hasta llegar al consumidor final. Así, bienes que por sus características requieren una cadena de comercialización de más etapas van a ser más castigados por el impuesto.

b) *Sobredimensionamiento del efecto del impuesto sobre el precio del bien*: El mecanismo de liquidación del impuesto que no permite la deducción de lo abonado en etapas anteriores, conjuntamente a la extendida práctica de fijación de precios de venta mediante un *markup* sobre los costos, genera que el incremento en los precios que debe pagar el consumidor final, como consecuencia de la aplicación del impuesto, pueda ser superior a la recaudación obtenida por el fisco.

c) *Incentivo artificial a la integración vertical:* La reducción en la carga total del impuesto a medida que menos etapas existen en la cadena de comercialización de un bien, genera un incentivo importante a unificar dos o más de estas etapas dentro de una misma persona jurídica o más a menudo a generar internamente parte de los insumos utilizados en la producción del bien. Es decir que las características del impuesto provocan que mediante la integración vertical del proceso productivo se logre disminuir la presión tributaria creando un incentivo artificial que puede disminuir la eficiencia de la economía en su conjunto.

d) *Problemas relacionados a la competitividad internacional:* El IDCB genera un sesgo antiexportador y proimportador que influye negativamente sobre la balanza comercial del país. El sesgo antiexportador surge por la imposibilidad de devolver al exportador el impuesto contenido en sus costos, disminuyendo entonces su nivel de competitividad. El efecto proimportador se da como consecuencia que los bienes importados no tendrán incorporado en su precio el impuesto correspondiente a todas las etapas anteriores, como sí lo tienen los producidos internamente. Este diferencial entre bienes importados y domésticos será más importante si la importación es de bienes de consumo.

Desde un punto de vista conceptual, resulta interesante destacar que este impuesto es aún más ineficiente que el impuesto a los Ingresos Brutos (que se analiza más abajo) que se cobra a nivel provincial, ya que algunas de sus características contribuyen a potenciar los efectos negativos sobre las actividades intermedias de la economía:

- En el caso del Impuesto a los Ingresos Brutos, las alícuotas son más elevadas en las etapas finales de la cadena de distribución, en cambio en el caso del IDCB la tasa, si bien inferior, es uniforme en toda la cadena comercial y adicionalmente afecta menos al comercio minorista debido a que en esa etapa las transacciones son mayoritariamente en efectivo. Estos dos factores provocan que el efecto sobre la actividad intermedia sea proporcionalmente más importante en el impuesto al cheque que en el impuesto a los ingresos brutos.

- Para el cálculo del impuesto a los ingresos brutos se consideran las ventas netas de IVA, en cambio en el IDCB el impuesto se cobra sobre los importes

depositados y extraídos de las cuentas bancarias y estos montos, en general se corresponden con los valores brutos de las transacciones. Esta situación implica que la base imponible del IDCB incluye normalmente al impuesto al valor agregado contenido en la operación, incrementando así la tasa efectiva.

- La base imponible del impuesto a los ingresos brutos no depende en absoluto de la forma en que las transacciones son canceladas, a diferencia del IDCB que discrimina a favor del pago al contado, agregando así una distorsión adicional.

Efectos a mediano y largo plazo sobre el crecimiento económico: La existencia de un impuesto que grave directamente la actividad financiera desincentiva la utilización de las instituciones bancarias como intermediarias en las transacciones comerciales. El menor desarrollo del sector financiero deteriora la capacidad de éste para fomentar el nacimiento y crecimiento de nuevos emprendimientos a través del otorgamiento de préstamos y se deteriora de esta manera la capacidad de crecimiento de la economía a mediano y largo plazo.

Problemas de percepción: Comprende dos aspectos

- Al momento de decidir la implementación de un impuesto de este tipo es mucho más fácil percibir los beneficios fiscales que los costos derivados de la misma. Esto es así toda vez que es un impuesto de rápida y simple implementación por lo cual provoca un efecto positivo sobre la recaudación prácticamente inmediato, en cambio los perjuicios fiscales que genera son menos inmediatos y más difíciles de medir. El costo fiscal, medido en términos de pérdida de recaudación, que puede provocar la implementación de un impuesto como este que penaliza la utilización de medios bancarios para la cancelación de las transacciones, es un incremento en la informalidad de la economía que se traduce en mayor evasión de otros impuestos como IVA y ganancias.

- Los cambios en la estructura productiva derivados de la aplicación (o eliminación) de un determinado impuesto, son lentos y graduales, por lo cual en general el efecto sobre las cuentas fiscales antecede al efecto sobre la asignación de recursos. Esta situación provoca que, una vez que un impuesto altamente

distorsivo como el IDCB ha estado vigente un tiempo prolongado (como en el caso de nuestro país), a corto plazo los costos fiscales de su eliminación son mucho mayores que los beneficios en términos de eficiencia que esa medida indudablemente provocará.

Propuesta General de Reformulación del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios

Los lineamientos generales de la propuesta son los siguientes:

- Aumentar gradualmente el porcentaje total del impuesto que puede ser computado como pago a cuenta de otros tributos.
- Permitir su cómputo contra el IVA, además del impuesto a las ganancias y ganancia mínima presunta
- Establecer que el aumento en el porcentaje que puede ser computado como pago a cuenta, esté sujeto a incrementos en los montos nominales anuales de IVA e Impuesto a las Ganancias declarados por cada contribuyente.
- Modificar la forma de coparticipación del impuesto para asimilarla a la vigente para el IVA, o bien considerar la parte computable como pago a cuenta como recaudación de IVA o Ganancias según corresponda y coparticiparla según los coeficientes correspondientes a estos impuestos.

Según la legislación vigente, del total recaudado del IDCB, sólo ingresa a la masa coparticipable el 30%, lo cual conforme a la detracción destinada al régimen provisional y los porcentajes de distribución vigentes, implica que el 85,02% de los ingresos por este concepto quedan en el fisco nacional y solamente el 14,98% pasa a los fiscos provinciales. Si se adoptara para la distribución, por ejemplo, los porcentajes vigentes para el IVA, las provincias se quedarían con el 44,45% de lo recaudado por el impuesto lo que supondría, según datos del año 2010, casi \$8.000 millones anuales adicionales para los fiscos provinciales.

Si bien es lógica la pretensión de las provincias, en lo referido a la modificación en los porcentajes de coparticipación, se considera que la misma debe complementarse con un proyecto de eliminación gradual de este impuesto dado que es un tributo altamente distorsivo. La importancia recaudatoria actual del tributo (más de \$ 26.800 millones anuales -año 2010-, lo que representa un 6,55% de la recaudación total) hace inviable su eliminación inmediata por la reducción en el superávit o aumento del déficit fiscal que causaría. Esto obliga a que la misma sea planteada en etapas para que pueda ser reemplazada por ingresos provenientes de otras fuentes, o por una reducción en el ritmo de crecimiento del gasto público (lo que refresca la importancia de la discusión sobre la responsabilidad fiscal de las reformas y el gradualismo de la sección II de este informe).

Aumentar gradualmente el porcentaje de pago a cuenta

Se considera que el mecanismo más apropiado para avanzar hacia una eliminación del IDCB es el de ampliar la posibilidad de computar los pagos efectuados por este concepto como pago a cuenta de otros impuestos nacionales. Las ventajas de esta solución son que financieramente no implica una caída inmediata en la recaudación y limita ésta a aquellos contribuyentes que tienen un comportamiento fiscal al menos aceptable.

En la actualidad un 34% del impuesto abonado por las acreditaciones en cuentas corrientes puede computarse como pago a cuenta del impuesto a las ganancias o del impuesto a la ganancia mínima presunta, esto supone que en este momento aproximadamente un 17% del total abonado por IDCB no representa un costo ni una fuente de ingresos fiscales real ya que permite reducir la obligación fiscal de otros impuestos. Esta afirmación implica que los montos globales de créditos y débitos en cuenta corrientes son similares, supuesto que se va a mantener en el resto del trabajo.

Lo que se propone es incrementar paulatinamente en un lapso de cinco años el porcentaje que puede ser computado como pago a cuenta y recién alcanzada esta situación analizar la posibilidad de eliminar directamente el tributo, ya que en ese momento esa decisión solamente debería tener un efecto financiero y no económico,

o mantenerlo como un instrumento de administración tributaria ya que permite anticipar y asegurar la recaudación tributaria.

Los porcentajes de pago a cuenta sobre el total del impuesto (débitos y créditos) propuestos son los siguientes:

Año 2012	33%
Año 2013	50%
Año 2014	66%
Año 2015	83%
Año 2016	100%

Permitir su cómputo como pago a cuenta de otros impuestos nacionales

En la actualidad el cómputo como pago a cuenta del IDCB solo es admitido contra los saldos de DDJJ del Impuesto a las Ganancias o a la ganancia Mínima Presunta o sus anticipos. La propuesta es permitir que también pueda computarse contra el Impuesto al Valor Agregado para ampliar el monto de la obligación fiscal sobre la cual se aplica el pago a cuenta, lo que es necesario teniendo en cuenta lo detallado en el punto siguiente.

El porcentaje adicional de pago a cuenta solo puede aplicarse contra aumentos nominales en las obligaciones de pago de los impuestos permitidos

La reforma propuesta busca eliminar la inequidad existente en la distribución de la recaudación del IDCB y avanzar hacia su eliminación para evitar sus efectos distorsivos, pero ambos objetivos deben ser alcanzados en un contexto de responsabilidad fiscal, lo que obliga a efectuarla de manera gradual y dando la posibilidad de realizar los ajustes fiscales necesarios para no desfinanciar al gobierno nacional y a los estados provinciales, que verían reducidos sus ingresos por coparticipación.

Dentro de este marco general se considera oportuno que los porcentajes adicionales de pago a cuenta propuestos puedan ser computados exclusivamente contra incrementos nominales en los impuestos determinados respecto al año anterior. Esto significa que cada contribuyente tendrá un tope para poder utilizar el porcentaje de pago a cuenta autorizado y este será el incremento interanual de sus impuestos, por consiguiente los mayores pagos a cuenta no podrán significarle al fisco reducción en los ingresos nominales actuales (previos a la implementación de la reforma propuesta) por impuestos.

Esto significa que si un contribuyente abona por ejemplo \$ 1.000 de IDCB en el año 2012, un 17% (\$ 170) podrán ser computados contra ganancias según el esquema actual y el 16% adicional propuesto (\$ 160) solo podrá ser computado como pago a cuenta siempre que el impuesto anual determinado por ese contribuyente (ya sea de IVA o Ganancias) haya sido \$ 160 superior al del año previo (2011). En el caso del IVA, este cómputo debería efectuarse en cada declaración jurada mensual según los saldos de primer párrafo acumulados hasta cada mes.

Modificación en la coparticipación

En la actualidad el IDCB se coparticipa a las provincias en un porcentaje sustancialmente menor al de otros impuestos como el IVA. Adicionalmente, los montos que se pueden computar como pago a cuenta de otros impuestos (en la actualidad el 34% del impuesto percibido por créditos en cuenta corriente, contra el impuesto a las ganancias o ganancia mínima presunta) son considerados recaudación del IDCB y no del impuesto a las ganancias o a la ganancia mínima presunta y por consiguiente se coparticipan con los porcentajes de aquél.

Respecto a esta situación existen dos posibilidades de modificación, una es directamente cambiar la coparticipación del IDCB para asimilarla a los demás impuestos nacionales y la otra determinar que la recaudación del IDCB computada como pago a cuenta de otros tributos sea considerada recaudación de éstos últimos y por ende sea coparticipada conforme los coeficientes vigentes para ese caso.

Consideraciones Particulares

La Situación de las Pequeñas Empresas

En el caso de las pequeñas empresas, y teniendo en cuenta su especial contribución a la generación de empleo, se propone la posibilidad de computar inicialmente el 100% del IDCB a cuenta de otros tributos. Esta medida puede complementariamente ser utilizada como una forma de fomentar el empleo registrado.

La idea es que el porcentaje del impuesto que no pueda ser computado a cuenta de IVA o Ganancias, en el caso de las pequeñas empresas (definidas éstas en base a un determinado nivel de facturación anual) pueda ser computado a cuenta de las contribuciones patronales destinadas al sistema jubilatorio. Como medida de fomento del empleo registrado puede proponerse que el excedente sobre el pago a cuenta pueda imputarse en un 50% sobre cargas sociales correspondientes a empleados existentes al momento de la modificación y el 50% restante sobre los montos derivados de aumentos netos en la cantidad de empleados.

Así, por ejemplo, en el en primer año de vigencia de la reforma en el que se propone que además del 17% sobre el impuesto que actualmente se puede computar como pago a cuenta, se permita computar un 16% adicional, se considera oportuno que en el caso de las pequeñas empresas sea habilitada la posibilidad de computar el restante 67% como pago a cuenta de contribuciones patronales, un 50% (es decir el 33,5%) provenientes de empleados existentes y el restante 50% proveniente de incrementos netos en la nómina salarial en el caso que las hubiere.

El Caso Particular de los Sujetos del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes

Los “monotributistas” se encuentran alcanzados por el IDCB, pero como son sujetos exentos de IVA y ganancias les corresponde la aplicación de la alícuota reducida del 0,25% en lugar del 0,6%. Esta alícuota diferencial debería mantenerse pero adicionalmente es conveniente implementar un mecanismo que permita que los

pagos efectuados por estos contribuyentes sean tomados a cuenta del impuesto unificado.

Debido a que este impuesto se paga por monto fijo y no en base a declaración jurada se considera como un mecanismo apropiado para instrumentar este descuento el de devolución anual del IDCB abonado, en forma similar a la que ya existe para aquellos contribuyentes que cancelan su obligación mediante el sistema de débito automático en cuenta. En una primera etapa se puede empezar aplicando un tope anual a la devolución equivalente a un mes de tributo unificado para otorgarle una cifra máxima cierta a la pérdida de recaudación del fisco.

El mecanismo consistiría simplemente en acreditar en la cuenta bancaria de aquellos contribuyentes que no registren deudas impositivas un monto equivalente al impuesto abonado en el año calendario anterior, con un tope máximo de un mes de impuesto unificado.

Actividad Comercial				
Categoría monotributo	Facturación anual tope	Máximo IDCB anual	Monotributo anual	Porcentaje IDCB/monot
B	24.000	120	468	25,6%
C	36.000	180	900	20,0%
D	48.000	240	1.416	16,9%
E	72.000	360	2.328	15,5%
F	96.000	480	3.720	12,9%
G	120.000	600	4.860	12,3%
H	144.000	720	6.060	11,9%
I	200.000	1.000	14.880	6,7%
J	235.000	1.175	24.000	4,9%
K	270.000	1.350	28.200	4,8%
L	300.000	1.500	32.400	4,6%
Prestación de Servicios				
Categoría monotributo	Facturación anual tope	Máximo IDCB anual	Monotributo anual	Porcentaje IDCB/monot
B	24.000	120	468	25,6%
C	36.000	180	900	20,0%
D	48.000	240	1.536	15,6%
E	72.000	360	2.520	14,3%
F	96.000	480	4.800	10,0%
G	120.000	600	6.600	9,1%

H	144.000	720	8.400	8,6%
I	200.000	1.000	19.200	5,2%

En los cuadros que se exponen anteriormente se muestra, para el caso de un comerciante o un prestador de servicios, el monto máximo que el IDCB puede representar en relación a su obligación impositiva en el supuesto que el monotributista se encuentre en los topes superiores de los tramos de escala y que la bancarización de sus operaciones sea total.

Como se advierte, el porcentaje que el impuesto a los débitos y créditos representa sobre el monto del impuesto unificado (monotributo) depende de cada categoría y oscila desde un 25% en las más bajas hasta menos del 5% en las más altas. El porcentaje de devolución mínimo que correspondería a cada categoría se muestra en el cuadro siguiente:

IDCB como pago a cuenta de monotributo (tope 1 cuota mensual)					
Categoría Monotributo	Máximo IDCB anual	IDCB comp. (tope cta mens)		Porcentaje pago cuenta	
		servicios	comercio	servicios	comercio
B	120	39	39	33%	33%
C	180	75	75	42%	42%
D	240	128	118	53%	49%
E	360	210	194	58%	54%
F	480	400	310	83%	65%
G	600	550	405	92%	68%
H	720	700	505	97%	70%
I	1.000	1000	1000	100%	100%
J	1.175		1175		100%
K	1.350		1350		100%
L	1.500		1500		100%

El beneficio de la devolución será significativo ya que en prácticamente la totalidad de las categorías superará el 50% del IDCB abonado y en las más altas alcanzará la totalidad del mismo. Debe remarcar que los porcentajes expuestos en

el cuadro anterior representan los mínimos de devolución ya que presuponen la bancarización total de las operaciones del contribuyente, situación que no se verifica en la práctica, fundamentalmente en las escalas más bajas que son las más afectadas por el tope propuesto.

Por lo antedicho, desde el punto de vista del contribuyente, la implementación de un pago a cuenta como el descrito supondrá prácticamente la eliminación de la mayor parte del costo derivado de este tributo aún en las categorías más bajas. Si se analiza la situación del fisco, debido a que se propone un tope de un mes de impuesto unificado para la devolución, el costo no podrá superar el 8,33% del total recaudado por este impuesto. Según datos del año 2010, la recaudación por monotributo ascendió a \$2.092,6 millones de pesos, por lo cual el máximo costo fiscal probable de la devolución sería inferior a los \$175 millones de pesos, lo que representa solamente el 0,043% de la recaudación total. Según el esquema de coparticipación actual del IDCB, el fisco nacional resignaría \$149 millones y las provincias \$26 millones.

III.3.2 Derechos de exportación

Aspectos Conceptuales

Objeto:

El derecho de exportación grava la exportación para consumo.

Base Imponible:

General: valor FOB descontado el valor CIF de las mercaderías importadas temporariamente contenidas en el producto exportado y los propios derechos y demás tributos que gravan la exportación.

Productos agrícolas incluidos en la Ley N° 21.453: Precio Oficial establecido por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos.

Gas Natural: Precio más alto establecido para dicha mercadería en los contratos de importación de gas natural a la República Argentina.

Alícuotas:

Están establecidas por producto del Nomenclador Común del Mercosur, y varían por producto, por ejemplo “granos de soja”, 35%, “granos de maíz”, 20% o bien en el caso de Petróleo Crudo, Gasolinas, Aceites Combustibles y Otros Hidrocarburos Gaseosos, si el precio internacional iguala o supera al valor de referencia, la alícuota del derecho de exportación se calculará de la siguiente manera:

$$D = \frac{(PI - VC)}{VC} \times 100$$

Donde:

D: Derecho de exportación

PI: Precio internacional

VC: Valor de corte (establecido para cada producto en particular).

Las retenciones sobre las exportaciones representan un instrumento de política económica generalmente usado con más de una finalidad. Su instrumentación se racionaliza con distintos objetivos como el de incrementar la recaudación, estabilización de algunos precios internos, protección a industrias en etapas bajas de desarrollo, o alteraciones en la distribución del ingreso. En Argentina, el establecimiento de retenciones a las exportaciones también ha estado ligado a devaluaciones de la moneda doméstica, con el fin de capturar las ganancias extraordinarias originadas en la mejora de los términos de intercambio.

A lo largo de la historia Argentina reciente, las retenciones han contribuido en forma significativa a la recaudación nacional. Luego de la crisis socioeconómica del 2001/2002 se establecieron los derechos de exportación cobrados en aduana, de manera similar a otros períodos de la historia, en especial cuando el tipo de cambio fue extraordinariamente devaluado ante distintas crisis del sector externo (Cetrángolo y Gomez Sabaini, 2007). Otro factor de peso fue la extraordinaria revalorización internacional de las principales materias primas exportables del país (provenientes del sector agrícola/ganadero, petróleo y minerales) que generó un

fuerte incentivo por parte del gobierno a apropiarse de las rentas extraordinarias de dichas materias primas, lo que indudablemente le permitió mejorar sustancialmente las cuentas fiscales en el marco de un sostenido crecimiento de la economía.

Desde este punto de vista de la economía positiva, las retenciones no son un instrumento intrínsecamente “bueno” o “malo”, sino que dicho juicio depende de los objetivos perseguidos. Al igual que toda medida de política económica, la implementación de las retenciones tiene ventajas y desventajas, las cuales deben evaluarse de acuerdo a las prioridades establecidas por el decisor de política. Claramente, se optó por parte del gobierno nacional por aprovechar la oportunidad de financiamiento a corto plazo con este instrumento. No obstante, luego de casi diez años de su implementación y de su utilización en forma creciente, deberían revisarse los efectos a mediano plazo que provocan las retenciones a las exportaciones sobre la asignación de los recursos, la distribución del ingreso y el federalismo fiscal.

Ventajas de las retenciones

Existen distintos argumentos que intentan justificar la implementación de impuestos a las exportaciones, entre los que se pueden identificar los siguientes (ver Piermatini, 2004):

Estabilización de los precios y de los ingresos de exportación.

Como consecuencia de la imperfección de los mercados de capitales, la inestabilidad de los ingresos de exportación puede reducir significativamente el bienestar económico. Puede desalentar las decisiones de inversión, llevar a una mala asignación de recursos y afectar adversamente el crecimiento. Por otra parte la inestabilidad de los ingresos provenientes de exportaciones significa un aumento en el costo de suavizar la trayectoria del consumo. Esto impacta negativamente en los productores de exportables. A su vez, la variabilidad en los ingresos de exportaciones podría impactar negativamente en la balanza de pagos requiriendo un aumento en el endeudamiento.

De todas maneras si las modificaciones en los precios presentan características de estabilización en el tiempo, el instrumento pierde relevancia como medida para estabilizar los ingresos de los productores.

Regulación de presiones inflacionarias.

Un impuesto a las exportaciones reduce el precio doméstico del bien gravado. Entonces, parcialmente se reduce la presión inflacionaria que pudieran generar los mayores precios externos. Cuando el objeto del impuesto es un bien primario, la consecuente reducción en su precio permite reducir los costos de las industrias que utilizan ese bien como insumo intermedio. Esto puede actuar bajando el precio que paga el consumidor por los productos procesados (si el productor no se apropiase de la renta generada).

Debe considerarse, sin embargo, que el impuesto altera los precios relativos en un solo momento del tiempo, mientras que la inflación es un aumento sostenido y permanente en el nivel de precios. Además en el largo plazo, un impuesto a las exportaciones podría generar cierta presión inflacionaria, a través de la reducción en los incentivos a invertir en el sector gravado, que implica una caída de la oferta del bien y aumentos en su precio.

Protección de industrias nacientes.

Un impuesto a las exportaciones sobre bienes primarios es un subsidio indirecto a la industria que procesa dichos insumos, ya que se garantiza una oferta de insumos intermedios a un precio inferior al internacional, por lo que es un modo de lograr una ventaja comparativa en esa industria. El argumento de protección de la industria se basa en suponer que los países especializados en sectores de poco valor agregado quedan encerrados en una estructura productiva que lleva a menores tasas de crecimiento que aquellos países especializados en productos de mayor valor agregado.

Recaudación.

Para muchos países en desarrollo que presentan debilidades en sus administraciones tributarias y en su situación fiscal, un impuesto sobre las exportaciones de bienes primarios es una fuente de recaudación "fácil". En general los países en desarrollo encuentran en las exportaciones primarias una base

imponible fácilmente explotable. Los impuestos sobre las exportaciones tienen ventajas administrativas sobre los impuestos que gravan los ingresos de los productores (especialmente cuando hay una gran cantidad de pequeños productores). Los costos de monitoreo de un impuesto sobre las exportaciones son bajos.

Desventajas de las retenciones

Volatilidad.

La recaudación de los impuestos sobre las exportaciones puede estar sujeta a fluctuaciones por la volatilidad de los precios internacionales, por cambios en la oferta y por variaciones en el tipo de cambio real. Esta inestabilidad de la recaudación puede afectar la credibilidad de los agentes económicos respecto a la sostenibilidad a mediano plazo de las cuentas públicas.

Características del mercado de los bienes gravados.

En general, los problemas asociados con un impuesto sobre las exportaciones en mercados particulares, como en nuestro caso el agropecuario, son:

-crea incentivos a la producción de aquellos bienes agropecuarios no alcanzados por el impuesto,

-aún cuando la producción se exporte íntegramente, es un buen sustituto de otros impuestos sólo si la oferta es inelástica. Generalmente este no es el caso ya que existen posibilidades de sustitución. Si esta sustitución es posible por actividades menos intensivas en mano de obra medida perjudicará a los trabajadores ya que bajarán los salarios y aumentará el desempleo.

-una caída en los salarios rurales podría promover migraciones desde zonas rurales hacia zonas urbanas, lo que podría impactar negativamente sobre los niveles de empleo y salarios urbanos.

Ganancias extraordinarias.

Algunos países gravan las exportaciones de bienes primarios durante períodos de boom en los precios o a partir de una devaluación. Así, el impuesto

sobre las exportaciones funciona como un impuesto sobre las ganancias extraordinarias. En otros casos un impuesto sobre las exportaciones se utiliza como un instrumento para que la devaluación sea una política aceptable (especialmente en presencia de industrias sustitutivas de importaciones o cuando los bienes alcanzados por el impuesto tienen una participación relativa alta sobre la canasta de consumo).

Si se gravan las ganancias extraordinarias cuando hay una devaluación, deberían otorgarse subsidios cuando el tipo de cambio está sobrevaluado. Dada la alta variabilidad del precio internacional de muchos bienes exportables, un esquema alternativo de impuestos y subsidios podría redundar en un incremento en el bienestar.

Impacto redistributivo del impuesto sobre las exportaciones.

La identificación del beneficiario del impuesto sobre las exportaciones requiere conocer quién es el propietario de los factores utilizados en el sector gravado, quienes son los consumidores domésticos que se benefician con la reducción del precio del bien exportable y cómo distribuye el gobierno el producido del impuesto. La remuneración a los factores utilizados en la producción del bien gravado, caen al igual que el precio de dicho bien. En la medida en que los sectores de menores ingresos sean los principales oferentes de mano de obra no calificada, que no existan normativas que incidan sobre las remuneraciones (como salario mínimo) y que el desempleo sea alto, un impuesto sobre las exportaciones de bienes primarios hará caer el ingreso de los sectores más pobres.

Al mismo tiempo la reducción en el precio doméstico del bien gravado aumentará el poder de compra de ricos y pobres en alguna proporción que deberá evaluarse en cada caso. El efecto final dependerá de la manera en la que el gobierno distribuya el producido de la recaudación.

Nogués y Porto (2007) aplicaron un enfoque de equilibrio general para analizar el impacto de una reducción de las retenciones sobre la economía, encontrando que las restricciones a la exportación de algunos productos, en vez de recaudar fondos para la Tesorería, generan rentas intrasectoriales que son distribuidas por relaciones de poder más que de equidad. Este argumento es consistente con lo observado en la teoría.

Desde un punto de vista amplio, el análisis del impacto distributivo de las retenciones debe abarcar tres dimensiones: (i) el impacto sobre los consumidores; (ii) el impacto sobre los factores destinados a la producción de los bienes gravados; (iii) el destino de los fondos recaudados. A continuación se hace un comentario por cada punto.

i. Sobre el impacto en los consumidores

En forma consistente con la teoría el impacto de las retenciones en el mercado interno se traduce en una disminución del precio y un aumento en la cantidad de bienes consumida internamente. Las estimaciones realizadas por estudios al respecto sugieren un impacto directo en la reducción de la pobreza y la indigencia, toda vez que contribuye a bajar el índice general de precios. Sin embargo, cabe destacar que este efecto va en la dirección deseada siempre y cuando se focaliza en la población objetivo (individuos de los deciles más bajos). Sin embargo la distribución del consumo sugiere lo contrario. Esto da una noción del posible efecto derrame del subsidio implícito sobre el consumo de los sectores de mayores ingresos. En este sentido, Porto y Nogués (2007) estiman que el subsidio indirecto que representan los derechos de exportación al consumo interno beneficia en mayor medida (70%) a sectores que no lo necesitan.

ii. Sobre el impacto en los factores productivos

En el caso de las retenciones es de esperar que una parte importante de la incidencia sobre los factores de producción de un impuesto a un bien final recaiga sobre el propietario de la tierra, de forma tal que las retenciones sean una forma de apropiarse de parte de la renta de la misma. Claramente esta medida será progresiva cuando se trate de grandes terratenientes y regresiva en el supuesto de pequeños productores rurales. Asimismo, es probable que se vea afectado por la retención la remuneración del factor cooperante (mano de obra), en especial en el caso de los bienes del sector agro-industrial, más intensivo en el uso de mano de obra. En este sentido, es de esperar que las retenciones generen algún impacto sobre las remuneraciones del sector rural y sobre los asalariados en el sector agro-industrial, en especial sobre la mano de obra no calificada vinculada con las familias pobres.

iii. Efecto distributivo del gasto público nacional

La tercera dimensión a considerar es la relacionada con el destino de los fondos obtenidos de los derechos a las exportaciones. En la estructura tributaria vigente estos impuestos se destinan a rentas generales del gobierno nacional, exceptuando un 30% que se envía a las provincias desde abril de 2009 a través del Fondo Federal Solidario. El análisis del impacto distributivo del gasto en su conjunto excede el objetivo de este trabajo. Sin embargo, en este contexto es importante tener en cuenta la interdependencia entre los niveles de gobierno, tal que una decisión de política tomada a nivel central puede afectar a los niveles inferiores de gobierno. Porto (2004) analiza el caso donde el gobierno nacional aumenta unilateralmente una alícuota sobre una base imponible que comparte en alguna medida con los gobiernos provinciales. El gobierno nacional puede llegar a percibir una mayor recaudación (dependiendo de la elasticidad de demanda por los bienes gravados), sin embargo, en todos los casos, la recaudación provincial cae, puesto que la mayor alícuota impuesta con el gobierno nacional redujo las cantidades transadas del bien gravado, por lo que se reduce la base imponible del nivel inferior de gobierno.

Analizando las retenciones a las exportaciones desde este punto de vista, se reconocen que las retenciones pueden llegar a restar base imponible a los gobiernos provinciales correspondiente a impuestos ingresos brutos (debido a menor producción a precios domésticos inferiores) e inmobiliario o impuestos a la tierra. Las retenciones recaen sobre la tierra que es un factor de oferta fija y con base territorial, ello implica que es imposible evitar el impuesto sobre la tierra trasladándose de jurisdicción. La teoría económica en el campo de las finanzas públicas señala que los impuestos establecidos sobre factores que no pueden trasladarse debieran ser del ámbito local.

Propuesta de Avances en la reducción y eliminación de los derechos de exportación

El debate y la discusión sobre los derechos de exportación a medida que transcurrió el tiempo desde su instauración última en 2002 se centró crecientemente en el monto de las retenciones a aplicar a los productos agropecuarios, particularmente a la soja. Se considera que una solución al conflicto sectorial que se genera, pasaría por la formulación de una política integral que permita utilizar parte de las retenciones aplicadas a aquellos productos en que Argentina tiene mayores ventajas competitivas, para el fomento de la producción de carne, leche, trigo y maíz como mecanismo de aliento a la ocupación, a la diversificación de la producción y a la contención de los precios de los alimentos. Esta política combinada es la única manera de lograr el desarrollo sustentable evitando, por ejemplo, la tala de bosques y desertificación que acompañan el proceso de excesiva “sojización” en el que nos encontramos y que fuera esgrimido, juntamente con la redistribución del ingreso, como una de las dos principales justificaciones del aumento de los derechos de exportación.

A pesar de lo anteriormente dicho se cree que la posibilidad de destrabar el conflicto y dar el primer paso hacia la definición de una política integral, consensuada y que contemple compensaciones para las provincias productoras, pasa actualmente por encontrar una fórmula para las retenciones, particularmente de los productos agrícolas, y en concreto de la soja, que sea aceptada por los actores.

La situación actual

La situación fiscal actual hace impensable que se acepte una rebaja generalizada importante de las alícuotas de retención sin un incremento equivalente en la recaudación proveniente de otras fuentes o una fuerte reducción del gasto público, lo cual es ciertamente dificultoso en un contexto de retracción como el actual.

La incertidumbre típica del sector, sumada a la que generan las políticas para el sector, se han vuelto sumamente importantes para las economías regionales debido a su relación directa con la actividad, lo que tiene un fuerte efecto sobre el desarrollo económico federal en nuestro país.

Lineamientos generales de una solución gradual

La solución del conflicto que plantean los derechos de exportación en el contexto actual debe contemplar no solamente la forma en que se va a distribuir la producción sino que tiene que crear incentivos que permitan incrementar los niveles de la misma para mantener la rentabilidad del sector y el resultado de las cuentas fiscales.

La alternativa más simple de proponer es directamente una reducción generalizada en la alícuota de retención, con la esperanza que el crecimiento de la rentabilidad del sector produzca un aumento en la producción y una reactivación en el consumo que compense la pérdida de recaudación inicial. Como ya se ha manifestado, se cree que no es viable puesto que es esperable que el gobierno se resista a convalidar reducciones importantes en el nivel de recaudación.

La eliminación paulatina de los derechos de exportación a lo largo de un periodo extenso, es parte de un gradualismo que en parte también está motivado por los tiempos de respuesta de la oferta agropecuaria a los incentivos de precios. En este sentido la propuesta de solución seguramente debe ser más compleja y se estima que debe contemplar los siguientes aspectos:

- Debiera implementarse perentoriamente para inducir a los productores a concluir la comercializar de la cosecha actual y desalentar la tendencia actual de tratar de retener stock a la espera de cambios en el mercado. Además es necesario dar señales rápidas que permitan percibir reglas de juego claras a los efectos de fomentar el normal desarrollo de las actividades de los sectores relacionados.
- Segmentación de los productores en base a su tamaño para considerar las importantes economías de escala existentes en la producción agropecuaria
- Establecimiento de un mecanismo que permita relacionar la tasa efectiva final de la retención con el resultado de la explotación de manera tal que se

contemplan las diferencias de rendimientos derivadas de la calidad del suelo, régimen de lluvias, etc. y también las oscilaciones en los precios.

- Fomento del crecimiento de la producción y la comercialización rápida de la misma. Los mecanismos de compensación ex post que son muy resistidos por el sector serían retirados, por la desconfianza existente en su cumplimiento.

En concreto, la propuesta incluye los siguientes lineamientos generales básicos para poder dar un primer paso que no genere una resistencia que conlleve a su nulidad:

- reducción de la alícuota de retención para las primeras 500 tn. comercializadas por cada productor.
- posibilidad de tomar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias parte de las retenciones sufridas para las siguientes 1.000 tn. y
- vigencia plena de la alícuota actual para el resto.

A continuación se desarrollan con un mayor detalle los lineamientos generales expresados en el punto anterior:

1) Se debería establecer una base de datos centralizada manejada por la AFIP que registre online las operaciones efectuadas por todos los productores e intermediarios, en la cual se incluyan en tiempo real las cantidades comercializadas por cada operador en base a su número de CUIT. Funcionaría como una especie de extranet (como la que existe en muchas empresas con sus proveedores o clientes) que conectaría directamente a intermediarios y exportadores con la AFIP. Así cada productor inscripto en el ya existente registro de operadores podría comercializar en el año calendario las primeras 500 tn. a una alícuota de retención reducida (por ej.

25%) y por las siguientes 1.000 tn. se le permitirá computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias la diferencia entre la tasa general del 35% y la reducida.

Al momento de concertar la operación el intermediario debiera hacer una consulta a la base de datos para ver en qué escala se encuentra el productor, emitiéndose automáticamente una constancia que habilita a efectuar la retención reducida o al cómputo del pago a cuenta según el caso, actualizando simultáneamente el cupo del productor. Adicionalmente, en la misma base de datos se actualizaría la situación del intermediario en lo referente a las retenciones que le deben efectuar los exportadores por sus ventas, las que deben contemplar la cantidad de cereal acopiado a alícuota reducida (por ejemplo si del total de sus compras 5.000 tn. fueron realizadas a alícuota reducida tienen un cupo idéntico para efectuar ventas a la misma alícuota) y de la misma manera se le fijará el cupo a los exportadores.

2) Si bien es comprensible la reticencia del gobierno a segmentar a los productores, por el incentivo que esto provoca a dividir artificialmente las unidades productivas y aprovechar las menores alícuotas de retención, este fenómeno puede ser contrarrestado contemplando en la reducción solamente a los productores inscriptos en el registro de operadores, dependiendo la inclusión en éste de la verificación que inicialmente efectúa la AFIP y la permanencia en el mismo del comportamiento fiscal posterior.

3) Con este mecanismo se evitan las resistidas compensaciones ofrecidas oportunamente por el gobierno como mecanismo de segmentación, ya que para las primeras 500 tn. los productores recibirían directamente más dinero mientras que para las 1.000 tn. siguientes obtendrían una constancia de pago a cuenta imputable al impuesto a las ganancias, o indirectamente a IVA.

4) Con este mecanismo se penaliza fuertemente la comercialización informal de cereal mediante el mecanismo de “productores apócrifos” a nombre de los cuales se comercializan importantes cantidades de cereal debido a la dificultad de

incorporar estos supuestos productores al registro fiscal (requisito indispensable para aplicar las alícuotas reducidas de retención). Cuando el cereal fuera vendido a los intermediarios o exportadores mediante la simulación mencionada se le efectuaría la retención de alícuota total al no poder justificarse su procedencia a alícuota reducida, y por lo tanto quien pretendiera usar esta vía para canalizar parte de su producción se encontraría con un precio con retención total, mientras que si efectúa la venta a su nombre, hasta las 1.500 tn, estaría alcanzado por la alícuota reducida.

5) Por último, la implementación de un mecanismo adicional que incentive la producción y comercialización de mayores cantidades mediante la aplicación de alícuotas efectivas decrecientes en relación el rendimiento de la explotación. Esto generaría complementariamente un incentivo adicional a la formalización de las operaciones. Una opción de implementación de esta alternativa sería, por ejemplo, incrementar para cada productor los topes sujetos a alícuotas reducidas y a pago a cuenta de impuesto a las ganancias en la misma proporción que éste incremente los rindes declarados en impuesto a las ganancias respecto al promedio de los últimos dos o tres años, porcentaje de incremento que estaría vigente para el año calendario posterior.

Estimación del costo fiscal del mecanismo propuesto

Evidentemente, la recaudación por retenciones con este esquema resultaría inferior a la que se obtendría con el esquema vigente actualmente. No obstante, parte de esta resignación sería compensada parcialmente por los ingresos provenientes del pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

El efecto del mayor precio recibido por los productores por las primeras 1.500 tn comercializadas significará una mayor base imponible gravada en el impuesto a las ganancias que conllevaría también una mayor recaudación de este tributo. Parte de esta recaudación se exteriorizará en el impuesto correspondiente al ejercicio de ese año, y parte se diferirá hacia el futuro en forma de menores quebrantos trasladables dependiendo de la rentabilidad final de cada productor.

El resultado final del esquema dependerá también de la posible mayor recaudación de IVA y ganancias derivada del incentivo a la mayor formalización de

las operaciones que tiene implícita la solución propuesta, y por la esperable reactivación económica consecuencia de la mayor liquidez. Los efectos mencionados en este punto y en el anterior incidirán directamente sobre las finanzas provinciales, ya que el incremento de recaudación en estos impuestos significa mayores ingresos para las provincias por coparticipación con el esquema actual.

Estos resultados deberían analizarse también teniendo en cuenta el valor del tipo de cambio que, por ejemplo de aumentar, para el fisco significaría que la menor recaudación en dólares en concepto de retenciones a las exportaciones, al ser convertidas a pesos se traducirá en una recaudación nominal superior. Este mismo efecto se verificará en el sector, ya que un 85% de los productores (los más pequeños) obtendrían más de pesos por tonelada que en ese mismo período como consecuencia de la combinación de alícuotas de retenciones inferiores y devaluación del tipo de cambio permitiéndole resarcirse de la reducción del precio internacional.

Sucintamente, un esquema de este tipo representa una solución equilibrada y políticamente viable al conflicto suscitado por las retenciones, y las complejidades de su aplicación se verían compensadas por interesantes incentivos que pueden favorecer mayor producción y formalización del sector, descomprimiendo la situación para permitir avanzar hacia el diseño de una política agropecuaria integral.

III.3.3 Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Aspectos Conceptuales

El Impuesto a los Ingresos Brutos se configura como la principal fuente de ingresos del nivel provincial de gobierno, situación que se viene consolidando y magnificando en la última década. En el año 2010, permitió recaudar aproximadamente el 75% de los recursos de jurisdicción provincial y el 3,3% en términos de la producción (PBI). A continuación se exponen brevemente los aspectos fundamentales en los que se basa este tributo con el único objetivo de recordar tópicos importantes para la comparación con las otras alternativas de imposición a las ventas que se proponen como más eficientes:

Objeto y Hecho Imponible: este tributo alcanza el ejercicio habitual y a título oneroso en la jurisdicción del comercio, industria, profesión, oficio y locación de bienes obras o servicios, es decir en general la realización habitual de toda actividad económica por la cual se obtenga contraprestación ya sea con fin de lucro o no. Están alcanzadas todas las transacciones comerciales que reúnan estas características independientemente de la condición del adquirente de las mismas. En esta definición del objeto del impuesto se pone en evidencia el carácter plurifásico del impuesto ya que abarca todas las etapas de producción de un bien o servicio.

Sujeto: cualquier persona física o jurídica que realice las actividades incluidas dentro del hecho imponible obteniendo por las mismas ingresos.

Base Imponible: Como pauta general se considera que la base imponible es el monto total de los ingresos brutos devengados por el sujeto como consecuencia de la realización de operaciones gravadas en cada periodo fiscal. Dentro de éstos se incluyen ingresos por venta de bienes, retribución por locación de obras y servicios,

contraprestaciones por locaciones de muebles e inmuebles y los intereses por préstamos de dinero, ya sea que las mismas estén estipuladas en dinero o en especie. Aquí se advierte el carácter acumulativo del impuesto ya que no solamente abarca todas las etapas de producción de un bien o servicio, como también lo hace el IVA, sino que en cada una de ellas la base imponible no solamente es el valor agregado en esa etapa sino también el de todas las etapas anteriores.

Mecánica de Liquidación: Es un impuesto anual pero de liquidación mensual mediante declaraciones juradas de anticipos calculados según la base imponible devengada en el mes calendario, procediendo en diciembre de cada año a efectuar el ajuste anual correspondiente. Para obtener el monto mensual a abonar se aplica la alícuota vigente para cada actividad a los ingresos brutos devengados. El criterio de tributación es el de lo devengado es decir que se debe incluir en cada período el monto de las operaciones perfeccionadas en el mismo independientemente del momento en que efectivamente se perciban los montos acordados.

Relaciones interjurisdiccionales: La complicación surgida por la existencia de transacciones interprovinciales ha sido resuelta mediante el denominado “convenio multilateral” que regula la distribución de la base imponible, las alícuotas aplicables y el reparto de la recaudación en estas situaciones. Resumidamente el sistema se basa en la distribución de la base imponible del año en curso en base a coeficientes obtenidos según las operaciones efectuadas el año inmediato anterior. Este coeficiente se obtiene en un 50% considerando los destinos jurisdiccionales de las ventas efectuadas y en el otro 50% según la provincia en la cual se efectuaron los gastos operativos, por consiguiente el principio de tributación es mitad destino y mitad origen. Una vez distribuida la base imponible según los coeficientes calculados mediante la mecánica detallada se aplica la alícuota estipulada por el código tributario de cada jurisdicción y la recaudación se reparte automáticamente conforme lo permite el sistema aplicativo mediante el cual se confecciona la declaración jurada.

Tratamiento de los pequeños contribuyentes: A aquellos sujetos obligados que cumplen determinados requisitos referidos a montos máximos de facturación, activo utilizado en la explotación, etc. se los excluye del régimen general y se los incorpora a dos tipos de regímenes especiales denominados “fijo” e “intermedio”. El régimen fijo implica la obligación de abonar un monto mensual constante y releva al

contribuyente de la obligación de presentar la declaración jurada. El intermedio mantiene la obligación de efectuar la correspondiente declaración jurada pero elimina el mínimo no imponible.

Exenciones: Existen dos tipos de exenciones las subjetivas, referidas a ciertas características particulares del sujeto y objetivas relacionadas a la actividad en sí. Dentro de las objetivas más importantes se pueden mencionar las actividades efectuadas por el Estado en cualquiera de sus niveles o mediante entes o empresas descentralizadas, las representaciones diplomáticas, la iglesia católica, colegios o consejos profesionales, las asociaciones mutualistas, servicios de radiodifusión y televisión y los establecimientos educacionales. Las objetivas comprenden entre otras las remuneraciones del personal en relación de dependencia, las jubilaciones y pensiones, las operaciones con títulos públicos, la edición de libros, diarios y revistas, el servicio de agua potable, el transporte internacional de cargas y pasajeros, honorarios de directores y por ejercicio de actividad profesional con título universitario o terciario (no realizada en forma de empresa), taxis y remises unipersonales, el suministro de energía eléctrica a empresas, los intereses de plazos fijos, la producción de espectáculos teatrales y la producción, diseño, desarrollo y elaboración de software con establecimiento dentro de la provincia.

Régimen de retenciones, percepciones y recaudaciones: Con el objetivo de centralizar volúmenes importantes de recaudación en un número más reducido de contribuyentes para eficientizar la tarea de fiscalización se han establecido diversos mecanismos que significan ingresos anticipados que posteriormente pueden ser computados por quienes lo sufren como pagos a cuenta del impuesto determinado en sus declaraciones juradas, siendo los más importantes los siguientes:

- a. *Recaudación Bancaria:* Las entidades financieras deben debitar de las cuentas de los contribuyentes y depositar a favor de la dirección de rentas provincial un porcentaje de los depósitos efectuados por cualquier concepto en sus cuentas.
- b. *Retenciones:* La dirección de rentas provincial nombra a ciertos contribuyentes como agentes de retención obligándolos a efectuar una deducción en los montos que le abonan a sus proveedores en pago por las operaciones de compra de

bienes y servicios. Este importe debe ser depositado mensualmente a favor de la dirección de rentas y se le debe entregar al proveedor una constancia de retención para posibilitar el cómputo en su declaración jurada.

- c. *Percepciones*: finalmente y también previo nombramiento por parte de la dirección de rentas algunas empresas deben adicionar a sus ventas a contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos un porcentaje adicional incorporado en la misma factura que luego depositan a favor del fisco. La misma factura de compra le permite al sujeto que sufrió la percepción descontar el importe del saldo mensual de impuesto a pagar.

Principales deficiencias del impuesto a los ingresos brutos

Existen diversos aspectos que tornan al impuesto sobre los ingresos brutos un tributo sumamente ineficiente desde el punto de vista económico.

Taxativamente, puede describirse estos efectos teniendo en cuenta las influencias sobre la asignación de los recursos, la distribución del ingreso y la competitividad de la producción.

Efectos sobre la eficiencia económica

Distorsión en los precios relativos: Se sostiene que un impuesto no debería provocar cambios en la asignación de recursos. Sin embargo, en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos al ser un impuesto plurifásico aplicado sobre la totalidad de la facturación (sin dar la posibilidad de deducir lo abonado por la compra de insumos), se va acumulando la carga a medida que se avanza en el proceso productivo generando una múltiple imposición sobre la misma base imponible. Este mecanismo implica que el precio final de los bienes dependerá no solamente del costo de producción sino también del número de veces que ese bien es gravado hasta llegar al consumidor final. Así, bienes que por sus características requieren

una cadena de comercialización de más etapas, van a ser más penalizados por el impuesto.

Sobredimensionamiento del efecto del impuesto sobre el precio del bien: El mecanismo de liquidación del impuesto no permite la deducción de lo abonado en etapas anteriores lo que, conjuntamente a la extendida práctica de fijación de precios de venta mediante un markup sobre los costos, genera que el incremento en los precios que debe pagar el consumidor final.

Incentivo artificial a la integración vertical: La reducción en la carga total del impuesto a medida que menos etapas existen en la cadena de comercialización de un bien, genera un incentivo importante a unificar dos o más de estas etapas dentro de una misma persona jurídica o más a menudo generar internamente parte de los insumos utilizados en la producción del bien. Es decir, se genera un incentivo artificial (integración vertical del proceso) que puede disminuir la eficiencia de la economía en su conjunto.

Incentivo a la localización espacial: Al no tratar el tema de las transacciones interjurisdiccionales totalmente según el principio del destino, posibilita que se produzca una competencia entre las distintas provincias por atraer radicaciones industriales. Se debe recordar que en este impuesto cada fisco provincial determina autónomamente el objeto del impuesto, las alícuotas, las exenciones, los regímenes de retención y percepción, etc.

Efecto negativo sobre la inversión: Al gravar la venta de bienes de capital y los insumos utilizados en los procesos productivos, no genera ningún incentivo a la inversión.

Exportación de la carga tributaria: Por el funcionamiento del impuesto a los ingresos brutos que para el tratamiento de las transacciones interjurisdiccionales usa

el sistema de coeficientes, normalmente se produce exportación de la carga tributaria en el sentido de que una provincia termina gravando y cobrando el tributo por operaciones concertadas por contribuyentes de otras provincias.

Invisibilidad de la carga tributaria: Al no discriminarse en la factura la liquidación del impuesto, resulta dificultoso para el contribuyente conocer cual es la presión tributaria de cada jurisdicción.

Efectos sobre aspectos distributivos

La distorsión que sobre los precios relativos de los bienes y servicios provocan el efecto acumulación y piramidación, genera efectos negativos en relación a la distribución del ingreso. Un impuesto al consumo, ya sea en su versión de impuesto a las ventas finales como en la de impuesto al valor agregado permite que cada bien y servicio sea alcanzado por una tasa uniforme y determinada y por consiguiente no provoquen distorsiones en los precios relativos.

Efectos sobre la competitividad internacional

El impuesto a los ingresos brutos genera un sesgo antiexportador y proimportador que influye negativamente sobre la balanza comercial del país.

El sesgo antiexportador surge por la imposibilidad de devolver al exportador el impuesto contenido en sus costos disminuyendo entonces su nivel de competitividad. Si bien la exportación está exenta de tributar el impuesto, los costos productivos tienen incorporado el impuesto abonado por las etapas anteriores, pero es tremendamente dificultoso cuantificar la incidencia del impuesto a los ingresos brutos en los insumos y bienes de capital incorporados en la producción.

El efecto proimportador se da a pesar de que las importaciones están alcanzadas por el impuesto mediante una retención practicada en la aduana, como consecuencia de que los bienes importados no tendrán incorporado en su precio el

impuesto correspondiente a todas las etapas anteriores como si lo tienen los producidos internamente. Esta diferencial entre bienes importados y domésticos será más importante si la importación es de bienes de consumo.

Reemplazo del Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos por un Impuesto a las Ventas Finales.

Características Ideales de un Impuesto sobre las Ventas de jurisdicción subnacional.

Un impuesto sobre las ventas debe perseguir entre sus objetivos fundamentales el de alcanzar solamente el consumo final de bienes y servicios desgravando la totalidad de bienes y servicios intermedios, es decir aquellos que van a ser utilizados como insumos para el desarrollo de cualquier actividad económica posterior y el de lograr neutralidad económica, es decir que la aplicación del tributo no produzca distorsiones en los precios relativos que deriven en asignaciones ineficientes de los recursos.

La consecución de estos objetivos implica que se deba tratar de conjugar una serie de factores que se enuncian a continuación:

- a) Las ventas a consumo final deberían ser gravadas a una misma o única tasa ya sea recaudado en una etapa (impuesto a las ventas finales) o en múltiples etapas (impuesto al valor agregado). Este requisito teórico necesario para la neutralidad choca, según se verá, con argumentos de equidad que justifican, al ser un impuesto regresivo por gravar el consumo, aplicar tasas diferenciales o

directamente proceder a la desgravación de ciertos consumos de carácter eminentemente popular.

b) Las ventas intermedias no deben estar alcanzadas por el impuesto. En este caso son razones de administración tributaria las que en ocasiones llevan a apartarse de este principio.

c) Las operaciones deben ser gravadas sobre la base del principio de destino, es decir que la venta del bien o servicio debe quedar alcanzada por la legislación tributaria de aquella jurisdicción en la cual se produce el consumo de los mismos y consecuentemente la recaudación debe ser percibida por ese fisco. Las importantes posibilidades de evasión que permite la aplicación pura de este principio justifican parciales apartamientos del mismo.

d) Los costos de administración y cumplimiento deben ser razonables.

e) Deben establecerse mecanismos de coordinación fiscal interjurisdiccional que, salvaguardando la soberanía fiscal de cada provincia, eviten que se produzcan situaciones de anarquía fiscal que finalmente se traducirán en disminuciones de la recaudación agregada. En este sentido creemos que la legislación básica que establezca el tributo debe ser consensuada entre las diferentes provincias otorgándosele a éstas una mayor libertad en lo referido a la fijación de las alícuotas, siempre dentro de ciertos límites.

El impuesto a las ventas finales es un impuesto monofásico en el sentido de que la recaudación total del mismo se concentra solamente en una de las etapas de la cadena de comercialización de bienes y servicios. Grava una sola vez una determinada base imponible y ésta es el valor agregado total aplicado en la producción de cada bien y servicio. Asimismo, debe gravar los bienes y servicios de consumo sobre una base amplia.

Existen numerosas ventajas de la aplicación de este impuesto sobre el que se aplica sobre los ingresos brutos. Al ser un impuesto monofásico, desaparece todo incentivo artificial a concentrar dos o más etapas de la cadena de producción y

comercialización de los bienes y servicios en una misma persona jurídica. Más aún, siendo la etapa alcanzada la de venta para consumo, desaparecen estos efectos que generan distorsiones importantes en la economía, aunque existen consideraciones de administración tributaria en relación a que operaciones de venta de bienes y servicios se consideran efectuadas a consumo final que provocan que finalmente queden alcanzados en el impuesto algunas transacciones intermedias. Evidentemente esta situación puede generar que no desaparezcan totalmente los efectos mencionados pero en cualquier caso su dimensión va a ser mucho menor que en el caso del impuesto a los ingresos brutos.

Por el lado de los incentivos a modificar la radicación espacial, la aplicación de un IVF en base al principio puro de destino elimina todo incentivo artificial a la radicación de los procesos productivos ya que el destino jurisdiccional de la recaudación depende de la radicación del consumidor y no de los productores.

Respecto de las facilidades que presenta en la administración, se trata de un impuesto de baja complejidad de aplicación tanto para el fisco como para los contribuyentes, siendo la mayor dificultad determinar que bienes y servicios o cuales transacciones de éstos van a estar alcanzadas. Una vez definidos estos aspectos es fácil de aplicar y fiscalizar ya que su cálculo surge de aplicar la alícuota sobre la venta neta alcanzada sin que exista la necesidad de calcular el valor agregado por el sector. Desde el punto de vista de los costos administrativos adicionales para el contribuyente solamente deberían considerarse los derivados de la adecuación de los sistemas de facturación para permitir discriminar en la factura el monto del impuesto incluido en el precio final de venta, que se ven compensados por las ventajas sociales que provoca esa discriminación en el sentido de la mayor información que brinda al elector en relación a la correspondencia fiscal existente entre la presión tributaria y los bienes y servicios públicos de cada jurisdicción.

Sin embargo, existen algunos aspectos, la mayoría de ellos relacionados a la administración tributaria, que implican algunas dificultades.

Todo impuesto que grave el consumo general de bienes y servicios es en principio más regresivo que aquel que grave la renta o el patrimonio y por el

contrario estimula el ahorro y la acumulación de capital favoreciendo el crecimiento económico. Asimismo, la aplicación pura del impuesto a las ventas finales implicaría la necesidad de distinguir el uso que se le va a dar a un bien a los efectos de no gravar las ventas destinadas a ser incorporadas a procesos productivos de otros bienes y servicios.

La dificultad sobre la existencia de uso dual de los bienes, se ve agravada en el caso de los servicios ya que en éstos es mucho más común. La experiencia internacional muestra tres alternativas de tratamiento a los servicios:

- a. Gravar la totalidad de los servicios independientemente de su destino con lo cual se mantendría una parte importante del efecto piramidación y acumulación del impuesto a los ingresos brutos.
- b. Gravar los servicios por defecto, es decir que la legislación establece taxativamente aquellos que van a estar exentos del impuesto.
- c. Gravar solamente los servicios incluidos expresamente en la legislación.

Una de las cuestiones a considerar en la sustitución de IIBB por IVF es la obtención de una recaudación similar a la que se obtiene actualmente con ingresos brutos. Evidentemente la base imponible del IVF será más reducida que la de IIBB y por consiguiente la alícuota que asegure un nivel de recaudación equivalente será superior a la que grava actualmente la venta minorista con este último. Además debe tenerse en cuenta que conviviría con una tasa de IVA de las más altas del mundo (si no se incluyese dentro de la reforma alguna modificación sobre dicho impuesto) generando un nivel de presión tributaria global muy elevado, lo que supone un fuerte incentivo a la evasión y requerirá mecanismos de aplicación y fiscalización del impuesto muy eficaces si no se quiere perder recaudación.

Como ya se expresó el IVF es un impuesto al consumo y por lo tanto debe ser aplicado según la legislación y las alícuotas vigentes en la jurisdicción en la cual se produce efectivamente la disposición del bien o servicio, es decir según el principio de destino. Según este parámetro toda venta efectuada a un consumidor de otra

jurisdicción debería ser gravada a la alícuota vigente en ella generando una dificultad de aplicación importante. En este sentido, la dificultad de aplicar estas soluciones teóricas hace que en la práctica se deba recurrir a limitar la aplicación pura del principio de destino utilizando para un gran número de transacciones (fundamentalmente aquellas de bajo valor) el principio de origen, es decir establecer el supuesto que el consumo efectivo del bien o servicio va a efectuarse en aquella jurisdicción en la cual se efectúa la adquisición del mismo, dificultando de esta manera la posibilidad de fraudes de destino aún a costa de aceptar la posibilidad de exportación de carga tributaria.

Por otro lado, la mayor posibilidad de evasión del IVF respecto a IIBB ha sido históricamente esgrimida como la principal dificultad para avanzar en el proceso de reforma. La recaudación estará más repartida entre los distintos contribuyentes lo que implica que para fiscalizar un determinado porcentaje de recaudación se deba inspeccionar, por ejemplo, un mayor número de comercios. Un segundo aspecto que puede alentar la realización de maniobras evasivas en mayor proporción que en el impuesto a los ingresos brutos es la mayor alícuota del IVF que provoca que la “rentabilidad” de estas maniobras sea superior. Una tercera complicación desde el punto de vista de la fiscalización es la muy probable caída en la importancia de los montos provenientes del sistema de recaudación bancaria debido a que el sector del comercio minorista es normalmente el menos bancarizado de la cadena de comercialización y percibe un porcentaje importante de sus ventas en efectivo. Finalmente el sistema general de retenciones y percepciones también perderá eficiencia, el de retenciones porque prácticamente desaparecería ya que toda venta que se le efectúe a un agente de retención quedaría fuera del objeto del impuesto a las ventas finales por no ser una venta para consumo. En relación al sistema de percepciones actualmente concentrado principalmente en un número reducido de agentes del sector industrial debería modificarse o bien mediante la implementación de un complejo mecanismo de devolución de las percepciones sufridas por los comerciantes mayoristas que no las pueden computar como pago a cuenta ya que no son contribuyentes de IVF, o mediante el reemplazo de los agentes de percepción actuales por nuevos agentes, principalmente distribuidores y mayoristas

que perciban de los comerciantes minoristas, lo cual provocaría un significativo incremento del número de agentes de percepción.

Sería aconsejable entonces, darle un tratamiento especial a los pequeños contribuyentes disminuyendo así significativamente la cantidad de contribuyentes fiscalizables. Una opción sería considerar a los pequeños contribuyentes como consumidores finales y no como contribuyentes del impuesto. De esta manera se asimilaría casi totalmente las operaciones documentadas con facturas tipo “b” con la base imponible del IVF quedando solamente a definir el tratamiento que se otorgue a las ventas a responsables exentos de IVA. Una segunda alternativa consiste en adicionar al impuesto integrado que deben abonar los contribuyentes adheridos al régimen simplificado nacional, un monto adicional en concepto de monto fijo de IVF cuya cuantía va a estar relacionada a la categoría de revista del contribuyente.

Mecanismos de coordinación Fiscal entre los diferentes Organismos de Recaudación

Resulta altamente recomendable que se establezcan mecanismos de coordinación entre la Nación y las provincias que permitirían aumentar la eficiencia en la administración de ambos tributos (IVA y IVF). En este sentido, debería consensuarse la base imponible del IVF entre las provincias y entre estas y la nación, de manera tal que esta sea similar a la del IVA ya que se facilitaría así enormemente la administración y fiscalización del tributo. La autonomía de cada provincia estaría resguardada porque mantendrían la potestad de fijar las alícuotas que crean convenientes para cada actividad. Por otro lado, las agencias de recaudación provinciales deberían centrar su capacidad fiscalizadora en el sector minorista lo cual beneficiaría a la Nación ya que dificultaría la denominada “cadena negra hacia arriba”³.

³ El comerciante minorista no entrega factura por sus ventas y por consiguiente solicita al mayorista que no le emita factura por las compras que le efectúa reduciendo la recaudación de IVA.

Propuesta General de Reemplazo

Con el objeto de aprovechar las ventajas que se derivan de la aplicación de un IVF sobre el IIBB y de subsanar los inconvenientes relacionados a la administración tributaria, a continuación se describen las especificaciones en la que debiera consistir la reforma, si se fuera a decidir su implementación.

Objeto y Hecho Imponible: El impuesto a las ventas finales es un impuesto monofásico que busca gravar el valor agregado de la economía concentrando la imposición en la última etapa de la cadena de comercialización, es decir el consumo final. La determinación del objeto del impuesto implica definir qué se entiende por consumo final, que tratamiento debe dársele a los bienes de uso dual y los servicios y el mecanismo que se utilice para los pequeños contribuyentes.

Aprovechando esta legislación nacional se podría definir el objeto del impuesto a las ventas finales. Esto es, quedarían comprendidas dentro del IVF todas las operaciones efectuadas por responsables inscriptos en IVA y documentadas mediante facturas tipo “b”, excepto las destinadas a responsables exentos o monotributistas⁴.

Un mecanismo alternativo para definir el objeto del impuesto consiste en estipular códigos de actividad de bienes y servicios que están alcanzados por el impuesto, respetando la codificación establecida por la agencia federal de impuestos, ya sea enumerando taxativamente los gravados o los exentos. De esta forma toda operación encuadrada dentro de un código de actividad alcanzado queda sujeta al impuesto independientemente de la condición tributaria del comprador ya que se presupone legalmente que toda compra de ese bien o servicio es para consumo final.

⁴ El problema de administración fiscal para los vendedores se reduciría aquí solamente a los Responsables del Régimen Simplificado que documentan sus operaciones de venta mediante facturas tipo “c” que deberían distinguir la condición de sus compradores para determinar si son consumidores finales o no, algo que en este momento les resulta indiferente.

La definición de objeto más conveniente en el caso de Argentina es una combinación de ambos extremos según los siguientes lineamientos⁵:

- 1) Los sujetos incluidos en el “régimen simplificado para pequeños contribuyentes” queden automáticamente incorporados a un régimen especial de IVF fijo cuyo monto este en relación a la actividad y categoría, consecuentemente en toda operación instrumentada mediante una factura tipo “c” no debe discriminarse el IVF y estos responsables no deben efectuar las DDJJ mensuales de determinación e ingresos del impuesto. Además para que el monto fijo a tributar no sea tan elevado de forma que desaliente su cumplimiento se estima conveniente que las operaciones de venta de bienes y servicios que se efectúen a este tipo de contribuyentes queden alcanzadas dentro del objeto del impuesto.
- 2) Los sujetos que revisten en el IVA el carácter de exentos deberían ser también eximidos del IVF pero al igual que lo establecido en el punto (1) sus compras de bienes y servicios estarían comprendidas dentro del impuesto.
- 3) En el caso de operaciones con cosas muebles se propone definir el objeto del IVF diciendo que es la venta o alquiler y servicios de instalación de todos los bienes personales tangibles con destino al consumo final, entendiéndose por bienes tangibles aquellos que pueden ser vistos, pesados, mensurados, sentidos o tocados. Se adopta entonces una definición amplia que permite alcanzar a un bien según su uso y aprovechar las ventajas que ofrece el régimen de facturación vigente en el país ya que toda venta de bienes instrumentada mediante una factura tipo “b” quedaría alcanzada por el tributo.
- 4) En lo referido a los servicios en general hay dos consideraciones que los diferencian significativamente de los bienes tangibles, por una parte una menor concentración de prestadores y por otra, en muchos casos, una mayor interrelación entre prestador y cliente. Estos dos hechos objetivos hacen presumir la posibilidad de una mayor facilidad para la ejecución de maniobras fraudulentas relacionas al verdadero destino de los servicios y por consiguiente justificarían una restricción parcial a la utilización del criterio del uso para determinar si un servicio está o no alcanzado por el impuesto. En este sentido se propone gravar los servicios con una base amplia que incluya dentro del objeto todo tipo de

⁵ No se mencionan en este apartado consideraciones referidas a la posibilidad de que comprador y vendedor pertenezcan a diferentes provincias ya que este punto va a ser tratado en forma separada.

servicios personales y locaciones de obra o servicios, permitiendo a la legislación establecer la presunción de que determinados servicios se consideran destinados a consumo final independientemente de la categoría impositiva del comprador.

- 5) Respecto a las exenciones, tanto para bienes como para servicios se establece una definición amplia del objeto por lo tanto las mismas deben ser taxativamente enumeradas por la legislación.
- 6) También forman parte del objeto del IVF las importaciones de bienes y servicios siempre que sean realizadas para consumo final.

Sujeto pasivo: Si bien el IVF pretende alcanzar el consumo de bienes y servicios y por consiguiente es un impuesto trasladable, a punto tal que es conveniente que el monto del mismo sea discriminado en la factura que documenta la transacción, desde el punto de vista tributario el sujeto pasivo es aquel que tiene el deber impositivo de realizar la prestación tributaria a favor del fisco. Por consiguiente nos vamos a referir aquí a la persona física o jurídica legalmente obligada a liquidar y depositar el tributo y no a quien es efectivamente el que se ve impactado económicamente por el impuesto.

Serán sujetos pasivos del IVF, ya sea dentro del régimen general o del simplificado:

- 1) Los que habitualmente realicen ventas de bienes tangibles a consumidores finales.
- 2) Quienes realicen actos de comercio accidentales con bienes tangibles destinados al consumo final.
- 3) Los comisionistas o consignatarios.
- 4) Los importadores de bienes y servicios destinados al consumo final.
- 5) Quienes efectúen la prestación de servicios o locaciones de obras o servicios gravados.

Nacimiento del hecho imponible: Al analizar este tema deben efectuarse definiciones referidas al criterio de tributación, el concepto de venta y el momento en que se considera configurado el hecho imponible.

Se considera que debe mantenerse el principio de lo devengado como criterio de tributación en concordancia con los demás tributos que conforman el sistema impositivo nacional. En este aspecto solamente debería considerarse la situación de las ventas a plazo de bienes de consumo durable a ser canceladas en múltiples cuotas, situación en la cual podría implementarse un criterio similar al IVA de devengado exigible.

Respecto al concepto de venta es conveniente asimilarlo al establecido en la ley 23.349 de IVA que considera venta a “toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin) y a las obras, locaciones o prestaciones de servicios a título oneroso entre personas de existencia visible o ideal, sociedades indivisas o entidades de cualquier índole”.

Finalmente se considerará configurado el nacimiento del hecho imponible y por lo tanto la obligación de incluirlo en la declaración jurada de ese periodo cuando:

- 1) En la venta de bienes (excepto registrables) y los servicios conexos a los mismos al momento de la entrega del bien o la emisión de la correspondiente factura el que fuera anterior.
- 2) En la prestación de servicios públicos al momento del vencimiento de la factura o la percepción de la misma el que sea anterior.
- 3) En la venta de bienes registrables al momento de inscripción de la transacción en el registro correspondiente.
- 4) En el caso de locaciones de obra y locaciones o prestaciones de servicios en el momento que finaliza su ejecución o en el de la percepción parcial o total del precio.
- 5) En operaciones de seguros con la emisión de la póliza o suscripción del respectivo contrato.
- 6) Para las colocaciones y prestaciones financieras al vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o al momento de su percepción total o parcial lo que fuese anterior.

- 7) En locaciones de inmuebles al vencimiento de los plazos fijados para el pago de la locación o al momento de su percepción total o parcial el que fuere anterior.
- 8) Importaciones al momento que estas sean definitivas
- 9) Locaciones de cosas muebles con opción a compra (leasing) con la entrega del bien excepto en el caso de bienes registrables situación en la cual el pago del canon mensual configura el nacimiento del hecho imponible.

Mecánica de liquidación del impuesto:

- a) Método de Cálculo: Liquidación del impuesto mediante la presentación de declaración jurada periódica de los sujetos pasivos del tributo.
- b) Periodicidad de liquidación: Se considera conveniente fijar como periodo fiscal el mes calendario.
- c) Base Imponible: La base imponible del impuesto debe ser precio neto de venta de los bienes y servicios gravados, incluyendo el precio cobrado por accesorios a la operación principal como flete, seguro, garantía, instalación, etc. No forma parte de la base imponible todo impuesto que teniendo como hecho imponible la misma operación gravada se incluya en el precio de venta final como por ejemplo IVA e Impuestos Internos. Se considera apropiado desde el punto de vista de la lucha contra la evasión establecer para los contribuyentes del régimen general un monto mínimo equivalente al impuesto fijo establecido para la mayor categoría del régimen simplificado.
- d) Exteriorización del impuesto: Se considera apropiado la discriminación en la factura del IVF de manera tal que se facilite la percepción del público en relación a la carga tributaria que recae sobre los distintos bienes y servicios en cada provincia.

Tratamiento de las relaciones interjurisdiccionales

El reemplazo del impuesto a los ingresos brutos por un impuesto a las ventas finales implica necesariamente la fijación de mecanismos de coordinación entre las diferentes jurisdicciones subnacionales referidos al tratamiento que debe dispensársele a las transacciones realizadas entre contribuyentes o consumidores de diferentes provincias.

Como el IVF es un impuesto al consumo que debe ser efectivamente soportado por quien realiza el consumo final del bien o servicio alcanzado, surge con claridad que el criterio de imposición debería ser el de destino, es decir que la recaudación debería ser percibida por aquella jurisdicción en la cual se produce el consumo definitivo del bien o servicio gravado y la alícuota aplicable debería ser la establecida por esa jurisdicción para dicha actividad.

Este principio general se enfrenta con algunas dificultades cuando se aplica a nivel provincial y coexisten diferentes alícuotas:

- a) En primer lugar surge una complicación administrativa porque sería necesario que aquel contribuyente que efectúa ventas a otras jurisdicciones se inscribiera en todas ellas y discriminara las ventas a cada una a los efectos de aplicar las diferentes alícuotas.
- b) Otro aspecto, quizás más importante surge como consecuencia de la posibilidad, potenciada en las ventas a consumidores finales, de adulterar los destinos de las operaciones con el objetivo de incrementar artificialmente la base imponible en aquellas jurisdicciones cuya alícuota sea más reducida.

Las particularidades de nuestro país hacen inconveniente la implementación del IVF en base al principio de destino en forma pura ya que es inaplicable un impuesto al uso porque su nivel esperado de cumplimiento sería extremadamente bajo y si fuera legalmente posible obligar a los contribuyentes a inscribirse en cada provincia donde realice ventas y recaudar el impuesto para cada una de ellas, existiría la posibilidad de fraguar las bases imponibles privilegiando artificialmente aquellas jurisdicciones que exijan alícuotas inferiores.

En aras de lograr una mayor eficiencia recaudatoria que redunde en la posibilidad de fijar alícuotas más reducidas, se cree que debería resignarse algo de neutralidad dejando de lado parcialmente el principio de destino a favor del principio de origen. La propuesta sería la siguiente:

- a) Establecer como principio general que en el caso de ventas inferiores a un determinado monto se considera, como jurisdicción de destino la de la sede o sucursal del vendedor en la cual se ha efectuado la transacción.
- b) En el caso de las ventas superiores al monto antes mencionado el principio general debería ser similar al mencionado en el apartado a) solamente que en este caso se admite prueba en contrario por parte del vendedor que debería guardar conjuntamente con la factura de venta (en la cual debe figurar el comprador individualizado), los documentos que acrediten que la operación ha sido efectuada con un contribuyente de otra jurisdicción. En estos casos el vendedor quedará habilitado a cobrar la alícuota de la jurisdicción de destino y debería implementarse un software que permita efectuar una única DDJJ mensual por contribuyente y la distribución de la recaudación entre las diferentes jurisdicciones.
- c) En casos particulares como por ejemplo los bienes registrables puede liberarse al vendedor del cobro del tributo y efectuarlo mediante una percepción al momento de efectuar el alta del bien en el registro correspondiente, tal como se hace en la actualidad con la primera cuota del impuesto a la infraestructura social. En el caso de los servicios públicos (teléfono, luz, Internet, etc) el impuesto podría ser percibido directamente por el prestador aplicando la alícuota correspondiente a la jurisdicción en la cual efectivamente se presta el servicio. En estos casos se lograría con mínimas posibilidades de elusión un acercamiento importante al principio de destino.

Si bien establecer estos supuestos hacer suponer un alejamiento importante del principio de destino, en el caso de bienes y servicios destinados al consumo final aquel fenómeno no es tan significativo ya que una proporción muy alta de los mismos son consumidos en la misma provincia en la cual se adquieren y por consiguiente coinciden origen y destino.

Conclusiones

La estructura tributaria de Argentina se halla muy concentrada en los impuestos al consumo, sobre bienes finales y sobre bienes intermedios, con una menor ponderación de los impuestos sobre factores de la producción, y en este caso, se concentran sobre las rentas del trabajo frente al menor peso relativo de los ingresos del capital. Esta fuerte concentración de los recursos tributarios en la imposición al consumo y la producción y en otras cargas fácilmente trasladables a los costos, por lo menos en el corto plazo, le ha dado un fuerte sesgo de regresividad al sistema.

En este informe se presentó una alternativa de reforma tributaria para Argentina, luego de establecer su necesidad ante las ineficacias e ineficiencias del sistema actual, que quedan de manifiesto no sólo cuando se analiza el grado de cumplimiento de los distintos objetivos señalados como deseables para una estructura impositiva moderna, sino también cuando se establecen comparaciones internacionales con países federales que son líderes en esta materia.

A diferencia de los estudios meramente académicos o ambiciosos en términos de las propuestas de reforma a largo plazo, en este estudio se reconoce que la misma no va a ser realizada en el vacío, es decir, hay circunstancias que se deben tener en cuenta, siendo la más evidente la restricción fiscal que siempre enfrentan los gobiernos. Concretamente, si bien en el estudio resulta clara la dirección a la que debiera apuntar un mejor sistema tributario en el largo plazo, los lineamientos que se propusieron apuntan, tal como lo establece el nombre mismo del proyecto, a un ordenamiento tributario respecto a la situación actual.

En ese contexto, se proveen propuestas para que gradualmente pero en un corto plazo, se corrija la estructura tributaria reduciendo o eliminando impuestos que, según el consenso en la literatura y la práctica económica, sólo pueden emplearse para emergencias de corto plazo, ya que precisamente afectan la capacidad competitiva del país, como en su momento fueron la aplicación de retenciones a las exportaciones de enero de 2002, y la aplicación del impuesto sobre créditos y

débitos bancarios introducido en marzo de 2001; además de otras normas distorsivas anteriores como el impuesto provincial sobre los ingresos brutos.

Respecto de la estructura tributaria, las propuestas tenderían a concentrar el sistema impositivo en menos impuestos, manteniendo las piezas esenciales del sistema (IVA, impuesto a las ganancias e internos al consumo o selectivos) y eliminado o cambiando aquéllos que afectan la eficiencia productiva, tal como ocurre con los derechos de exportación o el impuesto provincial a los ingresos brutos. Por su parte, se cambia el impuesto sobre débitos y créditos bancarios (sobre transacciones financieras), que sólo se mantendría como mecanismo de percepción al permitir que sea totalmente acreditable contra el IVA y ganancias.

La propuesta es concebida también como un primer paso hacia la mejora del funcionamiento del federalismo fiscal en nuestro país, en la que se debería buscar restablecer gradualmente la correspondencia entre gastos y recursos provinciales, hoy seriamente afectada por el gran volumen de transferencias nacionales. El desafío a futuro es, por lo tanto, la combinación de una mejor estructura tributaria para generar recursos suficientes a los fiscos, y que los mismos sean distribuidos de una mejor manera.

Bibliografía

Albi, E.; Contrera, C., González-Páramo, J.; Zuribi, I. (1994), Teoría de la Hacienda Pública, 2º Edición, Editorial Ariel S.A., Barcelona.

Garriga, M. y Rosales, W. (2008), Efectos Asignativos, Distributivos y Fiscales de las Retenciones a las Exportaciones. Documento de Trabajo Nro. 75. Departamento de Economía. Universidad Nacional de La Plata.

Gomez Sabaini, J.C. y Cetrangolo, O. (2007). "Política Tributaria en Argentina. Entre la Solvencia y la Emergencia". Serie Estudios y Perspectivas N° 38. CEPAL.

González Cano, H. (1996). "La reforma de la tributación de Brasil y posible aplicación del nuevo IVA federal y estadual, para el reemplazo del impuesto a los ingresos brutos", CITAF-OEA.

Macón, J. (1994) "Argentina: Sustitución del impuesto a los ingresos brutos", trabajo realizado para el CITAF-OEA.

Nogues, J. y Porto, A. (2007) "Derechos y restricciones sobre las exportaciones agro-industriales." Foro de la Cadena Agroindustrial Argentina.

Piermartini, R. (2004). "The Role of Export Taxes in the Field of Primary Commodities." World Trade Organization. Geneva.

Piffano, H. (2003) "Reconsiderando la pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible". Departamento de Economía, UNLP, en Proyecto "Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal"

Porto, A. (2004). "Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal". UNLP.

Apéndice

IVA subnacional

En el reemplazo del impuesto a los ingresos brutos por un impuesto general al consumo podría evaluarse además de la aplicación de un impuesto sobre las ventas finales, la aplicación de un impuesto que grave al valor agregado, similar al que existe a nivel nacional. pero gravando solo las transacciones efectuadas dentro de la jurisdicción. Para una misma alícuota, con similar tratamiento para exenciones y en un escenario de inexistencia de evasión, la teoría indica que el rendimiento de ambos impuestos debería ser similar, en el caso del IVA mediante una imposición plurifásica y monofásica en el caso del IVF.

Impuesto al Valor Agregado Provincial

Definición: Otra alternativa de imposición al consumo es el impuesto al valor agregado, el cual grava el valor total de la producción pero dividido en cada una de las etapas de la cadena de comercialización, a diferencia del impuesto a las ventas finales que grava la misma base imponible pero en una sola de las etapas. Por consiguiente los sujetos son los productores, industriales, comerciantes y prestadores de servicios que conforman cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución, siendo el monto imponible el valor agregado al producto por cada uno de ellos. Al ser un impuesto provincial evidentemente debe gravar las transacciones que involucran a dicha jurisdicción, existiendo como se verá dos criterios respecto a cuál es la jurisdicción con potestad sobre una determinada operación cuando la misma involucra a compradores y vendedores de diferentes provincias. Un criterio es el de origen, es decir que la operación es alcanzada por la jurisdicción del vendedor y el otro es el de destino que contrariamente estipula que la misma operación debe ser gravada por la provincia de domicilio del comprador.

Características Principales:

- a) Es un impuesto de tipo plurifásico ya que un mismo bien o servicio es alcanzado en diferentes etapas de su proceso productivo
- b) No genera efecto piramidación y acumulación ya que la base imponible de cada etapa es el valor agregado en ella y por consiguiente la base imponible total es el valor final del bien o servicio al momento de su venta para el consumo.
- c) Lo recomendable desde el punto de vista de la eficiencia económica es que sea aplicado sobre una base amplia de bienes y servicios a los efectos de no provocar distorsiones en los precios relativos
- d) La definición del criterio de imposición para las transacciones interjurisdiccionales adquiere mayor relevancia que en el caso del impuesto a las ventas finales debido a que en los bienes intermedios las operaciones en las que el comprador y vendedor están domiciliados en distintas provincias son muchísimo más frecuentes.

Ventajas del IVA Provincial en relación al Impuesto a los Ingresos Brutos

- a) Anulación de los efectos acumulación y piramidación: Si bien el IVA es un impuesto plurifásico, al gravar solamente el valor agregado en cada etapa desaparece la distorsión derivada de los efectos acumulación y piramidación toda vez que la base imponible no se repite sino que se divide entre las distintas etapas del proceso de producción y comercialización de los bienes y servicios.
- b) Eliminación de los incentivos a la integración vertical: Como el IVA grava el incremento en el precio de un producto en relación a los insumos utilizados en su producción, desaparece el incentivo a concentrar dos o más etapas del proceso productivo en una sola razón social ya que el único efecto de esta acción sería incrementar la porción de base imponible, y por consiguiente de impuesto, que debe tributar éste contribuyente sin modificar la base imponible ni la recaudación total de la cadena.
- c) Convivencia con un IVA Nacional: La implementación de un iva provincial en coexistencia con el mismo impuesto a nivel federal, permite disminuir las dificultades de administración tributarias derivadas de la aplicación de este tributo que son significativamente mayores que las necesarias para el IVF o IIBB. Esta ventaja adquirirá significación en tanto la aplicación de ambos impuestos sea coordinada, fundamentalmente en lo referido a la determinación de la base imponible y exenciones que debería ser potestad exclusiva de la nación. Si cada provincia tuviese facultad para establecer exenciones lo más probable sería que operaciones alcanzadas a nivel nacional podrían estar gravadas o no en las diferentes provincias con lo cual la administración del tributo tanto para el contribuyente como para el fisco sería tremendamente dificultosa. Una segunda ventaja derivada de la coexistencia del mismo impuesto en los dos niveles de gobierno es la posibilidad de que los fiscos provinciales puedan acceder a la información de la que dispone la agencia de impuestos nacional.

Desventajas del IVA Provincial en relación al Impuesto a los Ingresos Brutos

- a) Regresividad: se repite en este punto lo manifestado al hablar de impuesto a las ventas finales en relación a un probable efecto negativo sobre la distribución del ingreso que tendría una reforma como la analizada al reemplazar un impuesto a la producción por un impuesto al consumo, seguramente atenuada por la eliminación de los efectos acumulación y piramidación.

- b) Complejidad administrativa: El impuesto al valor agregado exige mecanismos de administración tributaria más complejos tanto para el contribuyente como para el fisco ya que además de determinar la base imponible según las ventas, debe establecerse el crédito fiscal computable proveniente de las compras gravadas. Si bien la convivencia con el IVA nacional que ya tiene más de treinta años de vigencia permite suponer que los mecanismos de liquidación y fiscalización ya están suficientemente aprehendidos, el IVA provincial supone nuevos desafíos ya que implica rastrear el destino territorial de las ventas y de las compras y gastos algo que para el iva nacional es indiferente. Por consiguiente una empresa que efectúa operaciones en diferentes jurisdicciones debe proceder a realizar una declaración de iva nacional y las correspondientes a cada una de las provincias donde tenga asientos permanentes. Adicionalmente los saldos de dichas declaraciones pueden ser deudores o acreedores para cada fisco y de acuerdo a lo que establezca la legislación existirá o no la posibilidad de compensarlos por parte del contribuyente-
- c) Guerras tributarias interjurisdiccionales: En el caso de que el IVA Provincial sea implementado sobre la base del principio de origen, habilita la posibilidad de que las diferentes provincias busquen incentivar la radicación de industrias y comercios mediante la desgravación o reducción de alícuotas propiciando el desencadenamiento de “guerras tributarias” que en muchas ocasiones derivan una subprovisión de bienes y servicios públicos. Si bien mediante la modificación en ingresos brutos propiciada por el “pacto fiscal” en relación a la desgravación de la actividad industrial bajo el requisito de la radicación de plantas ya existía esta posibilidad, la menor alícuota de este impuesto para esta actividad atenuaba esta situación-
- d) Inexistencia de aduanas interiores: La inexistencia de aduanas interprovinciales y su prohibición constitucional impiden la existencia de mecanismos de ajuste en aduana como los vigentes para el IVA nacional que establece, además de la exención del iva a las exportaciones, la devolución del crédito fiscal contenido en los insumos utilizados para su fabricación. En consecuencia el IVA provincial genera un sesgo antiexportador en relación al IVF, aunque no en relación a IIBB que también enfrenta la imposibilidad de devolución por la dificultad para determinar el componente impositivo contenido en el precio del bien exportado. Un problema adicional derivado de esta situación es la posibilidad de fraudes derivados del fenómeno de “paseo de facturas” si se utiliza el principio de destino, tema que oportunamente se va a desarrollar.

Diferencias en la administración tributaria de un IVA federal y un IVA provincial: Si bien los aspectos teóricos de un impuesto al valor agregado aplicado a nivel provincial no difiere del nacional, el primero enfrenta dificultades que obligan a una administración tributaria más compleja. Dentro de éstas podemos mencionar:

- a) En el iva nacional las transacciones interjurisdiccionales son escasas ya que se limitan a exportaciones e importaciones y cuando se producen deben atravesar un proceso aduanero que facilita la devolución del impuesto en el caso de las primeras y el cobro del impuesto en el caso de las segundas. Por el contrario a nivel provincial los intercambios que involucran a distintas provincias son mucho más comunes y no existen barreras aduaneras que permitan efectuar los ajustes antes mencionados. En la práctica el IVA federal funciona respecto a todas las transacciones internas como un iva origen y en el caso de transacciones internacionales los ajustes aduaneros permiten transformarlo en un iva destino devolviéndole el impuesto abonado mediante crédito fiscal a los exportadores y cobrándole a los importadores.
- b) El iva nacional no genera incentivos a radicación de actividades en los diferentes distritos ya que alcanza uniformemente las operaciones efectuadas en cualquier provincia, por el contrario la existencia de diferentes alícuotas en el caso del iva provincial, si el mismo es aplicado según el principio de origen produce este tipo de incentivos.
- c) Por la misma causa enunciada en el punto anterior el iva nacional no brinda posibilidades de reducir la carga tributaria mediante el fenómeno de “paseo de facturas” o “fraude de destinos” que oportunamente serán desarrollados.
- d) El iva provincial implica la necesidad de establecer pautas y mecanismos de coordinación entre los distritos de manera de evitar las posibles guerras fiscales.

El IVA provincial simplificado (IVA Mochila): También llamado IVA dual, es un mecanismo simplificado de aplicación de un IVA provincial que es el utilizado en alguno de los estados más pequeños de Canadá (Newfoundland, Nova Scotia y New Brunswick) y consiste en que el fisco federal le adiciona un porcentaje a la alícuota del Goods and Service Tax (GST) que es el impuesto aplicado en todo el territorio de la nación (la alícuota conjunta alcanza alrededor del 15%) y procede a recaudar y fiscalizar por cuenta de la provincia ese adicional que posteriormente es girado a las arcas provinciales.

La principal ventaja de esta forma de imposición provincial es la absoluta coordinación entre provincia y nación en la aplicación del impuesto y el aprovechamiento que la jurisdicción subnacional hace de la capacidad legislativa, administrativa y fiscalizadora del estado nacional.

La desventaja es una pérdida casi absoluta de la soberanía fiscal de las provincias la cual se limitaría a fijar la alícuota adicional.

Dos aspectos importantes a definir en el caso de pretender aplicar esta solución son la potestad de fiscalización a contribuyentes que van a tener los estados subnacionales y el mecanismo de recaudación a aplicarse en el sentido de si los montos abonados por los contribuyentes serán depositados totalmente a favor del fisco nacional y luego este efectúa la distribución, o si son asignados directamente por el software de liquidación a la jurisdicción correspondiente.

Una alternativa simplificada consistiría en fijar una alícuota adicional al iva nacional repartiendo la recaudación así obtenida entre las diferentes jurisdicciones mediante coeficientes obtenidos de índices que permitan estimar la demanda agregada de cada provincia. Esta especie de mecanismo de coparticipación evitaría la necesidad de efectuar DDJJ de IVA por jurisdicción y por consiguiente la obligación de distinguir geográficamente el origen de las compras y el destino de las ventas y simplificaría mucho la reforma en un país con gran cantidad de provincias como el nuestro, sin embargo creemos que un sistema impositivo provincial basado en esta metodología tiene pocas posibilidades de ser aceptado por las provincias argentinas.

Diferentes tipos de implementación de un IVA Provincial: Existen dos métodos principales de implementar un IVA a nivel provincial de acuerdo a como se gravan las operaciones que involucran compradores y vendedores de diferentes jurisdicciones, siendo éstas las denominadas “origen puro” y “destino pago diferido”. Posteriormente existen métodos que son variaciones sobre estos dos tipos principales como ser el “origen modificado”, “origen restringido”, “parthilado”, “radial”, “compensatorio”, “prepago” e “integrado viable”, esta enumeración no es taxativa ya que la doctrina se nutre periódicamente de nuevas colaboraciones en este tema. A continuación se van a desarrollar las características principales de cada uno de estos métodos y sus ventajas y desventajas.

El IVA Origen Puro:

- a) Principio: En este caso las ventas quedan gravadas en la provincia de residencia del vendedor a la tasa vigente en la misma, por consiguiente para éste es irrelevante el destino de los bienes (insumos o consumo) y la provincia del comprador.
- b) Tratamiento de ventas interjurisdiccionales: las ventas a otras provincias (en adelante llamadas exportaciones) deben tributar el impuesto en la jurisdicción del vendedor y las compras efectuadas a vendedores de otras provincias (importaciones) no generan crédito fiscal para el comprador. En esta alternativa la base imponible total del impuesto es superior al valor agregado de la economía (y por consiguiente al consumo final agregado que es la base imponible objetivo del impuesto) debido a que existen ventas intermedias gravadas que no generan crédito fiscal computable (las operaciones interjurisdiccionales), con lo cual se verifica una cierta distorsión en los precios relativos ya que los contribuyentes de una misma cadena pueden ser gravados de forma diferente de acuerdo a la residencia geográfica de los vendedores.
- c) Crédito fiscal computable: solamente el correspondiente a compras y gastos en los cuales los proveedores sean residentes en la provincia del comprador.
- d) Ventajas y desventajas:
 - a. Como la recaudación de una jurisdicción determinada depende de la cantidad de contribuyentes radicados en la misma y no de su consumo interno, habilita a la

utilización de incentivos impositivos tendientes a inducir artificialmente radicaciones posibilitando el surgimiento de “guerras fiscales”.

- b.** La misma causa origina el fenómeno de “exportación de impuesto” en el sentido de que el iva incluido en las exportaciones no genera compensación al fisco de destino y por consiguiente el impuesto abonado por una persona física o jurídica de una jurisdicción es recaudado por otra.
- c.** Por el contrario no hay incentivo al denominado “paseo de facturas” ya que cualquiera sea el destino de los bienes comercializados el tratamiento impositivo será idéntico.
- d.** Grava parcialmente el consumo intermedio (correspondiente a las transacciones interjurisdiccionales) y por consiguiente no estrictamente el valor agregado de la economía.
- e.** No es necesario establecer mecanismos de compensación entre las diferentes provincias.
- f.** Al gravar las exportaciones genera un sesgo antiexportador.
- g.** El iva origen se transforma más en un impuesto a la producción que al consumo y por consiguiente desde el punto de vista del rendimiento fiscal es conveniente para aquellas provincias productoras y exportadoras netas, al contrario de lo que veremos en el caso del IVA destino.

El IVA origen modificado:

- a) Principio: Mantiene el método de gravar las ventas en la provincia de residencia del vendedor.
- b) Tratamiento de las ventas interjurisdiccionales: las exportaciones son gravadas en la provincia de residencia del vendedor mientras que se le permite a los compradores computar crédito fiscal en su jurisdicción por sus importaciones. Con este mecanismo se consigue acercar la base imponible total del impuesto al valor agregado de la economía, aunque subsiste diferencia en tanto el monto agregado de las transacciones entre cada provincia no sean equivalentes.
- c) Crédito fiscal computable: en este caso el crédito fiscal corresponde al contenido en las compras y gastos efectuados tanto con vendedores de la misma jurisdicción como el proveniente de operaciones efectuadas en otras provincias, eliminándose así la exportación del impuesto.
- d) Ventajas y desventajas:**
 - a. Sistema de compensaciones interprovincial: Como permite computar el crédito contenido en las importaciones se produce una disminución en el impuesto a tributar de la jurisdicción del comprador, en tanto que la provincia de residencia del exportador ha percibido recaudación por una venta a ser consumida en otra, por consiguiente va a ser necesario implementar un sistema de compensaciones

entre fiscos provinciales mediante el cual las provincias exportadoras netas compensen a las importadoras netas.

b. Debido a que se permite tomar el crédito fiscal de las importaciones surge la posibilidad de efectuar una maniobra denominada “fraude de facturas de compras o de origen” que consiste en simular compras como provenientes de las jurisdicciones de alícuotas más elevadas aumentando así fraudulentamente el crédito fiscal computable. Las empresas con sedes en diferentes provincias pueden utilizar un mecanismo similar para sus precios de transferencia y también se pueden disfrazar ventas a consumidor final como ventas intermedias a otras jurisdicciones con tasas inferiores.

Esta posibilidad implica que los mecanismos de coordinación interprovincial deban avanzar mucho más allá de un software de liquidación y compensación ya que se deben establecer sistemas de acceso a información cruzada que le permitan a los fiscos provinciales fiscalizar los créditos fiscales declarados por las importaciones. Esta situación se ve agravada por el hecho de que no existe un incentivo económico para el fisco de destino en la verificación del crédito fiscal informado por importaciones ya que va a ser compensado por ese monto.

También surge la alternativa de simular ventas finales como intermedias en connivencia con un contribuyente de otra jurisdicción permitiéndole cómputo de crédito fiscal por esta operación simulada.

c. Se mantiene parcialmente la posibilidad de otorgar incentivos a la radicación mediante la aplicación de alícuotas inferiores y el sesgo antiexportador.

El IVA destino pago diferido:

- a) Principio: Las operaciones son gravadas en la provincia en la cual se produce el consumo final o intermedio del bien o servicio objeto de la transacción.
- b) Tratamiento de las Ventas interjurisdiccionales: las mismas se encuentran exentas o si se quiere gravadas a tasa cero de forma tal que las facturas de ventas a otras provincias son efectuadas a valor neto sin incluir ni discriminar débito fiscal.
- c) Crédito fiscal computable: En este método los créditos fiscales computables corresponden a las compras de bienes y servicios realizadas dentro de la jurisdicción, mientras que las importaciones no permiten el cómputo de crédito alguno. Esta disposición es lo que le da la característica de “diferido” ya que el impuesto por el valor agregado de los bienes y servicios importados no es abonado por el exportador al momento de su venta sino que es pagado en un momento posterior cuando el importador vende los bienes y servicios producidos con ellos, como consecuencia de no poder deducir crédito fiscal por sus importaciones.
- d) Ventajas y Desventajas:

- a. Habilita la posibilidad de fraude de destino en las ventas mediante el mecanismo denominado “paseo de facturas” que consiste en simular una venta intrajurisdiccional mediante su división ficticia en dos operaciones interjurisdiccionales gravadas a tasa cero en ambos casos.
- b. Se depende de la contabilidad de los contribuyentes para identificar e destino final de las ventas y por consiguiente la determinación de si las mismas van a estar alcanzadas o no por el impuesto existiendo un fuerte incentivo a declarar ventas locales como interjurisdiccionales.
- c. Consigue que la base imponible total del impuesto sea igual al consumo agregado de la economía, respetando cabalmente el concepto de gravar exclusivamente el valor agregado y eliminando la posibilidad de distorsión en los precios relativos.
- d. No hay incentivo alguno referido a la radicación espacial de las firmas eliminando así la posibilidad de guerras tributarias.
- e. Elimina el sesgo antiexportador del iva origen, sin embargo puede surgir una dificultad para las provincias que son productoras y exportadoras netas, las cuales por una parte pueden ver disminuida su recaudación y además se pueden ver obligadas a establecer complejos mecanismos de devolución de crédito fiscales a aquellas empresas que por vender preponderantemente su producción a otras jurisdicciones (es decir gravadas a tasa cero) acumulen saldos a favor de carácter permanente.
- f. La característica de pago diferido genera una demora en la percepción del tributo por parte del fisco de la provincia de destino.
- g. Hace innecesaria la implementación de mecanismos de compensación y la coordinación entre los fiscos que se limita a la uniformidad de la base imponible y el intercambio de información para la fiscalización.
- h. Surge una complicación adicional para el reembolso de iva a las exportaciones en la parte de crédito fiscal proveniente de importaciones cuando este ha sido percibido por otra jurisdicción. La solución sería que las importaciones sean gravadas con una tasa compensatoria por el gobierno federal que se suma a tasa nacional y luego se encargue de efectuar el reembolso de ambos impuestos.
- i. A diferencia de lo expresado cuando se trata el iva origen en este caso el impuesto se aplica cabalmente sobre el consumo y por consiguiente desde el punto de vista del rendimiento fiscal es más conveniente para las provincias consumidoras e importadoras netas.
- j. Esta forma de aplicación del impuesto induce el turismo tributario en el caso de compras de bienes y servicios de consumo final, principalmente entre provincias cercanas y para el caso de bienes de y servicios fácilmente transportables y de alto valor como pueden ser los automóviles.

El IVA destino parthilado:

- b) Principio: Es la alternativa sugerida por el prestigioso tributarista brasileño Varsano y consiste en que los estados subnacionales gravan las ventas intraestadales a la alícuota fijada por su legislación, mientras que las ventas interestadales son gravadas por el estado a tasa cero, pero el gobierno central le adiciona una tasa “federal” suplementaria equivalente a la tasa estadual, de manera tal que el débito fiscal total en cada estado es igual para todas las operaciones independientemente del destino de las mismas buscando eliminar así el incentivo al “paseo de facturas”.
- c) Tratamiento de las ventas interjurisdiccionales: las ventas interestadales son gravadas a tasa provincial cero pero la alícuota federal suplementaria iguala el débito fiscal de todas las operaciones, evitando así la exportación del impuesto ya que este iva suplementario no es cobrado por el estado de origen sino por el gobierno federal que lo reconoce como crédito fiscal federal para el importador.
- d) Crédito fiscal computable: Los contribuyentes deberán efectuar dos ddjj de iva una federal y otra estadual, el crédito fiscal de las compras internas es computable en la ddjj subnacional y el proveniente de la alícuota suplementaria de las compras interestadales es computable en la ddjj federal.
- e) Ventajas y Desventajas:
 - a. Un problema a solucionar es la necesidad de establecer un mecanismo de coparticipación por la recaudación derivada de la alícuota suplementaria de ventas interestadales a consumidores finales, las cuales no generan crédito fiscal computable.
 - b. La igualación del débito fiscal en la jurisdicción de origen no elimina la posibilidad de fraude de destinos ya que la potestad de computar como crédito fiscal federal la alícuota suplementaria habilita la maniobra de tratar de maximizar el mismo mediante operaciones simuladas.
 - c. Hace necesaria la participación activa del gobierno nacional en la administración tributaria de los IVA provinciales sin que exista incentivo alguno para hacerlo.
 - d. Elimina la distorsión de precios relativos consecuencia de gravar una base imponible superior al valor agregado total.
 - e. Dado que cada contribuyente tendrá un doble saldo de impuestos, uno estadual y otro nacional, deberá determinarse si se podrán o no compensar los negativos con los positivos y por consiguiente depositar solamente la diferencia. En el caso de aceptar el neteo de la posición deberá establecerse un mecanismo de compensación nación-provincias que periódicamente establezca las remesas necesarias para ajustar los ingresos con los saldos declarados.

El IVA destino radial:

- b) Principio: Esta alternativa supone involucrar también activamente al gobierno federal ya que toda exportación será gravada a tasa cero con respecto al IVA provincial pero se le debe adicionar un débito fiscal similar al vigente en la jurisdicción del vendedor a ser declarado en la DDJJ nacional. Por el contrario el importador tiene derecho a computar como crédito fiscal para su IVA provincial el producto del valor neto de la operación por la alícuota vigente en la jurisdicción de destino, de esta manera su crédito computable lo es a la tasa de la provincia del importador y no de la de origen como en el caso del IVA origen modificado.
- c) Tratamiento de las ventas interjurisdiccionales: Si bien son gravadas a tasa cero, se le adiciona una alícuota suplementaria para el gobierno central idéntica a la tasa vigente para las operaciones locales.
- d) Crédito Fiscal Computable: El importador tiene la posibilidad de computar crédito fiscal por sus compras en otra jurisdicción pero no según la alícuota vigente en la jurisdicción del vendedor sino en base a la vigente en su provincia.
- e) Ventajas y Desventajas:
 - a. Necesita involucrar activamente al gobierno federal en la administración del tributo provincial, debiendo diseñarse un mecanismo de coordinación con el gobierno nacional a las provincias que contemple la coparticipación por las ventas interprovinciales destinadas a consumo final y la compensación entre débitos y créditos por las destinadas a consumo intermedio.
 - b. Además de su participación en la administración del tributo el fisco
 - c. federal asume un resultado económico indeterminado como consecuencia de la diferencial de alícuotas existente entre el débito percibido de los exportadores y el reconocido a los importadores.
 - d. No desaparece completamente el incentivo al pase de facturas ya que conviene simular compras a aquellas jurisdicciones que tengan alícuotas inferiores debido a que se paga el débito conforme a esa tasa y se computa como crédito el derivado de la mayor alícuota vigente en la jurisdicción de destino.

El IVA destino compensatorio:

- b) Principio: Esta opción propuesta por Mc Lure es una variante del partilhado consistente en que la alícuota suplementaria federal en cambio de ser igual a la tasa vigente en cada estado, es un promedio ponderado de las de todos los estados del país.
- c) Ventajas y Desventajas
 - a. Si bien el uso de una tasa promedio evidentemente supone una disminución en la dispersión de las alícuotas que pueden alcanzar las operaciones interjurisdiccionales, no elimina la posibilidad de fraudes de destino.
 - b. Mantiene la necesidad de mecanismos de compensación para las ventas interjurisdiccionales a consumidores finales.

El IVA destino prepago:

- a) Principio: Es una variante del IVA destino que busca evitar el diferimiento del pago, existiendo dos alternativas. Por una parte se le puede obligar al exportador a cargar en la factura de exportación la tasa de IVA vigente en la jurisdicción de destino y mediante un sistema de compensación interprovincial distribuir la recaudación entre las diferentes provincias según el destino de las ventas. La segunda posibilidad consiste en exigir a los importadores como requisito indispensable para que no se le cobre IVA en las exportaciones la presentación de una boleta de depósito en el fisco de su provincia del impuesto correspondiente a la operación.
- b) Ventajas y Desventajas
 - a. Soluciona el desfase financiero derivado del pago diferido del IVA, pero no elimina el incentivo al fraude de destino de ventas.
 - b. También surge incentivo al fraude en el origen de los certificados de prepago de IVA que conviene adquirirlos en aquellas jurisdicciones de menor alícuota.

El IVA destino integrado viable:

- a) Principio: Mediante un acuerdo interprovincial se establece que las ventas a responsables inscriptos de cualquier jurisdicción son alcanzadas a tasas uniformes mientras que mantienen la soberanía para fijar las alícuotas correspondientes a las ventas consumidores finales. El supuesto implícito en esta alternativa es que las ventas a consumidores finales son mayoritariamente intraprovinciales y son realmente las que impactan sobre la recaudación debido a que en las transacciones intermedias los débitos y créditos se compensan mutuamente.
- b) Tratamiento de las ventas interjurisdiccionales: En este caso no se efectúa distinción de las ventas por el destino de las mismas sino que la diferencia la marca la situación impositiva del comprador.
- c) Crédito Fiscal Computable: Toda compra con IVA discriminado genera crédito fiscal independientemente del origen de la misma
- d) Ventajas y Desventajas:
 - a. Debe establecerse un mecanismo de coparticipación que permita distribuir la recaudación originada en ventas a comerciantes inscriptos ya que no existe una discriminación del destino de las mismas efectuada por el contribuyente.

Si bien soluciona el problema derivado de la posibilidad de fraude de destino, surge la posibilidad de fraude de condición del comprador aprovechando posibles diferenciales de alícuotas entre la de operaciones internas y de exportaciones.