

PROVINCIA: SANTA FE

CONSEJO FEDERAL DE INVERSIONES.
“FINANCIAMIENTO PROPIO PROVINCIAL: ANÁLISIS
Y PROPUESTAS SUPERADORAS

Dra. Claudia C. Ameriso
CP Élica Benitez
Dra. Mariana Heredia
CP Paula Nonis

INFORME FINAL | OCTUBRE, 2022

Índice

RESUMEN.....	3
1.INTRODUCCIÓN.....	4
2.POLÍTICA FISCAL: SISTEMA TRIBUTARIO.....	7
2.1 Algunas consideraciones.....	10
3. CONTEXTO LATINOAMERICANO: SISTEMAS TRIBUTARIOS EN AlyC.....	13
3.1 Países federales de AlyC.....	15
3.2 República Argentina.....	26
4. PROVINCIA DE SANTA FE.....	38
4.1 Relevamiento económico-financiero.....	41
5. DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN ARGENTINA.....	62
6.CLASIFICACIÓN DE TRIBUTOS.....	73
7.ALGUNAS REFLEXIONES. FORMULACIÓN DE UNA PROPUESTA.....	121
7.1 Cambios sugeridos para el corto plazo.....	123
7.2 Cambios sugeridos para el mediano plazo.....	126
7.3 Cambios sugeridos para el largo plazo.....	133
8.CONSIDERACIONES FINALES.....	139
9. BIBLIOGRAFÍA.....	143

Índice de Gráficos

Figura 1: Distribución de la proporción que representa para cada provincia la recaudación por el impuesto a los Ingresos Brutos	12
Figura 2: Composición de ingresos tributarios, 1990-2019 (% PIB).....	20
Figura 3: Ingresos tributarios 2019 (en % del PIB y de la recaudación)	21
Figura 4: PBI en millones de pesos del año 2004	42
Figura 5: Inflación y dólar.....	43
Figura 6: Evolución del PBG a precios constantes del año 2004 (en miles de pesos).....	43
Figura 7: Crecimiento del PBG a precios constantes del año 2004.....	44
Figura 8: Evolución del PBG a precios constantes del año 2004 (en miles de pesos) por sectores (bienes y servicios).....	45
Figura 9: Evolución de la composición del PBG a precios corrientes por sectores.....	46
Figura 10: Evolución de la composición de los Sectores Productores de Bienes en el PBG a precios constantes por sectores.....	47
Figura 11: Evolución de la composición de los Sectores Productores de Bienes en el PBG a precios corrientes por sectores.	48
Figura 12: Composición del sector agrícola ganadero en el año 2019 (precios constantes).....	49
Figura 13: Evolución total del sector cultivos agrícolas (a precios constantes del año 2004)	49
Figura 14: Evolución del sector cultivos agrícola, discriminado por tipo de cultivo (a precios constantes del año 2004).....	50
Figura 15: Evolución del sector ganadero a precios constantes del año 2004	52
Figura 16: Evolución del sector ganadero a precios constantes del año 2004	53
Figura 17: Evolución de los sectores industria manufacturera a precios constantes	53
Figura 18: Participación Tributos Presupuesto Consolidado	55

Figura 19: Participación Tributos Presupuesto Consolidado	56
Figura 20: Variación real IPT y GPT (i.a.%). Periodo 2010 -2020	56
Figura 21: Presión Tributaria Santa Fe	57
Figura 22: Gráfico 19: Evolución de los recursos financieros corrientes totales de la provincia de Santa Fe (en miles de pesos) y proporción entre recursos corrientes y de capital	57
Figura 23: Ingreso Público Total, evolución y composición	58
Figura 24: Recursos Tributarios Propios/ Ingresos Públicos Total.....	59
Figura 25: Distribución Ingresos tributarios Provincia de Santa Fe.....	59
Figura 26: Evolución de los ingresos tributarios totales en la Provincia de Santa Fe - enero 2016 a diciembre 2020 (en millones de pesos corrientes).....	60
Figura 27: Proporción de ingresos tributarios de la provincia de Santa Fe, diciembre 2020	60
Figura 28: Evolución Gasto Público Total en valores corrientes.....	61
Figura 29: Evolución Gasto Público Total en valores corrientes.....	62
Figura 30: Ingresos tributarios de la Provincia de Santa Fe, según fuente de procedencia. Año 2021	71
Figura 31: Ingresos por tipo de Impuesto con relación a los Ingresos tributarios provinciales de la Provincia de Santa Fe. Año 2021	72
Figura 32: Participación de Ingresos Brutos en los Ingresos Fiscales de la Provincia de Santa Fe. Año 2021	72
Figura 33: Propuesta de implementación de la reforma tributaria	123
Figura 34: Recaudación Impuestos Provinciales Santa Fe- Año 2021	125
Figura 35: Cantidad de contribuyentes antes y después de unificar sistemas simplificados	130
Figura 36: Distribución de ingresos fiscales según desarrollo de los países	133

Índice de Tablas

Tabla 1: Participación de gastos y recursos por nivel de gobierno, para 2012	18
Tabla 2: Estructura vertical del sector público en % (2012)	23
Tabla 3: Atribución de los ingresos tributarios a los subsectores de la Administración Central	26
Tabla 4: impuesto sobre los bienes personales recaudación anual (en millones de pesos)	112
Tabla 5: Lineamientos Generales Reforma Tributaria Provincial.....	134

Índice de Ilustraciones

Ilustración 1: Plantaciones de soja en la provincia de Santa Fe.....	51
--	----

RESUMEN

Uno de los conflictos más comunes de una federación es la existencia de fricciones entre los distintos niveles de gobierno con respecto a la generación y distribución de recursos, y Argentina no es la excepción.

La centralización de la imposición plantea problemas de falta de responsabilidad fiscal en los niveles inferiores de gobierno que deciden el gasto, pero no enfrentan el costo político de su financiamiento.

El principal argumento en favor de la descentralización radica en que, los gobiernos subnacionales poseen mayor conocimiento, sensibilidad y capacidad de respuesta con respecto a la diversidad de preferencias y necesidades de su población, lo cual permite que existan instrumentos fiscales efectivos para el desarrollo regional.

En nuestro país, la búsqueda de una sociedad integrada territorialmente sigue siendo una asignatura pendiente. Esta situación demanda reformas en las políticas públicas entre ellas, la fiscal.

La política tributaria tiene la capacidad de redistribuir los recursos de los cuales dispone una comunidad. El Estado obtiene ingresos de distintas fuentes, aunque la principal es la recaudación de impuestos.

El IBB es de gran importancia dentro de la recaudación de todas las provincias. Por ello, cualquier cambio requiere activar una fuente alternativa de recursos. Se caracteriza por ser un impuesto regresivo al aplicarse en toda la cadena de producción y comercialización sin posibilidad de deducción, termina encareciendo el bien o servicio en un efecto cascada que conspira contra el poder adquisitivo de la población y contra la competitividad internacional. La eliminación/disminución de sus efectos lesivos está entre las tareas pendientes.

Para la implementación de cambios en el esquema de financiamiento provincial, se proponen etapas a corto plazo como mejoras en la gestión tributaria provincial, profundización en el intercambio de información con agencias públicas y mejoras en los catastros valuatorios; a mediano plazo se plantea la re-evaluación de asignaciones de funciones y armonización de normas; y a largo plazo se sugiere eliminar parcialmente IBB, e introducir un IVA provincial, evaluar que el Impuesto sobre Bienes Personales pase a la órbita de la provincia, la creación del Impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes y de un Impuesto a las Ganancias Provincial para PH.

1.INTRODUCCIÓN

Los sistemas tributarios tienen como principal objetivo recaudar ingresos para el funcionamiento del Estado, proveer bienes y servicios públicos y financiar el gasto público social, entre otras acciones. Es frecuente también, que los gobiernos usen la estructura tributaria para promover ciertos objetivos de política económica, entre ellos el de incentivar el ahorro y la inversión, estimular el empleo o proteger la industria nacional y/o promover o desincentivar consumos de ciertos bienes y servicios (Agostini y Jorratt; 2013).

Se pregunta el Prof. Romero (2003): ¿qué fuerzas son las que condicionan la estructura fiscal de un país? o, lo que es igual: ¿qué fuerzas condicionan la presencia actual y futura de los diversos impuestos en una estructura fiscal dada? Enseña que las respuestas que los hacendistas han tratado de ofrecer a estas decisivas preguntas pueden ordenarse según la utilización de tres aproximaciones diferentes:

a) Han sido varios los hacendistas que han tratado de relacionar la estructura fiscal con las fases del desarrollo económico. Quizá los dos análisis más destacados a este respecto, son los de H. Hinrichs y R. Musgrave.

b) Una interpretación diferente de los factores condicionantes de la estructura fiscal es la ofrecida por los sistemas fiscales históricos. Como Schmolders afirma, la creación de las estructuras fiscales se realizó en Europa a partir de dos conceptos diferentes que configuraron estructuras tributarias distintas: impuestos reales e impuestos personales.

Estos dos sistemas tributarios están separados por dos conceptos económicos muy distintos que constituyen el objeto de la imposición directa. Los sistemas reales que pretenden gravar el producto (resultado económico asociado a un proceso de producción, en su más amplio sentido) y los sistemas personales que procuran gravar la renta.

Desde comienzos del siglo pasado el sistema de distribución personal de los impuestos basado en la renta se abre paso como una forma “moderna” de entender la imposición y plegar a las exigencias valorativas de las diferentes sociedades y a las características que las distintas economías fueron incorporando al lograr su desarrollo con el transcurso del tiempo.

c) La estructura fiscal de un país recibe periódicamente impulsos de cambio que provienen del diseño de reformas fiscales, cuyo propósito rector permite conocer las estructuras tributarias que se proponen y los cambios que se propugnan para el cuadro de impuestos vigentes.

No es ninguna novedad que la política tributaria transita entre consensos y conflictos. Podrá haber consensos en cuanto a la necesidad de corregir la baja capacidad recaudatoria, en lo referido a reducir la evasión fiscal, en lo que hace a iniciar acciones globales para reducir la elusión proveniente de las multinacionales y de los individuos de elevado patrimonio, en evitar distorsiones en la aplicación de los impuestos; pero perduran disensos significativos en cuanto a los objetivos últimos de los sistemas tributarios. El objetivo de favorecer la redistribución del ingreso y la riqueza mediante estos instrumentos enfrenta objeciones; de hecho, la idea de fortalecer determinados tributos y las acciones destinadas a ello suscita amplios conflictos de interés. Ello se explica por muchas razones que dan cuenta de la imposibilidad de llevar a cabo reformas significativas por la multiplicidad de intereses y de presiones sectoriales provenientes de diversos actores políticos y sociales.

Nos recuerda el Prof. Romero que la suma total de impuestos existentes en un país en un determinado momento constituye su “estructura tributaria” que es siempre el producto de la historia fiscal de cada país. La existencia de los distintos impuestos, su configuración, la técnica utilizada en su aplicación y su posible desarrollo futuro están estrechamente ligados a la peculiar evolución histórica en cada país.

Agrega que la doctrina se muestra más exigente cuando se enfrenta con la noción de sistema tributario, concepto que no sólo implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, sino de éstos con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición; concluyendo que un sistema tributario es racional cuando responde a lo fines políticos del Estado y al esquema de vida social que éste intenta realizar.

Las diferentes responsabilidades de gastos y recursos que asumen los distintos niveles de gobierno, si bien pueden resultar equilibrados en conjunto, originan en muchos casos un desequilibrio fiscal vertical (brecha vertical), que significa que los niveles inferiores de gobierno gastan más de lo que recaudan, y, en contrapartida, el gobierno central recauda más de lo que le exigen sus erogaciones. Expertos señalan que nuestro país exhibe, por un lado, una brecha vertical que se ha ido ampliando con el tiempo, en la medida en que el gobierno nacional centralizó la recaudación de las principales fuentes tributarias y, en contrapartida, se verificó una tendencia a la descentralización del gasto, especialmente el destinado a la finalidad social. Mientras la Nación incrementó fuertemente su participación en la recaudación y la disminuyó en el gasto, en los gobiernos subnacionales se dio el efecto contrario. A su vez, existe una brecha horizontal que tiene una raíz histórica, que concentra el PBI en algunas pocas jurisdicciones (CABA, Buenos Aires, Santa Fe, Córdoba, Mendoza) con las implicancias que ello genera.

En consecuencia, las relaciones financieras entre Nación y Provincias, a lo largo de las últimas décadas, han ganado la complejidad suficiente para convertirse en un tema prioritario en la agenda político-económica; a punto tal que desde 1992 las soluciones formuladas para resolverlas -temporalmente- han tomado la forma de

pactos federales, acuerdos fiscales, consensos fiscales, olvidando el verdadero significado de “república federal” adoptado por nuestra Constitución Nacional (CN).

Aunque la asignación de responsabilidades del gasto a los gobiernos sub-nacionales es importante, la forma en cómo se financian tales servicios es una preocupación clave. El financiamiento puede ser logrado mediante diferentes modalidades: a) generación de recursos propios, ya sean tributos u otros ingresos no tributarios (regalías, tasas, derechos, etc.); b) transferencias intergubernamentales, c) endeudamiento sub-nacional y/o d) una combinación de las tres.

En Argentina, la suficiencia recaudatoria de las provincias es un tema pendiente. El impuesto que se replica en todas las jurisdicciones provinciales y el de mayor recaudación es el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIB). Batíz^[2] opina que pocos gravámenes en el país tienen un rechazo tan contundente y mayoritario como IIB: empresarios, economistas y tributaristas coinciden en calificarlo como “regresivo” por entender que al aplicarse en toda la cadena de producción y comercialización sin posibilidad de deducción, termina encareciendo el bien o servicio en un efecto cascada que conspira tanto contra el poder adquisitivo de la población como contra la competitividad internacional, al tiempo que induce a la informalidad. Sin embargo, ese repudio generalizado no se traduce en su derogación o, aunque sea, en una disminución de sus alícuotas. Los intentos de ello se remontan a 1993 y desde entonces IIB sale indemne de todos los avances en su contra. Y lo que es peor -dice- con aumentos diferenciados en sus alícuotas.

En junio de 2020^[3] el presidente Fernández hizo referencia a la necesidad de un plan para lograr la recuperación económica post pandemia que contenga entre sus medidas la implementación de una reforma impositiva con criterio progresivo que incluya entre sus modificaciones la del impuesto a las Ganancias, siendo su objetivo central, lograr un sistema tributario que fortalezca el crecimiento económico, bajar la presión fiscal a las pymes y favorecer la creación de empleo.

Gervasoni y Porto (2013) concluyen que el gran desafío que plantea el federalismo argentino, tanto en lo político como en lo económico, es superar las fuerzas que debilitan la estructura y el funcionamiento del sistema federal. Esas fuerzas son de dos tipos: a) la intromisión del gobierno central que disminuye el poder de los gobiernos descentralizados y puede llevar a la destrucción de la estructura federal y b) los comportamientos oportunistas de los gobiernos descentralizados que buscan obtener beneficios para sus jurisdicciones transfiriendo los costos al resto del país. La estabilidad y gobernabilidad del sistema fiscal es un delicado equilibrio entre esas dos fuerzas.

La economía argentina enfrenta serios desafíos. Un diseño más federalista del sistema tributario, retornando a las fuentes constitucionales seguramente puede ayudar a resolver algunos.

El presente trabajo se propone *“diseñar una propuesta viable y superadora del financiamiento propio, que les permita a los gobiernos provinciales, en el marco de sus competencias constitucionales, cumplir los roles que el siglo XXI le demanda a fin de contribuir al desarrollo económico sustentable y la competitividad de la economía propiciando la transformación económica y social que la ciudadanía merece”*.

2. POLÍTICA FISCAL: SISTEMA TRIBUTARIO

El sistema tributario es el reflejo de un pacto que es negociado entre el Gobierno y los agentes económicos sobre el monto de la carga fiscal y el tipo de impuestos. Tal proceso de negociación involucra al Poder Ejecutivo, al Legislativo, a los partidos políticos, a los sindicatos y a las distintas asociaciones empresariales, lo cual permite llegar a acuerdos sobre las tasas impositivas y la incorporación/modificación de impuestos.

La política tributaria tiene la capacidad de redistribuir los recursos financieros de los cuales dispone una comunidad entre los miembros que la forman. Por tanto, el Gobierno a través del manejo de los impuestos puede favorecer el crecimiento o la estabilidad, el ahorro o el consumo, la inversión productiva o la inversión financiera, etc. El Estado obtiene ingresos de distintas fuentes, aunque la principal es la recaudación de impuestos. Así, tiene la capacidad de transferir recursos de unos individuos, sectores, regiones y ramas de la economía a otras; donde la política tributaria se consolida como el instrumento más poderoso con que cuenta, para influir en la asignación de los recursos y en la distribución del ingreso y la riqueza.

Un elemento importante que debe ser considerado es que el sistema tributario tiene que ser estructurado de tal forma que permita dar una cobertura continua de los gastos del Gobierno a través del tiempo, buscando la sustentabilidad de este. Una de las vías para conseguirlo sería incrementar paulatinamente el número de personas registradas en el padrón de contribuyentes, sobre todo incorporando al sector informal de la economía a la actividad económica formal y legal, entre otros objetivos relevantes.

Sostiene Spisso (2000) que la Constitución es un conjunto de principios y normas que integran un sistema orgánico, cuyas disposiciones deben interpretarse armónicamente en función de la filosofía política que las inspira. Conforme el texto constitucional argentino en vigencia, el régimen político o forma de Estado federal (art. 1) plantea el desafío adicional de proponerse alcanzar el desarrollo humano con justicia social, equidad regional y pleno respeto de la unidad en la diversidad, en el marco del reconocimiento de las autonomías locales por la vigencia del principio de subsidiariedad.

El régimen federal adoptado se ha visto desvirtuado a lo largo del transcurso de nuestra historia institucional, por el avance desmedido del poder central. Consecuencia de dicho proceso -entre otras, no menos importantes- se ha producido el deterioro económico de las provincias, resultado de una dotación insuficiente de recursos, o insuficientemente explotados, y del impacto de las políticas nacionales que han creado una dependencia financiera de los Estados particulares hacia el Tesoro Nacional (Frías; 1980).

El estado de la cuestión pone de manifiesto que el imperativo de la hora actual es hallar nuevas fórmulas para el ejercicio racional del poder tributario por parte de la Nación, las provincias y las municipalidades, de forma de posibilitar la plena realización del programa constitucional en un marco de respeto por los derechos fundamentales (Spisso; 2000).

Uno de los conflictos más comunes de una federación es la existencia de fricciones entre los distintos niveles de gobierno con respecto a la generación y distribución de recursos, y Argentina no es la excepción.

Informa el IERAL (Dic./2004) que la introducción de impuestos en mercados generalmente crea distorsiones que implican costos en términos de eficiencia económica, al alterar las decisiones de consumo, así como de producción e inversión. La competitividad de las empresas viene determinada esencialmente por el nivel de costos asociados a su estructura productiva. La política impositiva sub-nacional, al gravar más fuertemente las actividades económicas, incrementa directa e indirectamente esos costos afectando negativamente la competitividad, el nivel de producción, el nivel de los precios de los productos e insumos y la rentabilidad de las empresas.

Hoy, la agenda exige reflexionar seria y profundamente en esa dirección. La economía argentina enfrenta serios desafíos; un mejor diseño del sistema tributario puede ayudar a resolver algunos. Existe un alto grado de consenso sobre la necesidad de reforma del sistema fiscal y tributario actual, aunque no parece ocurrir lo mismo con relación a cómo hacerlo. Avanzar en este sentido es un imperativo que requiere lograr consentimientos que dependerán principalmente del entendimiento que el gobierno de la Nación y las Provincias estén dispuestos a alcanzar.

Se impone lograr un adecuado equilibrio institucional en el desenvolvimiento de los distintos niveles de gobierno de modo que los tributos no absorban una parte sustancial de la renta y/o capital de los particulares y, por lo tanto, no afecte el derecho de propiedad y el desarrollo regular de sus actividades. Es central, que la política tributaria no sea considerada como herramienta de recaudación únicamente sino, en mayor medida, como estímulo para el desarrollo de los distintos sectores.

Expertos (CPCECABA, 2015) han resumido que el sistema tributario argentino está asentado en tributos de carácter indirecto, tanto a nivel nacional como a nivel

provincial. En el caso del gobierno federal, ello es consecuencia de la creación de impuestos indirectos que se hicieron muy relevantes, 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 que el de la inflación.

De lo anterior puede concluirse que tanto el nivel como la composición actual de la carga tributaria argentina están generando, entre otros, los siguientes efectos:

- Una parte importante de la carga tributaria total se apoya en impuestos distorsivos, como los Derechos a la Exportación, el Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios y el Impuesto sub-nacional a los Ingresos Brutos; creando ineficiencias en la asignación de recursos y una pérdida de competitividad de la producción argentina.
- La alta concentración de la carga tributaria en impuestos indirectos afecta fuertemente a la equidad del sistema, generando una mayor demanda de redistribución a través de otros instrumentos, como el gasto público.

La trayectoria en la conformación de la estructura de ingresos de las Provincias Argentinas ha recorrido un camino disímil que obliga a repensar seriamente la política tributaria y fundamentalmente la coparticipación federal; tanto la distribución primaria como la secundaria merecen una revisión general. Por lo menos así lo entendieron los Constituyentes de 1994 al votar la Disposición Transitoria 6ª que ordena que antes de 1996 debía sancionarse una nueva ley. Sin embargo, aún mantiene su vigencia la aprobada en 1988.

En efecto, los representantes de ninguna provincia, ya sea que representen al Pueblo de esta -en el caso de los diputados- o al Estado Provincial -en el caso de los senadores- estarán dispuestos a votar una ley que recorte la distribución secundaria que cada una de ellas recibe en virtud de la ley vigente. Por lo tanto, la discusión siempre se plantea en el marco de un “juego de suma cero”. Asimismo, si sólo se cambiase la distribución primaria en favor de las provincias, lo que éstas obtendrían de recursos extra debería ser resignado por el gobierno nacional. Si en cambio, las reformas exclusivamente fueran en la distribución secundaria comportaría la existencia de provincias “ganadoras” a expensas de otras que resultarían “perdedoras” con la modificación.

Resulta evidente, la dificultad de obtener el suficiente consenso por parte de todos los actores involucrados para lograr corregir el estado actual de la situación. Ello no elude las señales de la necesidad de una transformación y un nuevo marco regulatorio integral para la generación y reparto de los recursos.

Recientemente, en su libro "Argentina Primero", Redrado (2022) ha escrito "... Es hora de hablar de soluciones a través del impulso de las principales variables de la economía: deben expandirse el consumo, las exportaciones y la inversión, todo en conjunto y en forma sincrónica.

A fin de lograr estos objetivos múltiples, postula que será necesario trabajar en herramientas no convencionales:

- Una modernización tributaria que simplifique y reduzca la presión impositiva sobre las familias y las empresas, una reingeniería y
- La desburocratización del sector público con la incorporación de inteligencia artificial para cambiar los procesos de gestión,..."

En particular, en lo referido al financiamiento propio provincial -objeto del presente trabajo- nos proponemos contemplar/pensar opciones en ese sentido; sin por ello dejar de reconocer la existencia de múltiples acciones transversales de fortalecimiento fiscal de las provincias que además, seguramente coadyuvarán a una mejor gestión y recaudación por parte de los entes provinciales, tales como una reforma en las administraciones tributarias, que las dotarán de un desarrollo tecnológico integrado que acompañe el ciclo de vida del contribuyente, entre otros temas de relevancia.

En definitiva, reconociendo la realidad, nuestro aporte se propone avanzar en la búsqueda de fuentes de financiamiento propio provincial alternativas que permitan una progresiva sustitución/compensación de la recaudación que produce el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, fundamentalmente, tomando en cuenta que éste constituye la fuente principal de los recursos propios de las jurisdicciones provinciales.

La mayor recaudación propia provincial debería verse reflejada en una mayor independencia de recursos con los que se financian los gastos públicos locales. Esta mayor autonomía, respecto de los ingresos de origen nacional, debería incentivar el uso eficiente de los fondos públicos al existir un mayor control por parte de los contribuyentes y, en consecuencia, traducirse en una demanda menor de recursos al sector privado por parte del gobierno provincial para generar una mayor libertad económica para los individuos y empresas de Santa Fe.

2.1 Algunas consideraciones

Con base en lo dicho, el inicio de la presente investigación se encaminó en una primera instancia a la búsqueda de la información necesaria para poner de manifiesto el estado de situación económico-financiera provincial. A tal fin para un mejor abordaje, el trabajo se estructuró:

■ Marco normativo jurídico-tributario argentino: ya que, en un país federal como la República Argentina, en el cual coexisten diferentes niveles de gobierno con

potestades tributarias definidas constitucionalmente, en el que se perfila el poder de establecer tributos como principal recurso público para el financiamiento del gasto público, en base a las atribuciones tributarias y mecanismos de coordinación intergubernamental constitucional conferidas, debe constituir el punto de partida.

■ Información económico-financiera disponible: teniendo en cuenta que la coyuntura provincial se encuentra vinculada directamente a la situación nacional, se comenzó con una breve descripción del contexto económico nacional de los últimos 11 años (analizando el PBI, la inflación y el tipo de cambio). En segundo lugar, se realizó un análisis del Producto Bruto Geográfico provincial desde el año 2004, integrando una apertura por sectores para indagar sobre la estructura productiva, con el fin de esquematizar los sectores económicos destacados que traccionan a la economía santafesina. En cuanto a las estadísticas tributarias, se analizó la estructura impositiva, la evolución del déficit fiscal con relación a los ingresos, el gasto e ingreso público, la presión tributaria y una apertura sobre los recursos.

La segunda etapa de la pesquisa se enfocó en:

1. La selección de una batería de tributos -evaluando virtudes y defectos de cada tipo de recurso- analizando su posible integración y coordinación en un menú tributario viable y superador para el financiamiento propio provincial.
2. La consideración de esquemas de financiamiento propio alternativos que permitan ser utilizados en el ámbito sub-nacional para la consecución de sus fines colectivos, en función de la normativa vigente.
3. La elección de aquél/los modelo/s que provea/n una adecuada correspondencia fiscal, un rendimiento potencial y efectivo aceptable para el financiamiento provincial, con un costo de administración y cumplimiento razonable y que, en lo posible, minimice el coste de bienestar general de la sociedad.

A efectos de poder llevar adelante el trabajo comprometido en los tiempos previstos, y en consecuencia lograr avances que permitieran postular conclusiones fundadas en la realidad y que resultaran útiles para poder ser evaluadas seriamente, se consensó -oportunamente- con las autoridades provinciales, el compromiso de contar con la información cuantitativa necesaria, tanto de datos a nivel nacional como provincial, para que el estudio que se planificó originalmente no fuera exclusivamente teórico, sino que por el contrario, atendiera el contexto vigente en función de datos reales. *Lamentablemente, no fue posible disponer de la información solicitada.*

En consecuencia, se avanzó en un trabajo de investigación teórico-doctrinario sobre los aspectos enunciados.

Por ello, en este estudio se exploran diversas alternativas tributarias para la imposición provincial, examinando ventajas y desventajas de cada tipo de gravamen

a partir de un conjunto de atributos para tener en cuenta a la hora de efectuar recomendaciones de política sobre el diseño del sistema tributario provincial. Se mencionan las características de los impuestos con relación al rendimiento tributario, al efectivo cumplimiento del principio de correspondencia fiscal, así como el bajo costo de administración y cumplimiento, y en lo posible, aquéllos que minimicen su costo en bienestar. La propuesta es examinada a la luz de la experiencia internacional.

La eliminación/disminución de los efectos lesivos del impuesto a los ingresos brutos, presenta una frecuente discusión y siempre está entre las tareas pendientes en la República Argentina. Sin embargo, todos conocen que su supresión generaría necesariamente una ingeniería financiera exhaustiva que permita tener las cuentas fiscales en orden, dado que su incidencia en las finanzas provinciales es mayor al 50%, y en algunos casos llega a representar más del 90% (tal como se puede observar en la Figura 1).

Por tanto, realizar cambios tributarios de esta naturaleza, no debe soslayar que constituye una fuente de ingresos genuina provincial y más aún la complicación que puede generar realizarlo en sólo una sola provincia, en un esquema federal.

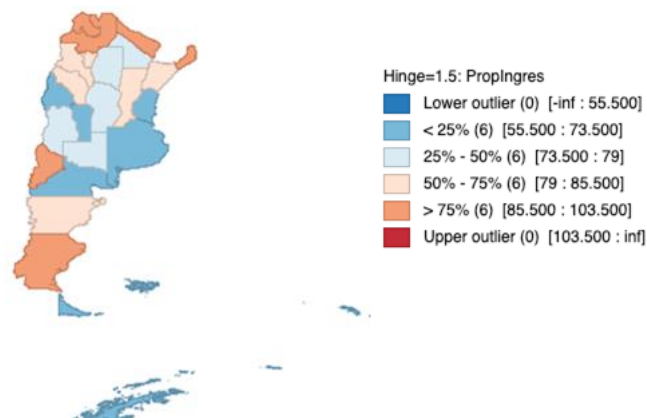


Figura 1: Distribución de la proporción que representa para cada provincia la recaudación por el impuesto a los Ingresos Brutos

Fuente: elaboración propia en base a Dirección Nacional de Recursos Provinciales RA.

En este sentido, Piffano -en 2005- ya argumentaba que “no es posible encontrar “un solo impuesto” capaz de generar similar rendimiento tributario que el impuesto sobre los Ingresos Brutos, a menos que se asuman alícuotas muy elevadas y alta evasión en algunos casos (Ventas Minoristas); sistemas complejos administrativamente sin lograr resolver los problemas de fraude, con asimetrías de

rendimiento marcadas a nivel de gobiernos subnacionales (IVA destino, con o sin pago diferido); problemas de compensaciones y eventual sesgo anti exportador en otros casos (IVA origen); mantenimiento de distorsiones no muy distintas de las actuales y complejidades administrativas adicionales (bi-etápico: mayorista-minorista); posibles distorsiones menores en regímenes simplificados (IVA o ventas minoristas de patentes o en base a módulos)".

Ahora, ¿por qué este impuesto es tan controversial? Básicamente porque presenta tres características que lo posicionan como un impuesto ineficiente: (1) es regresivo, dado que los consumidores finales son quienes en definitiva terminan pagando el impuesto, y éste termina impactando en mayor medida en aquellas familias que tienen menores recursos, en especial las que tienen baja o nula capacidad de ahorro. (2) es acumulativo, dado que debe ser pagado en todos los eslabones de la cadena de producción y servicios. Por lo tanto, tiene un mayor impacto en los bienes y servicios cuya cadena de producción presenta más eslabones, y (3) es indirecto porque quién lo liquida no es quién lo paga, sino que se traslada al precio y lo paga el consumidor final.

Es por ello por lo que se trata de buscar un esquema alternativo, donde podamos repensar el sistema tributario para que logre su mayor simplicidad, progresividad, que aliente la inversión y la creación de riqueza de la Nación.

1. CONTEXTO LATINOAMERICANO: SISTEMAS TRIBUTARIOS EN ALyC

Según informa la OCDE/2021¹, la región de ALyC² se caracteriza por una elevada heterogeneidad en términos de su nivel de ingresos fiscales. Los impuestos se recaudan, sobre todo, a través de la administración central o de las agencias federales; los gobiernos subnacionales dependen más de un sistema de transferencias de niveles superiores a niveles inferiores de gobierno para su financiamiento, que en el caso de los países de la OCDE.

A inicios de la década del 2010, los gobiernos subnacionales de ALyC ejecutaban en promedio alrededor de un 25% de los gastos públicos totales, lo que representó casi el doble del porcentaje registrado para 1985 (BID, 2015).

Para los países, de los que se dispuso de datos de recaudación subnacional en ALyC, los ingresos tributarios de la administración central constituyeron dos tercios o

¹ Los promedios y los datos comparables en ALyC y de algunos países pueden verse afectados por la falta de datos a nivel sub-nacional.

² El promedio del Caribe incluye siete países (Bahamas, Barbados, Belice, Guyana, Jamaica, Santa Lucía, y Trinidad y Tobago), Centroamérica y México, nueve países (Costa Rica, Cuba, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá y República Dominicana), y América del Sur, nueve países (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Paraguay, Perú y Uruguay).

más de toda la recaudación, mientras que ese monto correspondiente a los países de la OCDE fue del 60%. Brasil fue una notable excepción: la administración central recaudó un 43.2% de todos los ingresos en 2017.

Para los 19 países de ALyC (de los que se dispuso de datos para 2017), el porcentaje total de ingresos tributarios recaudados por los gobiernos subnacionales fue inferior al 8%, salvo en el caso de Argentina, Brasil y Colombia. En Brasil, los estados y los municipios recaudaron alrededor del 31% del total de los ingresos tributarios, lo que indica un alto grado de descentralización tributaria. Una gran parte del IVA (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação: ICMS) se recauda a través de los estados; mientras que en los casos de Argentina y Colombia la recaudación subnacional representó más del 15% del total de ingresos tributarios. Argentina presenta una sustancial recaudación a nivel provincial, que se explica en gran parte por su impuesto sobre los ingresos brutos, advierte el informe.

Los impuestos que con mayor frecuencia se asignan a los gobiernos subnacionales son los impuestos sobre la propiedad, los impuestos sobre vehículos motorizados, los impuestos sobre servicios específicos y las tasas municipales. El potencial de generación de ingresos de estos impuestos es mucho más limitado que el de los impuestos bajo la titularidad del gobierno central, tales como el IVA o el impuesto sobre la renta.

En los países miembros de la OCDE, las entidades subnacionales suelen tener impuestos con bases mucho más amplias. Una proporción significativa de la recaudación de los gobiernos subnacionales en estos países proviene de los impuestos sobre la renta y los beneficios (más de un tercio de la recaudación promedio total a nivel subnacional).

La informalidad limita la recaudación tributaria reduciendo significativamente la base imponible; la región pierde cantidades significativas de ingresos tributarios debido a la evasión de impuestos y la planificación fiscal agresiva. Los ingresos no recaudados debido al incumplimiento fiscal se calcularon en un 6.1% del PIB en 2018, principalmente en relación con el impuesto sobre la renta (3.8% del PIB) y el IVA (2.3% del PIB) (CEPAL, 2020). Muchos países de la región han implementado medidas para hacer frente a la evasión de impuestos, incluyendo el fortalecimiento de la capacidad de las autoridades tributarias y la implementación de programas de cumplimiento voluntario.

En cuanto a los bajos niveles de recaudación subnacional en ALyC -informan los expertos- también puede deberse a una capacidad administrativa y técnica inadecuada. Los impuestos sobre la propiedad, fuente habitual de ingresos subnacionales, requieren sofisticados sistemas y datos, por lo que su recaudación es costosa.

3.1 Países federales de ALyC³

Ya se ha dicho que, desde el punto de vista político, la esencia de un sistema federal es la división de las competencias entre un gobierno general que abarca a toda la nación y los gobiernos locales que lo integran, lo cual presupone la existencia de dos o más ámbitos de gobierno en un mismo país, entre los cuales existe coordinación en lugar de subordinación. Las prácticas de gobierno, sin embargo, están sujetas a los ordenamientos legales existentes en cada sociedad.

El federalismo, entendido en sentido amplio como “un principio de estructura y de organización de sistemas políticos, en el que miembros más o menos autónomos se fusionan en un todo superior, en el que, por lo tanto, el principio federativo o la federación debe ser el fundamento de la organización estatal” (Kilper y Lhotta, 1996) conlleva desventajas, tales como producir costos elevados y desequilibrios financieros, tiempos de decisión más lentos y, sobre todo, incoherencias y contradicciones en la regulación; pero también ventajas, entre las que se pueden citar la separación vertical de los poderes y, de esta manera, ser la expresión constitucionalizada de la diversidad histórica y de la pluralidad cultural y étnica; así como también, que en tiempos de crisis implican un nivel de democracia más alto. En muchos casos se ha demostrado que ha habido una ejecución de poderes más cercana a la población, que pudo tomar en consideración la situación específica de cada entidad territorial.

La estructura federal es utilizada en 28 de los 193 países reconocidos como independientes. No obstante ser un número reducido de Estados, más del 40% de la población mundial vive bajo este sistema. Igualmente, si se toman en cuenta características que podrían considerarse de tipo federal, como estados asociados, confederaciones, autonomías, diversas divisiones políticas regionales, entre otras, se constata que más del 70% de los países del mundo muestran de una u otra forma, un orden federal o elementos federativos y cierta organización descentralizada.

Algunas consideraciones acerca de la fiscalidad en los países federales de ALyC⁴:

República Federal de Brasil

Brasil, con vastas dimensiones continentales y 212 millones de habitantes es un país marcado por profundas desigualdades y por una enorme diversidad socio espacial. Estas características se evidencian en todos los niveles: entre las 4 regiones del país, en cada uno de los 27 estados que componen la Federación, entre cada uno de los 5.561 municipios y, de forma intensa, al interior de cada uno de estos entes federados, que representan el poder local.

³ No ha sido posible acceder a fuentes de información tributaria sistematizada y comparable para el abordaje del estudio de los países seleccionados.

⁴ Argentina se abordará al final.

La República Federal de Brasil es un sistema federativo constituido por la Unión, los Estados y, desde la Constitución Federal de 1988, por los Municipios, como entes federados, integrantes autónomos de la Federación. Constituye una federación democrática, de derecho y también de hecho.

La singularidad del sistema fiscal brasileño es que la descentralización no está basada en una opción de política pública y económica, formulada y ejecutada bajo la dirección del Gobierno Federal. Sus autoridades políticas y económicas no pueden adoptar ni cambiar la mayor parte de las relaciones intergubernamentales, según los objetivos y las apreciaciones trazadas a su libre arbitrio ya que la gran opción política por la descentralización fue tomada por los constituyentes, quienes elaboraron y aprobaron la Constitución de la República, vigente desde octubre de 1988. En la Asamblea Constituyente prevaleció la idea del vaciamiento fiscal y financiero del gobierno central y el concomitante fortalecimiento de los gobiernos estatales y municipales, especialmente el de las unidades de las regiones menos desarrolladas.

En la Federación brasileña, las relaciones del gobierno federal con los estados y los municipios, y de los gobiernos estatales con sus respectivos municipios, se caracterizan por su independencia, ya que tanto los estados como los municipios son entes federativos autónomos.

En el cuerpo del texto constitucional está inserta la atribución de competencias tributarias exclusivas de cada una de las tres esferas de gobierno, con la singularidad de atribuir importantes impuestos indirectos a los gobiernos sub-nacionales, el de circulación de mercaderías para los Estados y el de servicios en general para los municipios.

El texto constitucional detalla una serie de normas básicas para el cobro de tributos subnacionales, orientadas a asegurar a los entes una amplia autonomía. Lo mismo sucede con el reparto constitucional de impuestos: los porcentajes de participación, las limitaciones al direccionamiento de su uso y, en algunos casos, hasta el detalle de los criterios de prorrateo están explícitamente incluidos.

En el ámbito de las competencias de responsabilidades y gastos, la situación no es muy diferente. Aunque la Constitución repita alguna división intergubernamental de atribuciones, en la práctica hay superposición de tareas, especialmente con respecto a las profundas diferencias regionales, no sólo de las condiciones económicas y sociales, sino también de las capacidades ejecutivas de las administraciones públicas estatales y municipales.

Por tal motivo, los Constituyentes de 1988 optaron por el formato de las competencias concurrentes, para la mayor parte de las políticas sociales brasileñas. Esto quiere decir que cualquier ente federativo está constitucionalmente autorizado a implementar programas en las áreas de salud, educación, asistencia social, vivienda y saneamiento. Igualmente, ningún ente federativo está constitucionalmente obligado

a implementar tales programas. De todos modos, es importante destacar que la mayor parte de los gastos públicos subnacionales no provienen de las tareas delegadas por las esferas superiores de gobierno. Éstos son asumidos por la unidad inferior de gobierno, aunque no exista un acto que le atribuya formalmente la responsabilidad por su ejecución, so pretexto de atender a los intereses y necesidades de la comunidad local.

Por imperio de la Constitución Nacional, Estados y Municipios gozan de amplia autonomía para recaudar impuestos y demás tributos, para ejecutar sus gastos, para contratar servidores, definir los salarios y para contraer deudas. Los presupuestos y su ejecución son sometidos a sus propios organismos legislativos y no dependen de autorizaciones o evaluaciones, ex-ante o ex-post, del Gobierno Federal. La excepción la constituyen las transferencias llamadas voluntarias y los préstamos eventuales contraídos con órganos federales, aunque ambos tienen una dimensión reducida en el sistema fiscal. Los gobiernos subnacionales también gozan de un razonable margen de maniobra en el caso de grandes asignaciones federales vinculadas a programas de enseñanza básica y de salud pública, que funcionan como block grants⁵.

La recaudación tributaria está concentrada en cinco impuestos principales, que representan más del 70% de la recaudación total del país. Cuatro de ellos son recaudados por la Unión y el quinto, el más importante, que es el Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS), es recaudado por los estados.

La división de lo recaudado mediante los impuestos, entre los entes federados, es un mecanismo fundamental para armonizar las desigualdades regionales y para promover el equilibrio socioeconómico entre Estados y Municipios y por eso, ya la Constitución de 1946 había instituido el Sistema de Transferencias Fiscales. Actualmente, es el Tesoro Nacional, cumpliendo los dispositivos constitucionales, el que efectúa las transferencias de los recursos recaudados de forma centralizada, entre los entes federados, en los plazos y las formas legalmente establecidos.

Entre las principales transferencias de la Unión, a los Estados y a los Municipios, previstas en la Constitución, se destacan: el Fondo de Participación de los Estados y del Distrito Federal (FPE); el Fondo de Participación de los Municipios (FPM); el Fondo de Compensación por la Exportación de Productos Industrializados (FPEX); el Fondo de Manutención y el Desempeño de la Enseñanza Fundamental y de Valorización del Magisterio (FUNDEP) y el impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural (ITR).

Asimismo, como fuera expuesto, más allá de las transferencias determinadas por la Constitución Federal, la Unión transfiere recursos a los Estados y a los Municipios, a través de transferencias voluntarias, no sujetas a reglas legales de distribución.

⁵ Subsidios/subvenciones en bloque.

Estas transferencias se hacen, básicamente, a través de enmiendas enviadas por los Diputados al Congreso Nacional, y tienen como principal objetivo responder a necesidades locales específicas, para fortalecer la base de apoyo político.

Brasil tiene una importante autonomía fiscal⁶ a nivel estadual, con predominio de los estados en el nivel sub-nacional, y disparidades horizontales de gastos y recursos propios no compensadas con las transferencias.

Nivel de gobierno	Participación en porcentaje	
	Recursos	Gastos
Central	68,8	48,5
Estadual	25,0	28,7
Municipal	6,1	22,9

Tabla 1: Participación de gastos y recursos por nivel de gobierno, para 2012

Fuente: Porto, A.; Pineda Mannheim, C. y Eguino, H.; BID/2018

La descentralización dentro del sector sub-nacional (municipalidades/total sub-nacional) es tal que las municipalidades realizan el 44,3% para los gastos y recaudan el 19,6% para los ingresos.

Señalan los especialistas que una particularidad de Brasil es que los Estados exhiben una alta autonomía, mostrando una correspondencia fiscal del 72,1%. La literatura reconoce que el sistema tributario estadual adolece de importantes fallas, pero en una eventual reformulación debería imponerse la restricción de no alterar esa correspondencia fiscal.

En el nivel municipal, la autonomía es de solo un 27,1%, siendo un objetivo de política su rediseño y el mejoramiento de la administración tributaria de modo de incrementar la recaudación propia. Existe un desequilibrio horizontal en cuanto a los recursos propios que se traduce en un desequilibrio horizontal en cuanto a la disponibilidad de bienes públicos (medida con el gasto per cápita) a nivel de estados, municipalidades y en el total subnacional.

⁶ El estudio define la autonomía fiscal como el cociente entre los recursos propios y el gasto total sub-nacional. Este indicador, conocido también como “correspondencia fiscal media”, mide el grado en que un gobierno sub-nacional puede financiar sus gastos con recursos propios.

Estados Unidos Mexicanos

México es un país con alrededor de 130 millones de habitantes que tiene una rica historia cultural y gran diversidad, una geografía favorable y abundantes recursos naturales. Se encuentra entre las quince economías más grandes del mundo y es la segunda de América Latina. No obstante, se caracteriza por una gran población en situación de pobreza. Parte del problema es el muy bajo crecimiento económico del país (1.2% anual per cápita en promedio en los últimos veinte años) que no ha permitido un incremento del poder adquisitivo del ingreso (Banco Mundial; 2021).

En este país, las facultades y competencias entre la nación y los gobiernos locales que lo integran están contenidas en dos ordenamientos: la Constitución General de la República y la Ley de Coordinación Fiscal de 1980.

El modelo tradicional de estado mínimo de México va acompañado de otros rasgos sobresalientes, como el lugar muy relevante que ocupan los ingresos no tributarios; en particular, la renta petrolera, y el carácter básicamente centralista del sistema fiscal, ya que la mayor parte de la recaudación tributaria (y no tributaria) es federal, con una débil participación de impuestos estatales y municipales. Esas características tradicionales se consolidaron a partir de la reforma fiscal de 1980, que reforzó el carácter centralista y modificó la imposición indirecta con la creación de dos nuevos impuestos.

El problema de la baja carga tributaria en México es un asunto añejo y, junto con la concentración de las rentas públicas en manos federales y la abultada aportación al total de los tributos que hace la Ciudad de México, donde se concentra el domicilio fiscal de muchos de los contribuyentes, han caracterizado el sistema impositivo mexicano a lo largo del siglo XX y lo que va del XXI. En este período, se han llevado a cabo diversas reformas tendientes al incremento de la recaudación tributaria, aunque con resultados bastante limitados.

La concentración de la recaudación de los ingresos públicos resulta más fuerte en unas cuantas entidades federativas mientras que el mayor gasto público se ejerce en quienes menos aportan. Las entidades con mayor concentración urbana tienen un déficit bajo, así que tienen las finanzas públicas relativamente más sanas que el resto de las entidades. La elevada concentración demográfica de los tres grandes centros urbanos del país, por ejemplo, implica una enorme demanda de servicios públicos por parte de sus habitantes. Pero esta situación también provoca que las entidades federativas donde están asentados estos núcleos urbanos tengan las mayores recaudaciones, aunque éstas palidecen si se les compara con las del gobierno federal.

Por otro lado, las participaciones federales son el rubro más importante en el ingreso de las entidades federativas, pero la falta de fuentes de ingreso y autonomía de las entidades federativas hace que éstas tengan una excesiva dependencia de los

recursos asignados por el gobierno federal, quién tiene la mayor parte de las potestades tributarias.

Históricamente la mayor proporción de ingresos tributarios se compone de la contribución de tres grandes grupos de base amplia: ISR (impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital), IVA (impuesto al Valor Agregado) e IEPS (impuestos sobre Otros Consumos); grupos porque dentro del ISR o el IEPS están incluidos diferentes impuestos, con su propio objeto y base imponible.

La mayor recaudación tributaria la ocupa y es sostenida por el ISR (7% del PIB en 2019), teniendo en cuenta que se compone por ISR a personas morales (3.40%), ISR laboral (3.02%), ISR a las personas físicas o independientes (0.34%), otros impuestos a personas morales no residentes (0.20%) e ISR a personas morales por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos (0.02%).

El segundo lugar lo ocupa el IVA (3.85% del PIB), que grava el consumo de bienes y servicios, y, en tercer lugar, el IEPS (en sus dos formas de agruparse) apenas alcanza 1.85% del PIB. En cuanto al grupo de las contribuciones públicas (IMSS y el ISSSTE), que son aportaciones para el sistema de salud pública y para los trabajadores del Estado, apenas lograron 1.76% del PIB en este último año.

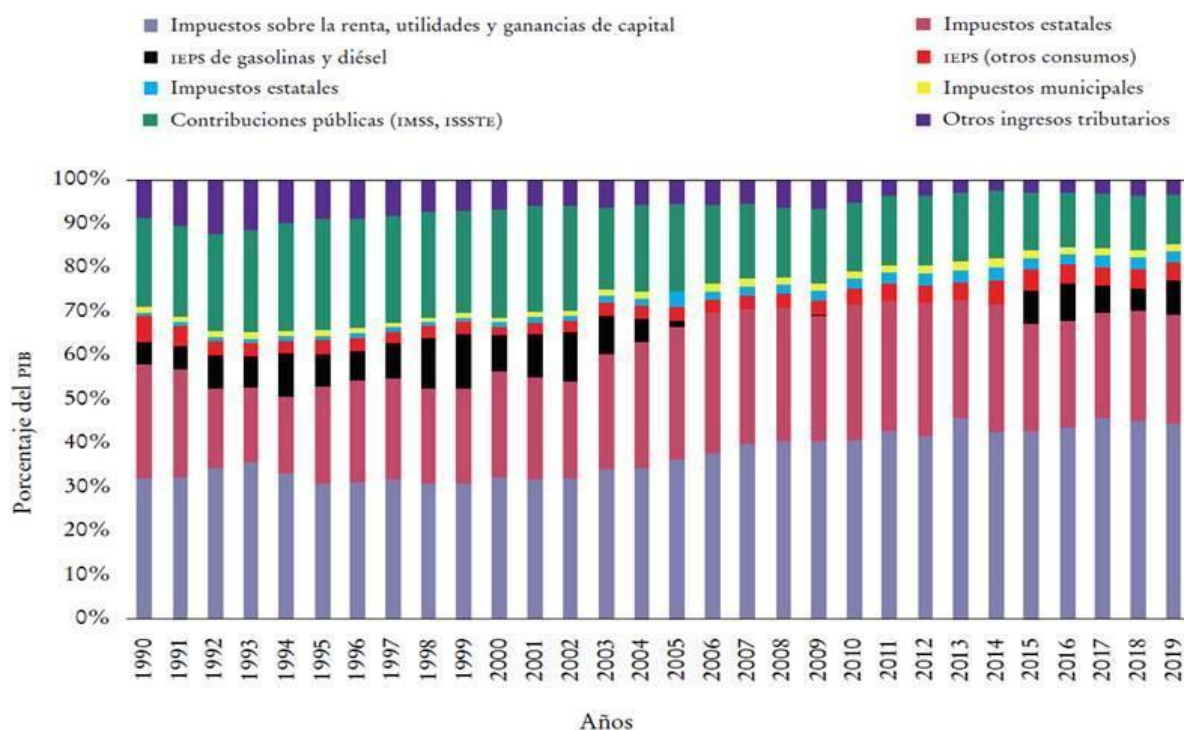


Figura 2: Composición de ingresos tributarios, 1990-2019 (% PIB)

Fuente: López Pérez, J. Suguey de y Vence, Xavier

Aportan los Autores que, en cuanto a la evolución a lo largo del periodo, se puede observar que han ido ganando peso el impuesto sobre las rentas laborales y el impuesto sobre las personas morales (ISR sociedades), cuya proporción ha ido aumentando de forma más o menos continua desde principios de los años 2000, hasta alcanzar 44% de la recaudación total en 2019. El IVA presenta una lenta e irregular progresión. El IEPS, dentro de la modestia, ha aumentado su importancia a lo largo del periodo, aunque han de tenerse en cuenta algunas singularidades del IEPS-gasolina y diesel. En cuanto al grupo de contribuciones sociales, la aportación disminuyó en los últimos 15 años, lo que podría estar relacionado con el aumento del desempleo y, sobre todo, la apuesta por los sistemas privados de pensiones en detrimento del gasto público, lo cual afecta los recursos destinados al sistema de salud pública y al sistema de cotizaciones.

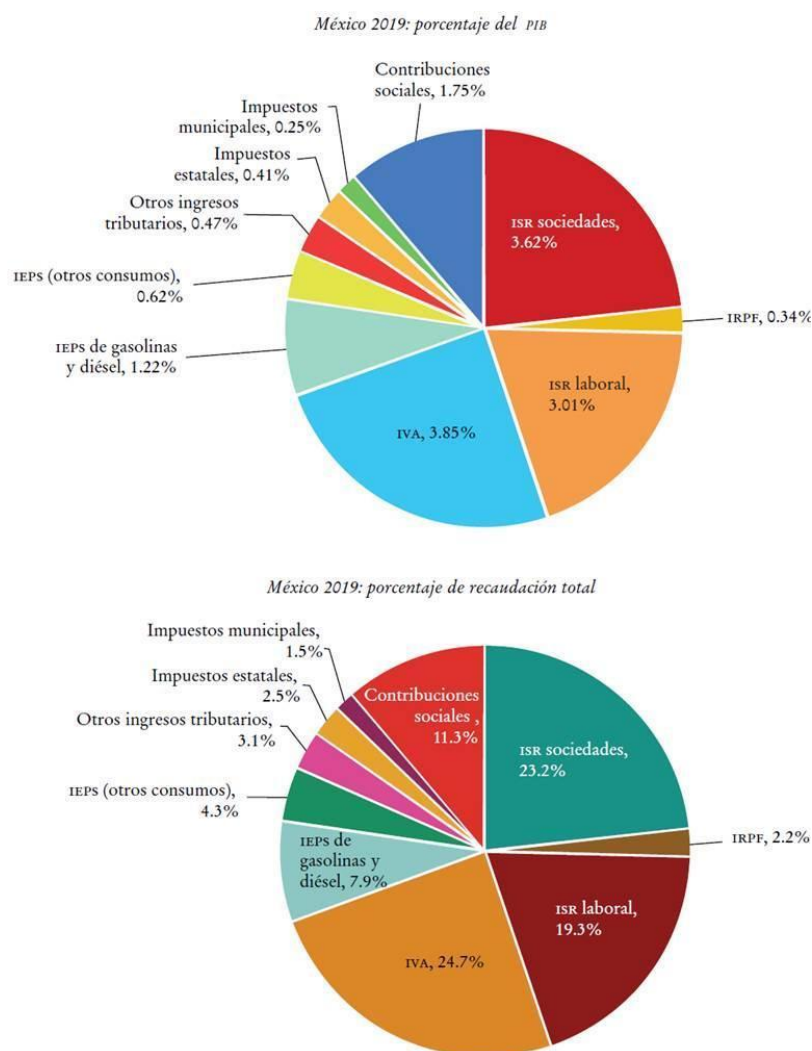


Figura 3: Ingresos tributarios 2019 (en % del PIB y de la recaudación)

Fuente: López Pérez, J. Suguey de y Vence, Xavier

López Pérez y Vence concluyen que la estructura tributaria de México permite destacar cuatro consideraciones generales:

- a. Se trata de un sistema tributario caracterizado por una reducida presión fiscal en su conjunto, que revela una limitada dimensión de la hacienda pública, la cual sitúa a México como el país con menor gasto público de toda la OCDE y entre los cuatro más bajos de toda América Latina. Esa mínima capacidad recaudatoria deriva tanto del diseño básico del sistema fiscal como del elevado número de exenciones y beneficios existentes, así como de la ineficiencia recaudatoria del sistema mexicano.
- b. Esa reducida dimensión del sistema fiscal tiene consecuencias no sólo en términos cuantitativos para financiar el gasto público, sino asimismo porque al tener escasa dimensión tampoco tiene capacidad para orientar de forma importante los comportamientos de los agentes económicos por parte de los instrumentos tributarios, ni por la vía del gasto, que también tiene recorrido orientador limitado.
- c. El tipo de tributos que recaudan casi la totalidad de los ingresos públicos lo conforman los impuestos convencionales sobre la renta de las personas, del trabajo, las empresas y el IVA, los cuales de una forma directa o indirecta gravan fundamentalmente al factor trabajo (su remuneración, sus servicios o el valor generado por éste).
- d. Los impuestos de carácter ambiental o relacionados con el medio ambiente, como alguno de los incluidos en el IEPS (por ejemplo, impuesto al carbono), han demostrado limitada ambición real y apenas recaudan montos tan escasos que pueden ser calificados como simbólicos; además, adolecen de problemas de regresividad en los ligados al consumo energético.

La citada concentración de los ingresos públicos se da en unas cuantas entidades federativas -las de mayor producción y elevada concentración poblacional-, y también surgen grandes necesidades y demandas que el sector público debe sufragar con crecidos ingresos, absorbiendo el monto de los recursos que otras entidades federativas reciben. Tan sólo son cinco las entidades que producen cerca del 50% del PIB nacional.

La disparidad también puede verse en la distribución de la población en el país, pues el desequilibrio en la distribución demográfica no se limita a casos aislados, también se observa en regiones enteras: en el centro-este habita cerca de la tercera parte de la población total del país, mientras que si sumamos las ocho entidades menos pobladas apenas se llega al número de habitantes del Distrito Federal.

El sistema fiscal es inequitativo, pues privilegia a unas cuantas entidades; así que la centralización ha llevado a la desigualdad regional y la recaudación, por tanto, se

concentra fundamentalmente en impuestos sobre ingresos personales y transmisión de la propiedad.

Según los expertos del BID (Porto, Pineda Mannheim y Eguino; 2018), México ostenta una importante centralización tributaria con predominio de los Estados en el sector sub-nacional, y disparidades horizontales de gastos y recursos propios no compensadas con las transferencias.

Nivel de gobierno	Participación en porcentaje	
	Recursos	Gastos
Central	94.3	49.5
Estadual	4.0	42.5
Municipal	1.7	7.9

Tabla 2: Estructura vertical del sector público en % (2012)

Fuente: Porto, A., Pineda Mannheim, C. y Eguino, H.; BID/2018

La información disponible muestra una tendencia a la descentralización de los gastos subnacionales y a la centralización de los recursos. La descentralización de gastos a nivel sub-nacional no tiene relación significativa con la población ni con el producto bruto per cápita.

Existe un agotamiento del sistema de coordinación fiscal que genera dependencia de los estados y municipios en las participaciones de los ingresos federales, lo cual les impide contar con fuentes impositivas y recursos adicionales propios para solventar sus necesidades sociales prioritarias, inmovilizando la planeación y racionalización de los presupuestos en función de sus necesidades.

República Bolivariana de Venezuela

Venezuela está constituida por un área continental y por un gran número de islas e islotes en el mar Caribe. El país tiene una biodiversidad muy alta y ocupa el séptimo lugar en la lista mundial de naciones con mayor cantidad de especies. Existen hábitats que van desde las montañas de los Andes en occidente hasta la selva tropical de la cuenca del Orinoco en el sur, a través de las extensas planicies de los llanos, la costa del Caribe y el delta del río Orinoco en el oriente.

Para 2010, tenía las reservas petroleras más grandes del mundo y era uno de los principales exportadores mundiales de petróleo. Antes de la explotación del petróleo,

el país era exportador de productos agrícolas, como café y cacao, pero el petróleo rápidamente alcanzó a dominar las exportaciones y los ingresos del país.

Vera (2017) aporta que la evolución del sistema tributario venezolano pone al descubierto la razón de ser de los principales cambios legales e institucionales del último siglo. La revisión de las series estadísticas de los últimos 55 años revela la alta dependencia que con el inicio de la democracia se tuvo del aporte fiscal de origen petrolero, así como la baja presencia de la tributación progresiva. La aparición del impuesto sobre la renta -años 1940- tuvo por objeto gravar al sector petrolero, si bien el sistema comenzó a apoyarse desde los años 1960 sobre el impuesto sobre la renta, esto se hizo al margen de la economía no petrolera.

La evolución de la realidad tributaria en Venezuela revela que los impuestos no petroleros representan una variable de ajuste frente a los vaivenes de los precios del petróleo y de los ingresos fiscales petroleros. Con la caída de la tributación petrolera la aparición del IVA y de un conjunto de ingresos fiscales no tributarios de naturaleza transitoria han puesto de lado cualquier aspiración por tener un sistema tributario con alguna capacidad amplia para incidir en la distribución del ingreso.

Por mandato constitucional:

➤ el poder municipal ha sido dotado de los siguientes tipos impositivos: impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar; sobre inmuebles urbanos; sobre vehículos; sobre los espectáculos públicos; juegos y apuestas lícitas; sobre propagandas y publicidad comercial; sobre predios rurales (sólo la recaudación y control) a los que debe agregarse el impuesto sobre transacciones inmobiliarias.

➤ en el caso del poder estatal, las materias o los ramos tributarios con los que han sido dotados de potestad tributaria son: tasas por el uso de los bienes y servicios de su competencia: minerales no metálicos, salinas y ostrales, vías terrestres estatales, carreteras y autopistas nacionales, puertos y aeropuertos); especies fiscales: papel sellado y estampillas y, demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional.

➤ para el poder nacional se han reservado materias o ramos tributarios con carácter de exclusivos y excluyentes, a saber: impuesto sobre la renta; sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos; al capital (impuesto al patrimonio); impuesto a la producción; al valor agregado; a los hidrocarburos y minas; gravámenes de importación y exportación de bienes y servicios; impuestos al consumo específico: licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y competencia residual tributaria en los demás impuestos tasas y contribuciones no atribuidas a los Estados y Municipios; impuestos territoriales o sobre predios rurales; sobre transacciones

inmobiliarias; impuesto de telecomunicaciones.; obligaciones parafiscales: INCES, Seguro Social Obligatorio, Fondo de Ahorro Obligatorio, Contribución especial de ciencia y tecnología, Oficina Nacional Antidrogas.

Morales y Finol Romero (2009) informan que del análisis exhaustivo del sistema de reparto de las materias rentísticas sometidas a las haciendas descentralizadas del ordenamiento jurídico venezolano se observa que el sistema de reparto, acogido por el Constituyente de 1999, lo evidencia como desigualitario y desproporcionado entre los niveles de gobierno, resaltando la acentuada dependencia de las haciendas descentralizadas a las transferencias intergubernamentales, sean éstas: Situado Constitucional, Ley de Asignaciones Económicas Especiales (LAEE), Fondo Intergubernamental para la Descentralización (FIDES), Fondo de compensación Interterritorial (FCI), convirtiéndolos en simples acreedores de sumas de dinero de las asignaciones que el poder nacional les transfiere.

En cuanto a los Estados, la asignación de fuentes propias de financiación es tan exigua, que trae como consecuencia una excesiva dependencia presupuestaria de las transferencias desde el gobierno central, como ya fuera dicho; mientras que a nivel de los gobiernos municipales, la realidad muestra otra faceta, al disponer de amplias posibilidades tributarias que les permiten ser más co-responsables fiscalmente. Empero tales fuentes de ingreso, dan opciones fundamentalmente a los municipios de carácter urbano y más a aquéllos que aglutinan importantes actividades económicas dentro de sus territorios, discriminando a los municipios con menor desarrollo relativo.

Concluyen los Autores que afirmar que el Estado Venezolano posee un esquema de financiamiento federal, es un mito, ya que, partiendo de la estipulación misma constitucional, se evidencia la concentración de competencias hacia el poder nacional, en desmedro de los demás entes políticos territoriales. Un sistema de financiamiento con dichas características, en el que además del desequilibrio en la distribución de las competencias presupuestarias a favor del poder nacional, prevalece la discrecionalidad en la asignación -vía transferencias económicas intergubernamentales-, hace insostenible el funcionamiento de la organización federal; dejando a los gobiernos territoriales como meros aparatos burocráticos concebidos como entes descentralizados; incapaces de llevar adelante la eficiente asignación de bienes y servicios fundamentales ni asumir obras de inversión en pro del desarrollo y mejoras de las condiciones de vida de la población, que son sus principales funciones.

Respecto de los sistemas de financiamiento de los países federales de ALyC, expertos de la OCDE (2021) han elaborado el siguiente cuadro comparativo:

PAÍSES FEDERALES ALyC								
Porcentaje del total de ingresos tributarios								
Países federales			Gobierno central		Gobierno estatal o regional			
Gobierno local								
			1995	2000	2017			
1995	2000	2017			1995	2000	2017	
Argentina			59.0	66.4	59.0	17.5	17.8	18.1
.. ⁷						
Brasil				44.7	47.8	43.2	26.6	25.1
24.8		3.7	3.4	5.8				
México				73.9	78.3	81.1	2.8	2.7
4.1		1.5	1.0	1.6				
Venezuela				94.6	94.6

Tabla 3: Atribución de los ingresos tributarios a los subsectores de la Administración Central

Fuente: Estadísticas Tributarias de ALyC 2020; OECD; Paris, 2021.

3.2 República Argentina

Relevamiento normativo jurídico-tributario

El relevamiento normativo jurídico-tributario argentino, se estructura en una instancia nacional, repasando los preceptos que la Constitución Nacional enuncia sobre la temática y un recorrido en el desarrollo cronológico de una serie sucesiva de pactos y otros acuerdos fiscales suscriptos entre la Nación y las Provincias, a efectos de verificar el actual estado de situación de nuestro derecho intrafederal o federalismo fiscal. Finalmente, se cierra con el repaso de las normas vigentes en la provincia de Santa Fe.

Potestades tributarias

Nuestro país ha adoptado como organización política del Estado el sistema federal de gobierno, de modo que su organización política se encuentra conformada

⁷ (..) indica dato indisponible.

por un gobierno central, veintitrés jurisdicciones provinciales, una jurisdicción denominada Ciudad Autónoma de Buenos Aires y más de 2.000 municipios.

Siendo nuestra Constitución Nacional la ley suprema de nuestro país y primera fuente de derecho, será el punto de partida para analizar el marco normativo jurídico tributario argentino. De acuerdo con el texto constitucional reformado en 1994 (artículos 4, 9, 10, 11, 75 incs. 1) y 2), y 121), la Nación y las Provincias ejercen sus respectivos poderes tributarios de acuerdo con el siguiente esquema:

Corresponde al Gobierno Federal establecer:

- a) Derechos de importación y exportación en forma exclusiva y excluyente.
- b) Impuestos directos sólo por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.
- c) Impuestos indirectos, en forma concurrente con las provincias.

Asimismo, la Carta Magna dispone en su artículo 75 inciso 2) que las contribuciones previstas en los puntos b) y c) sean coparticipables, con excepción de las que tengan asignación específica.

Por su parte, corresponde a las Provincias establecer:

- a) Impuestos directos, con facultades originarias amplias.
- b) Impuestos indirectos, en forma concurrente con la Nación.

Además del articulado de la CN, surgen los Principios Constitucionales Tributarios y las cláusulas constitucionales que rigen en la materia: cláusula del progreso, del comercio y establecimientos de utilidad nacional.

Respecto de:

- principio de legalidad (arts.19 y 52 CN) establece que todo tributo debe estar creado por una ley, indicando que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley y que corresponde a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.
- principio de igualdad (art.16 CN): refiere al tratamiento uniforme entre personas con similar capacidad contributiva y se desprende del mismo que la CN enuncia que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.
- principio de generalidad: enlazado con el artículo citado en el párrafo anterior, los tributos deben abarcar las distintas formas de exteriorización de capacidad contributiva e incluir a las distintas personas y a los diferentes bienes.
- principio de no confiscatoriedad: denota que los tributos deben garantizar la propiedad privada y no deben ocupar una parte sustancial de ésta o de

su renta. Está normado por el artículo 17 CN, al señalar que la propiedad es inviolable, que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4 y que la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino.

- principio de proporcionalidad (arts. 4 y 75 inc. 2) CN) indica que los tributos deben corresponderse con la capacidad contributiva de las personas. Se funda en los que determinan que las contribuciones deben ser equitativas y proporcionales.

- principio de equidad: que refiere justicia en los tributos y resume todos los principios citados anteriormente.

En virtud del artículo 5 de la CN que, a partir de reforma de 1994, se completa con el nuevo artículo 123, se impone a las constituciones provinciales no sólo el deber de asegurar el régimen municipal, sino también la autonomía de estos, reglando su alcance y contenido tanto en el orden institucional y político, como en el administrativo, económico y financiero. Por lo tanto, esta atribución implica el reconocimiento de la autonomía para los municipios que organice cada provincia y, además, que las características de esta autonomía deben estar insertas en el texto de las constitucionales provinciales.

A partir de la reforma de 1994, resulta imperioso tener presente un reconocimiento de suma trascendencia en el derecho constitucional argentino, en virtud del cual, la incorporación taxativa de los tratados internacionales de derechos humanos tiene jerarquía constitucional, pero además prevé un procedimiento especial para que otros puedan alcanzar en el futuro jerarquía constitucional. Por consiguiente, tales tratados revisten igual supremacía de la Constitución, y aunque no forman parte del texto, se hallan a su mismo nivel en el bloque constitucional federal. En cuanto a los tratados de integración a organizaciones supranacionales, les confiere prelación sobre las leyes.

Normas de derecho intrafederal

Integran el derecho intrafederal o federalismo fiscal las normas leyes-convenio, las cuales se incorporan al derecho interno de cada Estado provincial, una vez ratificada por la Legislatura Provincial pertinente, conformando un rango normativo específico dentro del derecho federal, al generarse por un acuerdo entre la Nación y las Provincias, y no siendo posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes.

Dentro de este grupo se encuentran una serie de instrumentos legales que tienden a evitar la superposición de tributos tanto vertical como horizontalmente, entre ellos se pueden citar:

a) 1977- Convenio Multilateral ⁸

El Convenio Multilateral establece la distribución de base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, entre la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Provincias. Para el nivel municipal, advierte en el artículo 35 del CM una limitación al poder de imposición de los municipios en dos supuestos:

a) Los municipios, comunas y otros entes locales similares de las jurisdicciones adheridas, podrán gravar, con impuestos, tasas y derechos de inspección o cualquier otro tributo, cuya aplicación les sea permitida por la legislación local, sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, *únicamente* la parte de ingresos brutos atribuidos a dichos fiscos adheridos;

b) En los casos en los que las legislaciones locales de las jurisdicciones adheridas sólo permitan la percepción de los tributos en aquellos supuestos en los que exista local u oficina donde se desarrolle la actividad gravada, las jurisdicciones donde el contribuyente posea la correspondiente habilitación podrán gravar en conjunto el 100% del monto imponible al fisco provincial.

Aclara el texto legal en su parte final que, este supuesto es aplicable siempre que disposiciones constitucionales de la jurisdicción no establezcan lo contrario.

b) 1988 - Ley Coparticipación Federal de Impuestos. Ley 23.548 ⁹

La ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos, es una ley convenio sancionada por el Congreso Nacional, a la cual han adherido las provincias, adquiriendo el derecho a participar en la distribución de los tributos nacionales, asumiendo por sí y por sus municipalidades la obligación de no sancionar impuestos análogos a los coparticipados.

La reforma constitucional de 1994 incorporó el mecanismo de coparticipación federal, en los términos del artículo 75 incisos 2) y 3), fijándose un plazo perentorio para sancionar un nuevo régimen antes de la finalización del año 1996. En la actualidad, este compromiso aún sigue incumplido, como ya fuera adelantado.

Esta norma establece un régimen de distribución de los impuestos recaudados por la Nación, verificando -en el artículo 9°- una restricción para las provincias, respecto de la creación de impuestos análogos a los nacionales coparticipados, bajo penalidad de que la jurisdicción que no acate la normativa sea excluida del régimen.

⁸ Convenio Multilateral. Fuente: www.infoleg.gov.ar. Recuperada:

<http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/145000-149999/147136/norma.htm>

⁹ Ley N° 23.548. Sancionada: 07/01/1988 Publicada: 22/01/88. Fuente: www.infoleg.gov.ar.

Recuperada: <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/21108/texact.htm>

Dicha restricción establece que cada provincia se compromete a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley. Asimismo, dispone que en cumplimiento de dicha restricción no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuera su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere dicha ley. Exceptuando a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

La prohibición de aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados es un mecanismo adoptado por la ley de coparticipación a los efectos de evitar la doble o múltiple imposición.

Con respecto a la futura ley de coparticipación, el primer párrafo del art. 75 inc. 2) señala que las contribuciones previstas en este inciso (directas e indirectas) son coparticipables, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica.

Por su parte el art. 75 inc. 3) menciona: "Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara".

c) 1990 - Acuerdo de Reafirmación Federal¹⁰

El Acuerdo de Reafirmación Federal, suscripto el 24 de marzo de 1990, entre el gobierno Nacional y cada una de las provincias, tuvo por objeto reafirmar el federalismo de concertación, y sus principales objetivos, entre otros, fueron: encontrar solución al desequilibrio fiscal en las relaciones entre la Nación y las provincias, reestructurar el sistema federal por intermedio de los instrumentos contemplados por el sistema constitucional (leyes-convenio, acuerdos, pactos, etc), promover el desarrollo de la autonomía de los municipios.

Dicho acuerdo constituyó el punto de partida del proceso de transformación del país en la década del noventa, cuyas consecuencias tienen plena vigencia en la actualidad con la serie de pactos, convenios y leyes.

d) 1992 - Pacto Fiscal I. Ley 24.130¹¹

Se conoce como "Pacto Fiscal I", suscripto el 12 de agosto de 1992, al "Acuerdo entre el gobierno Nacional y los gobiernos Provinciales" con la finalidad de financiar las obligaciones previsionales nacionales. En dicho acuerdo se consideró

¹⁰ Recuperado en: <https://www.normas.gba.gob.ar/documentos/VWW2btYV.pdf>

¹¹ Ley N° 24.130. Sancionada: 02/09/1992. Promulgada: 17/09/1992. Fuente: www.infoleg.gov.ar. Recuperado: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/17/norma.htm>

necesario detraer un porcentaje (15%) de la masa coparticipable afectada específicamente a dicho financiamiento.

e) 1993 - Pacto Fiscal II. Decreto 1807/1993 ¹²

En 1993, se firma el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, denominado “Pacto Fiscal II” que estableció la subsunción y prórroga del Pacto Fiscal I y una serie de obligaciones a cargo de ambos niveles de gobierno, algunas de ellas de cumplimiento inmediato y otras de cumplimiento progresivo.

Ambos pactos tenían distintos objetivos, el primero, financiar el sistema previsional nacional, el segundo mejorar la competitividad de la economía mediante la disminución de los impuestos que no favorecen a las exportaciones y la reducción de las contribuciones patronales, entre otras medidas.

A través de la firma de dicho Pacto Fiscal II, las Provincias se comprometieron a derogar el Impuesto de Sellos y establecer una serie de exenciones en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

f) 1999 - Compromiso Federal. Ley 25.235 ¹³

El 6 de diciembre de 1999, se suscribe el “Compromiso Federal”, entre los gobernadores en ejercicio y electos de las provincias y representantes del presidente electo de la Nación, disponiendo en su cláusula novena implementar la armonización tributaria entre los distintos niveles de gobierno, comprendiendo también a los municipios.

Dicho acuerdo fue ratificado por la Ley N° 25.235, prorrogando por un plazo de 2 (dos) años la vigencia de las leyes 24.130, 24.699, 24.919 y 25.063, entre otras. Consecuentemente, se prorrogaron los pactos fiscales suscriptos entre la Nación y las Provincias.

El Compromiso Federal tuvo por objetivos: i) acordar la realización de acciones conducentes a la consecución de un crecimiento equilibrado de la Nación y evitar las distorsiones y efectos adversos en la producción y el empleo que generaban un alto nivel de endeudamiento del conjunto del sector público y las fluctuaciones en el nivel de la actividad económica, ocasionados tanto por factores cíclicos de origen interno como por perturbaciones externas; ii) ratificar la necesidad de impulsar el cumplimiento de los aspectos pendientes del acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales del 12/8/1993 y sus modificatorias; iii) disminuir en términos

¹² Decreto N° 1807/1993 (PEN) Sancionado: 27/08/1993 Publicado: 02/09/1993. Fuente: www.argentina.gov.ar Recuperado: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-1807-1993-16157/actualizacion>

¹³ Ley N° 25.235. Sancionada: 15/12/1999. Promulgada: 30/12/1999. Fuente: www.infoleg.gov.ar Recuperada: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/61898/norma.htm>

nominales tanto el gasto público nacional como provincial; iv) impulsar la incorporación de los siguientes institutos para ser tenidos en cuenta tanto en la legislación nacional y/o provincial a dictarse en el futuro: a) transparencia de la información fiscal; b) sanción de la nueva Ley de Coparticipación Federal de Impuestos; c) creación de un fondo anticíclico financiado con recursos coparticipables, similar al instituido por la ley 25.152; d) coordinación de los sistemas de crédito público y del endeudamiento provincial; e) racionalización y perfeccionamiento de la administración tributaria interjurisdiccional y creación y fortalecimiento de un organismo fiscal federal.

g) 2000 - Compromiso Federal para el Crecimiento y Disciplina Fiscal. Ley 25.400¹⁴

El “Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal” se suscribió el 17 de noviembre de 2000, en la ciudad de Buenos Aires, entre los gobernadores de provincias, el jefe de gobierno de la ciudad de Buenos Aires, el jefe de gabinete de ministros, y los ministros de economía y del interior. El mismo ratifica el suscripto en el año 1999, e informa que los objetivos son los de avanzar en el diseño y puesta en marcha de una serie de instrumentos y políticas de carácter fiscal y financiero para enfrentar la delicada situación social y evitar las distorsiones y efectos adversos en la producción, el empleo y en la propia gestión del sector público generados en las fluctuaciones de los niveles de la actividad económica. En este sentido, las partes intervinientes se comprometieron a reducir el gasto público y promover el empleo.

Dicho acuerdo fue ratificado por Ley N° 25.400, prorrogando nuevamente la vigencia de las leyes 24.130, 24.699, 24.919 y 25.063, entre otras, por un plazo de 5 (cinco) años.

Asimismo, se ratificó la cláusula 9ª mediante la cual se comprometían a firmar, dentro de los 120 días, un Pacto Federal de armonización tributaria, que aún se encuentra pendiente, entre el Gobierno Nacional y las Provincias, respetando los principios constitucionales que rigen en cada provincia y persiguiendo el objetivo de eliminar la existencia de tributos y otro tipo de cargas con efectos distorsivos sobre la actividad económica, la inversión y el empleo. Por su parte, se acordó propiciar la adhesión de los municipios a los aspectos centrales de los acuerdos suscritos.

h) 2001 - Segunda Addenda al Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal. Decreto DNU 1584/2001¹⁵

¹⁴ Ley N° 25.400. Sancionada: 07/12/2000. Promulgada de hecho: 08/01/2001. Fuente: www.infoleg.gov.ar Recuperada: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/65718/norma.htm>

¹⁵ Decreto N° 1.584 (PEN) Sancionado: 05/12/2001 Publicado: 06/12/2001 Fuente: www.argentina.gov.ar Recuperada: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-1584-2001-70519/texto>

En noviembre de 2001, se complementa y ratifica con la Segunda Addenda al Compromiso Federal por el Crecimiento y la Disciplina Fiscal, entre la Nación y las provincias, entre otros temas, aspectos en materia de endeudamiento, saldos impagos, aplicación de los mecanismos e instrumentos financieros de liquidación de los fondos de coparticipación con los Municipios, similares a los establecidos entre la Nación y las Provincias durante la vigencia del presente acuerdo y propiciaba la prórroga del impuesto a los Débitos y a las Transacciones Financieras.

i) 2002 - Acuerdo Nación-Provincias sobre Relación Financiera y Bases de un Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos. Ley 25.570¹⁶

El Acuerdo se suscribió el 27 de febrero de 2002, en la Ciudad de Buenos Aires, por parte del presidente de la Nación, los gobernadores de provincia y el jefe de gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, cuyos propósitos fueron los siguientes: i) cumplir con el mandato constitucional de dar forma a un régimen de coparticipación de impuestos que permitiera una adecuada distribución de los ingresos fiscales a las especiales circunstancias que atravesaba el país y que se iniciara el régimen de coparticipación definitivo; ii) atender a las inéditas circunstancias económicas-sociales del país y que se imponga dar claridad a la relación fiscal entre la Nación y las provincias, en los términos del art. 75, inc. 2), párrafo 3, de la CN, simplificando los mecanismos de distribución y otorgando mayor previsibilidad y sustento al financiamiento genuino de la Administración Pública nacional y provincial; iii) refinanciar la pesada carga que recae sobre los Estados provinciales proveniente de las deudas financieras asumidas durante muchos años con tasas de interés incompatibles con la estabilidad económica y el equilibrio fiscal, y que impedía atender con eficiencia, por distracción de recursos y esfuerzos, las funciones básicas que les asigna el texto constitucional.

Dicho Acuerdo fue ratificado por Ley N° 25.570, comprometiéndose a dar tratamiento presupuestario anual a las obligaciones reconocidas en el Compromiso Federal, Compromiso Federal para el Crecimiento y la Disciplina Fiscal y demás convenios complementarios.

En cumplimiento de dicho compromiso, mediante Ley N° 26.078 de presupuesto para el año 2006 o hasta la sanción de la ley de coparticipación federal, lo que ocurriera primero, entre otras, las leyes 24.130, 24.699 y 25.239 (artículo 11). Por su parte, se prorrogó la vigencia de las disposiciones del artículo 17 de la Ley 25.239, por el plazo de 5 (cinco) años, o hasta la entrada en vigencia del régimen de coparticipación federal. Finalmente, este último plazo fue prorrogado hasta el 31/12/2015, mediante el artículo 26 del Decreto N° 2054 del año 2010.

¹⁶ Ley N° 25.570. Sancionada: 10/04/2002. Publicada: 06/05/2002. Fuente: www.infoleg.gov.ar
Recuperada: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/70000-74999/74031/norma.htm>

j) 2004 - Ley de Responsabilidad Fiscal. Ley N° 25.917¹⁷

La ley de Responsabilidad Fiscal, sancionada en 2004, crea un régimen de reglas generales de comportamiento fiscal y busca mejorar la transparencia de la gestión pública. Esta norma de aplicación nacional, requería de la adhesión de las jurisdicciones provinciales y municipales para que se comprometieran a seguir cierto comportamiento fiscal sujeto a criterios de orden y sustentabilidad de sus finanzas.

Dicha ley contiene diversas normas sobre conducta fiscal, publicidad de la información relacionada y transparencia.

k) 2016 - Acuerdo para un Nuevo Federalismo. Ley 27.260¹⁸

En mayo de 2016, 19 gobernadores provinciales, el vicejefe de gobierno de CABA y el ministro del Interior de Nación firmaron el “Acuerdo para un Nuevo Federalismo”, por el cual se estableció un esquema de eliminación gradual de la detracción del 15% de la masa de impuestos coparticipables que desde 1997 se destinó a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS). Asimismo, por medio de la Ley 27.260 de reparación histórica, el Congreso de la Nación ratificó ese acuerdo.

l) 2016 - La Ley Estabilidad Fiscal y Ley Pymes. Ley N° 27.264¹⁹

La ley 27.264 sancionada en 2016, establece en el artículo 16, un “Régimen de Estabilidad Fiscal para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas” por el cual, dichas empresas gozan de estabilidad fiscal durante el plazo allí fijado. Dicha medida alcanza a todos los tributos, entendiéndose por tales los impuestos directos, tasas y contribuciones impositivas. Dicho régimen tiene por objeto no incrementar la carga tributaria total de este tipo de empresas, mediante la adhesión de las provincias y municipios.

m) 2017- Consenso Fiscal/2017. Ley 27.429²⁰

Considerando que, en diciembre de 2017 vencía la prórroga del plazo para el cumplimiento de las cláusulas del “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” celebrado el 1 de agosto de 1993 -“Pacto Fiscal II”- y la falta de consensos para la sanción de una nueva ley de coparticipación federal y que la insuficiente coordinación entre las jurisdicciones se manifestaba en excesiva litigiosidad vinculadas al régimen de coparticipación federal de impuestos,

¹⁷ Ley N° 25.917. Sancionada: 04/08/2004. Publicada: 24/08/2004. Fuente: www.infoleg.gov.ar
Recuperada: <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/95000-99999/97698/texact.htm>

¹⁸ Ley N° 27.260. Sancionada: 29/06/2016. Publicada: 22/07/2016. Fuente: www.infoleg.gov.ar
Recuperada: <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/260000-264999/263691/norma.htm>

¹⁹ Ley N° 27.264. Sancionada: 13/07/2016 Publicada: 01/08/2016. Recuperada:
<http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/260000-264999/263953/texact.htm>

²⁰ Ley N° 27.429. Sancionada: 21/12/2017. Publicada: 02/01/2018. Fuente: www.infoleg.gov.ar
Recuperada: <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305349/norma.htm>

afectaciones específicas de recursos y transferencia de competencias, servicios y funciones; el 16 de noviembre de 2017, se firmó este “Consenso entre Nación, las provincias y la CABA” asumiendo diversos compromisos que tendrían impacto sobre distintos aspectos tributarios que tenderían a bajar la presión fiscal, entre otros.

Dicho Acuerdo se estructuró en las siguientes partes: a) compromisos comunes, b) compromisos asumidos por el Estado Nacional, c) compromisos asumidos por las provincias y la CABA. Además, se acordó suspender los plazos para el cumplimiento de las cláusulas del Pacto Fiscal II entre quienes lo aprobaron.

Entre los compromisos comunes asumieron arbitrar los medios a su alcance en los siguientes temas: 1) Aprobar modificaciones de la Ley de Responsabilidad Fiscal y Buenas Prácticas de Gobierno, 2) Modificaciones en la Ley de Impuesto a las Ganancias, 3) Presupuesto 2018, 4) Ley de Revalúo Impositivo, 5) Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, 6) Asignaciones específicas, 7) Reformulación del esquema de Imposición sobre los Combustibles, 8) Régimen previsional, 9) Nueva ley de coparticipación federal de impuestos, 10) Nueva ley de Modernización del Estado y 11) Compromiso de compensaciones mutuas.

Los compromisos asumidos por el Estado Nacional, para ser ejecutados como actos de gobierno fueron: 1) Compensaciones a provincias, 2) Compensación a la provincia de Buenos Aires relacionada con el Fondo del Conurbano Bonaerense, 3) Participación de la CABA, 4) Fondo Federal Solidario, 5) Pre-coparticipación con destino a la ANSeS, 6) Cajas previsionales provinciales no transferidas, 7) Subsidios diferenciales al Área Metropolitana de Buenos Aires, 8) Programas de retiro, 9) Determinación del valor fiscal de los bienes inmuebles.

Por su parte, los compromisos asumidos por las Provincias y la CABA, consistieron en realizar actos de gobierno en los siguientes temas: 1) Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 2) Impuesto Inmobiliario, 3) Impuesto de Sellos, 4) Tributos sobre la nómina salarial, 5) Municipios, 6) Tributos específicos, 7) Procesos judiciales y 8) Asignaciones específicas

n) 2018 - Consenso Fiscal/2018. Ley 27.469²¹

Por circunstancias en el contexto internacional, presentadas a partir del segundo trimestre de 2018, con una mayor volatilidad en los mercados financieros, fue necesario adoptar medidas para acelerar la consolidación fiscal, lo que requirió ampliar y adecuar el Consenso Fiscal.

En este marco, el 13 de septiembre de 2018, la Nación, las Provincias y la CABA comprometieron en el ámbito de sus competencias, a abordar todos los medios a su alcance para: a) Modificar impuesto a las Ganancias, b) Ley de Responsabilidad

²¹ Ley N° 27.469. Sancionada: 15/11/2018. Publicada: 04/12/2018. Fuente: www.infoleg.gov.ar
Recuperada: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/315000-319999/316976/norma.htm>

Fiscal, c) Impuesto sobre los Bienes Personales, d) Impuestos de Sellos. Por su parte, la Nación, respecto de las Cajas previsionales provinciales no transferidas.

ñ) 2019 - Consenso Fiscal/2019. Ley 27.542 ²²

Un escenario de depresión de la economía nacional provocó un aumento significativo de la vulnerabilidad económica y social de vastos sectores de la población, resultando imprescindible introducir modificaciones a los compromisos asumidos por el Estado Nacional, las provincias y la CABA en los consensos fiscales celebrados en 2017 y 2018.

En virtud de lo expuesto, se convino la suspensión hasta el 31 de diciembre de 2020, de la vigencia de los incisos b), c), d), h), j), l), m) y s) de la Cláusula III del Consenso Fiscal 2017 y su modificatorio y del Consenso Fiscal 2018.

Para los procesos judiciales, se previó la conformación de una comisión de evaluación del impacto de la implementación de los Decretos N° 561/2019 y 567/2019 en las finanzas provinciales, suspendiendo por el término de un año, el trámite de los procesos judiciales incoados por las provincias firmantes contra el Estado Nacional, y absteniéndose de iniciar procesos por idéntica causa, aquéllos que aún no lo hubieran hecho.

o) 2020 - Consenso Fiscal/2020. Ley 27.634 ²³

La Ley 27.541 de 2019 que estableció la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social hasta el 31 de diciembre de 2020 debió ser ampliada por Decreto N° 260/20 en materia sanitaria por el plazo de un año, en virtud de la pandemia declarada por la Organización Mundial de la Salud (OMS) en relación con el SARS-COV-2.

Asimismo, a través del Decreto N° 297/20 se estableció el aislamiento social, preventivo y obligatorio (ASPO), que fue prorrogado sucesivamente.

Como consecuencia de la citada emergencia se redujo la actividad económica con el inevitable impacto en los niveles de recaudación. Los gobiernos Nacional y Provinciales necesitaron contar con recursos fiscales para la atención de la creciente demanda social de los sectores más vulnerables.

Los gobiernos Nacional y Provinciales y la CABA suscribieron un nuevo convenio el 4 de diciembre de 2020, a través del cual asumieron compromisos comunes y compromisos provinciales.

²² Ley N° 27.542. Sancionada: 29/01/2020. Publicada: 12/02/2020. Fuente: www.infoleg.gov.ar
Recuperada: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/330000-334999/334375/norma.htm>

²³ Ley N° 27.634. Sancionada: 10/06/2021. Publicada: 07/07/2021. Fuente: www.infoleg.gov.ar
Recuperado: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/350000-354999/351759/norma.htm>

Resultó imprescindible aunar los esfuerzos de las administraciones tributarias a efectos de mejorar y avanzar en la armonización de las acciones, reduciendo y simplificando trámites y presentaciones de los contribuyentes, en el marco del federalismo fiscal.

También, se suspendieron las obligaciones en materia de exenciones y escalas de alícuotas máximas contempladas para los períodos fiscales 2020 y 2021 para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuestos Inmobiliarios, de Sellos y aquellos que gravan la nómina salarial y los tributos específicos. Se adecuó el funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los contribuyentes del Convenio Multilateral y se homogeneizó el tratamiento impositivo del Impuesto Automotor.

En materia de endeudamiento, se definió una estrategia para el endeudamiento responsable de las Provincias que posibilitara el acceso a nuevas fuentes de financiamiento y al desarrollo de nuevos instrumentos para captar crédito en moneda doméstica.

p) 2021 - Consenso Fiscal/2021- Ley 27.687²⁴

El 27 de diciembre de 2021, el Gobierno Nacional y las Provincias celebraron el consenso fiscal 2021, mediante el cual se acordaron temas en materia tributaria, endeudamiento, responsabilidad fiscal y juicios.

En materia tributaria las partes acordaron asumir el compromiso de intercambio de información, simplificación y coordinación tributaria federal, padrón federal-registro único tributario, adecuación del funcionamiento de los regímenes de retención, percepción y recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos-convenio multilateral.

En particular se resolvió, respecto de:

- Impuesto sobre los Ingresos Brutos, definición del hecho imponible, tratamiento de operaciones electrónicas, alícuotas máximas para determinadas actividades.
- Impuesto de Sellos, la continuidad de la no aplicación del tratamiento diferencial basado en el domicilio de las partes, no incrementar alícuotas y alícuotas máximas a determinadas operaciones.
- Impuesto a los Automotores, la determinación de base imponible y alícuotas mínimas anuales.
- Impuesto Inmobiliario, establece que el cálculo y la determinación de las valuaciones fiscales de los inmuebles se hará conforme a lo establecido

²⁴ Ley 27.687. Sancionada: 15/09/2022. Publicada: 04/10/2022. Fuente: www.infoleg.gov.ar
Recuperada: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=372538>

por el Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles y se fija la alícuota en un rango entre 0,5% y 3% del valor fiscal.

- Mantener la derogación de los tributos específicos que gravan la transferencia de combustibles, gas y energía eléctrica (autogeneradas y servicios sanitarios, excepto la destinada a consumidores finales).

- Legislar un impuesto a todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda a bienes situados en su territorio y/o beneficie a personas humanas o jurídicas domiciliadas en el mismo, y aplicar alícuotas marginales crecientes a medida que aumenta el monto transmitido a fin de otorgar progresividad al tributo. El mismo alcanzaría el enriquecimiento que se obtenga en virtud de toda transmisión a título gratuito incluyendo: las herencias, legados, donaciones, anticipos de herencias y cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito.

En materia de endeudamiento responsable, sólo podrá incrementarse el stock de deuda denominada en moneda extranjera, bajo ciertas condiciones. Los mismos lineamientos serán de aplicación para los municipios.

En materia de Responsabilidad Fiscal, retomar la vigencia de los artículos y cláusulas suspendidas por la Ley N 25.917.

La Nación se compromete a pagar en 12 cuotas mensuales e iguales, a partir de enero de 2022, los saldos que se hallaren pendientes de cancelación en cumplimiento de la actualización de las compensaciones establecidas en el Consenso Fiscal 2017.

Además, deja sin efecto las obligaciones asumidas en materia tributaria provincial establecida con anterioridad a través de los consensos Fiscales 2017, 2018, 2019 y 2020, teniendo únicamente como exigibles aquéllas cuyo cumplimiento se haya efectivizado a la fecha del presente consenso.

2. PROVINCIA DE SANTA FE

La Constitución Provincial (1962)²⁵, establece que el gobierno de la Provincia provee a los gastos públicos con los fondos provenientes de las contribuciones que establezca la ley; de las rentas producidas por sus bienes y servicios; de la enajenación de bienes de su pertenencia; de la propia actividad económica que realice; y de las operaciones de crédito que concierte. Además, ordena que todos los habitantes de la Provincia están obligados a concurrir a los gastos públicos según su capacidad contributiva y que el régimen tributario puede inspirarse en criterios de

²⁵ "Constitución de la Provincia de Santa Fe", 1962. Recuperada:
<http://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/download/203482/986161/>

progresividad. Por último, dispone que corresponde a la Legislatura crear las contribuciones especificadas anteriormente y dictar los códigos entre los cuales se encuentra el código fiscal.

Por su parte, el Código Fiscal²⁶ legisla el conjunto de impuestos de la provincia: sobre los Ingresos Brutos, Inmobiliario, Sellos, las Tasas Retributivas de Servicios, la Patente Única sobre Vehículos y el Impuesto sobre las Embarcaciones Deportivas o de Recreación. La ley N° 5.317²⁷ establece el Impuesto a las Actividades Hípicas.

Anualmente la Ley Impositiva establece las disposiciones que reglamentan los impuestos y tasas.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Por el ejercicio habitual en la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso que realicen las personas de existencia visible, sucesiones indivisas y personas jurídicas de carácter público y privado se pagará un impuesto sobre el valor devengado durante el periodo fiscal por la venta de bienes, prestaciones de servicios o, en general, por operaciones realizadas.

Impuesto Inmobiliario

Grava la titularidad de inmuebles y derechos reales de superficie sobre los mismos, situados en el territorio de la Provincia de Santa Fe a propietarios de bienes inmuebles, poseedores a título de dueño y titulares de derechos de superficie. Su base imponible es la valuación de los inmuebles determinados de conformidad con las leyes de avalúo y catastro multiplicado por los coeficientes de actualización que fije la Ley Impositiva Anual y deducidos los importes exentos.

Impuesto de Sellos

Todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que realicen los contribuyentes en territorio de la Provincia de Santa Fe devengarán un gravamen que dependerá del acto que se realice.

Tasas Retributivas de Servicios

De acuerdo a los servicios que presta la administración o la justicia provincial a las personas, deberán pagarse tasas cuyo monto fija la Ley Impositiva anual.

²⁶ “Código Fiscal de La Provincia de Santa Fe - Ley 3456”, 1997. Recuperado: [https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/view/full/111527/\(subtema\)/111523](https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/view/full/111527/(subtema)/111523)

²⁷ Ley N° 5317. Actividades Hípicas. Recuperada: [https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/view/full/113912/\(subtema\)/111523](https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/view/full/113912/(subtema)/111523)

Patente Única sobre Vehículos

Los propietarios de vehículos automotores, remolques o acoplados radicados en la Provincia de Santa Fe abonarán un tributo conforme a la suma asignada a cada vehículo conforme a los avalúos publicados por la AFIP a los fines del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Impuesto sobre las Embarcaciones Deportivas o de Recreación

La titularidad de embarcaciones afectadas al desarrollo de actividades deportivas o de recreación, propias o de terceros, situadas en el territorio de la Provincia de Santa Fe origina un tributo a los dueños de esas embarcaciones que tengan su fondeadero, amarre o guarda habitual dentro del territorio. Su renta imponible es el valor venal (asignado al bien en la contratación del seguro que cubra riesgos sobre el mismo) de la embarcación, importe de compra fijado en la factura o boleto de compraventa o el que resulte de la tabla de valuaciones que se publicará a través los medios que la Autoridad de Aplicación disponga.

Impuesto a las Actividades Hípicas

Se trata de espectáculos públicos donde participan caballos de carrera y se realizan en hipódromos, siempre autorizados previamente por el Poder Ejecutivo. Por los mismos las entidades reconocidas que patrocinen y tengan a su cargo el funcionamiento de los hipódromos abonarán gravámenes calculados sobre boletos con premios, valor de entradas y reuniones hípicas sin cobro de entrada.

La Ley de Coparticipación Provincial²⁸ establece que el 8% del importe que se liquide a la Provincia por su participación en todos los gravámenes nacionales, se distribuirá a las Municipalidades y del remanente, la Provincia otorgará el 3% a las Comunas. Una vez cumplido lo dispuesto precedentemente, la Provincia repartirá un 3% del excedente en forma exclusiva entre los Municipios de primera categoría, es decir, aquellos municipios que tengan más de doscientos mil habitantes.

Además, la Constitución Provincial establece respecto del Régimen Municipal²⁹, que éstos pueden crear, recaudar y disponer libremente de recursos propios provenientes de las tasas y demás contribuciones que establezcan en su jurisdicción. Tienen, asimismo, participación en gravámenes directos o indirectos que recaude la Provincia, con un mínimo del cincuenta por ciento del producido del impuesto Inmobiliario, de acuerdo con un régimen especial que asegure entre todos ellos una distribución proporcional, simultánea e inmediata.

²⁸ "Ley 7457", 1975.

²⁹ Artículo 107. Constitución Provincial.

4.1 Relevamiento económico-financiero

A estos efectos se analizaron las fuentes de información disponibles en la web con el fin de obtener datos de coyuntura, ingresos, recaudación y gastos de la provincia. Asimismo, se buscó información económica productiva de la provincia de Santa Fe, con el fin de analizar los sectores relevantes que promueven el crecimiento, tanto en términos nominales como reales, con el fin de entender cuáles son los sectores que mantienen, aumentaron o disminuyeron su participación en los últimos años, como así también, aquellos que por efecto precio han ganado o perdido participación.

Esta distinción, es interesante considerarla a la luz de que este estudio es tributario y que los ingresos se darán en forma nominal. Entender entonces que aquellos sectores sólidos (más allá de las participaciones relativas que generan las variaciones de precios) nos pueden guiar sobre los que generan empleo y otros efectos deseados sobre la matriz económica.

Finalmente, se examinaron los recursos presupuestarios, sus fuentes, como así también los gastos públicos de la provincia de Santa Fe.

Contexto nacional

La recaudación provincial depende de la coyuntura económica que enfrenta tanto el país como la provincia. En este sentido, la actividad económica nacional tuvo un comportamiento cíclico en la última década, con una marcada tendencia a la baja en los últimos años. En el gráfico 1, se puede observar que en el periodo 2010-2017 las tasas de crecimiento de la economía nacional presentan tanto valores positivos como negativos, para finalmente comenzar a partir del año 2018 una fase recesiva, que se profundiza en el año 2020 producto del COVID -19.

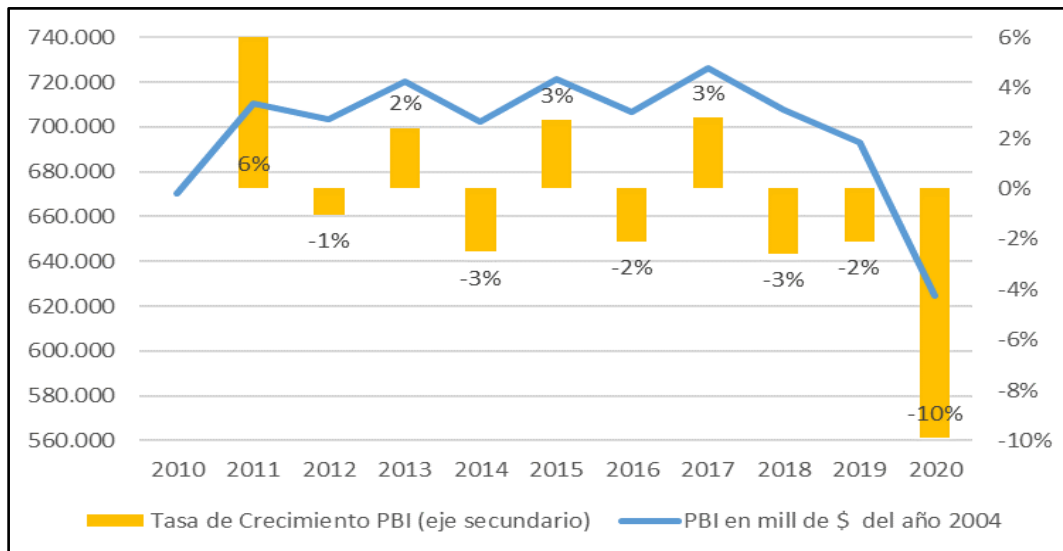


Figura 4: PBI en millones de pesos del año 2004

Fuente: elaboración propia en base a INDEC³⁰

El crecimiento del Producto Bruto Interno (PBI), más múltiples factores de índole económicos y políticos, inciden en el valor del dólar por la restricción externa que enfrenta Argentina históricamente (gráfico 2). El incremento del valor del dólar repercute directamente en las obligaciones financieras que debe enfrentar el estado provincial, por la deuda emitida en dólares. La devaluación que está sufriendo el dólar en los últimos años, dispara el ratio Stock Deuda/Ingresos Totales, complicando el pago de los compromisos asumidos.

Adicionalmente, existe un proceso inflacionario con tasas de crecimiento que se aceleran a partir del 2018, alcanzando en 2019 una variación de precios del 53% i.a., a pesar de la fase recesiva que comienza en ese mismo año (gráfico 2). Comenzando la 2da década del SXXI, la inflación bajó al 36.1% pero con perspectivas de incrementarse en el año 2021 por las necesidades de financiamiento del Estado Nacional en una coyuntura complicada derivada de la pandemia mundial. Este fenómeno conduce a un incremento exponencial de los recursos y el gasto público en valores corrientes (ver más abajo).

³⁰ <https://www.indec.gob.ar/>

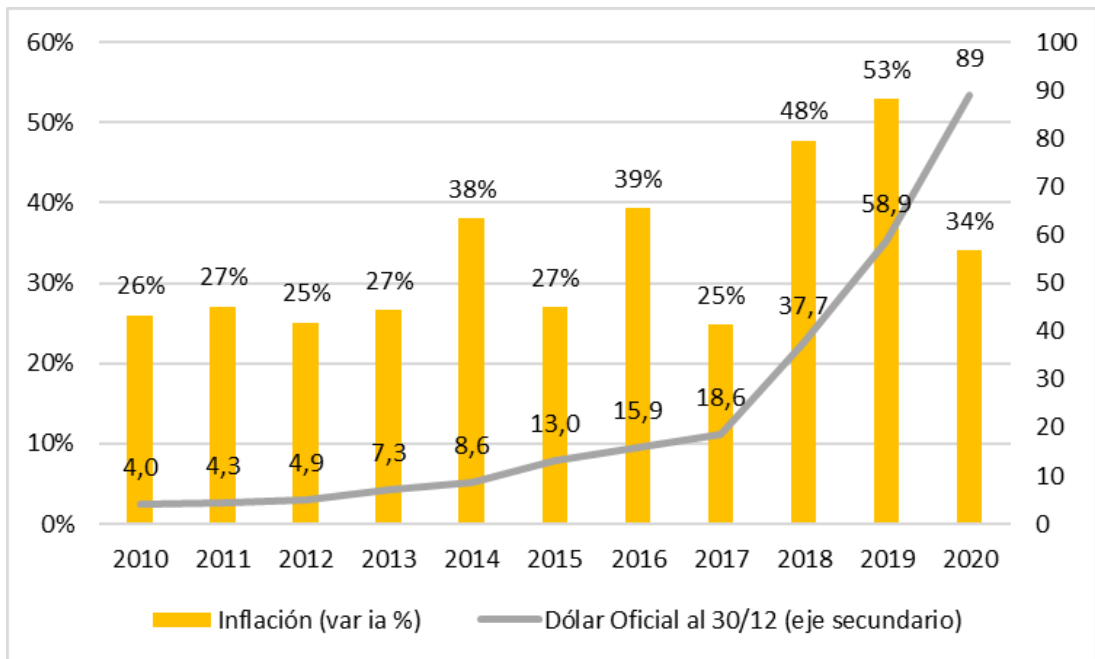


Figura 5: Inflación y dólar

Fuente: elaboración propia en base a INDEC y Banco Central³¹

En resumen, las principales variables macroeconómicas del país marcan un contexto nacional complejo, con una alta volatilidad de precios, acentuado por la crisis mundial que se deriva del Covid -19, y que impacta directamente en las provincias.

Análisis de la economía santafesina

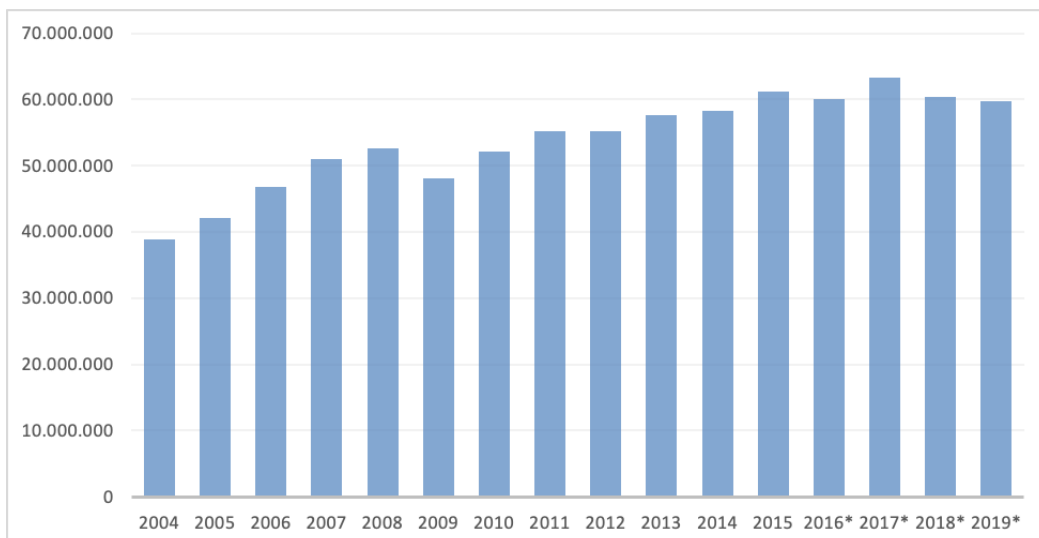


Figura 6: Evolución del PBG a precios constantes del año 2004 (en miles de pesos)

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

³¹ <http://www.bcra.gov.ar/>

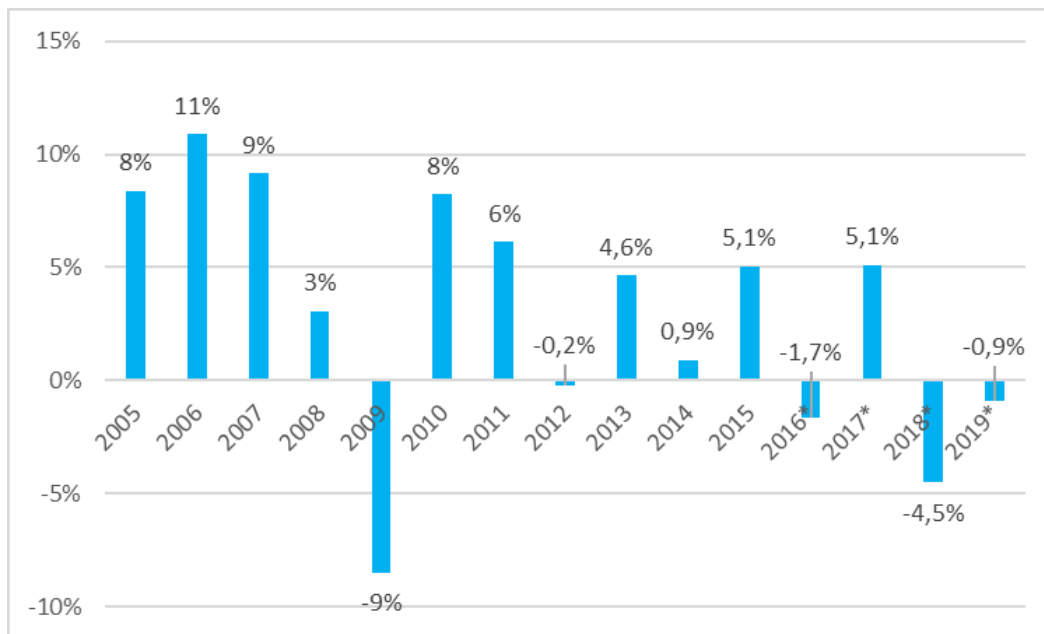


Figura 7: Crecimiento del PBG a precios constantes del año 2004

Fuente: elaboración propia en base a IPEC³²

Según se observa en los gráficos 3 y 4, el PBG santafesino, sigue claramente la coyuntura nacional. Si bien a comienzos de siglo, la actividad económica presentaba un ciclo expansivo, en la última década, la misma tuvo un comportamiento cíclico, al igual que la economía nacional, comenzando una fase recesiva a partir del año 2018, que se profundiza en el año 2020 producto del COVID -19.

El PBG de la provincia de Santa Fe aporta el 10,2% al PBI nacional (según datos IPEC), siendo los sectores que presentan una mayor participación al promedio la agricultura, ganadería y la industria manufacturera.

³² <http://www.estadisticasantafe.gob.ar/>

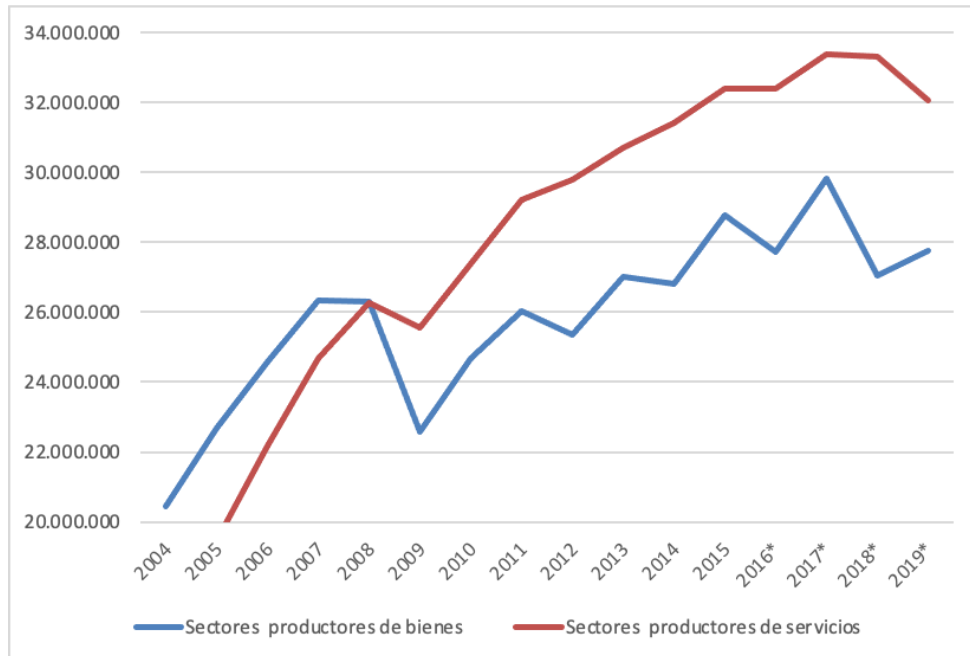


Figura 8: Evolución del PBG a precios constantes del año 2004 (en miles de pesos) por sectores (bienes y servicios)

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

Un primer panorama sobre la estructura productiva (en términos reales) se puede analizar observando la proporción entre la producción de bienes y servicios. Actualmente, el sector que tracciona la economía santafesina es el sector servicios que aporta el 53,61% del PBG. Mientras que el sector productor de bienes representa el 46,39% en términos constantes.

Sin embargo, esta estructura no siempre fue igual, y para eso recurrimos a un análisis de la serie histórica disponible (desde el año 2004). Particularmente, en el año base, el sector productor de bienes representaba el 52,6% en términos constantes, mientras que el de servicios el 47,4%.

El quiebre, en términos constantes (a valores del año 2004) se da en el año 2008. Año marcado por la crisis financiera internacional (a nivel mundial) y crisis interna desde el sector productivo (sequías y desacuerdos entre el sector agropecuario y el gobierno nacional). Sin embargo, debemos realizar una evaluación comprendiendo la evolución de los precios y los sectores en su interior para obtener un diagnóstico de los sectores que se han consolidado y cuáles se han estancado, en el período observado.

Para ello, recurrimos a un estudio sobre la variación entre los sectores productores de bienes y servicios, pero en términos nominales. Éste exhibe que el

sector servicios ha ido aumentando su participación en términos nominales, por lo cual, de acuerdo con el esquema impositivo, pudo ser uno de los sectores que traccionaron, principalmente, la recaudación impositiva.

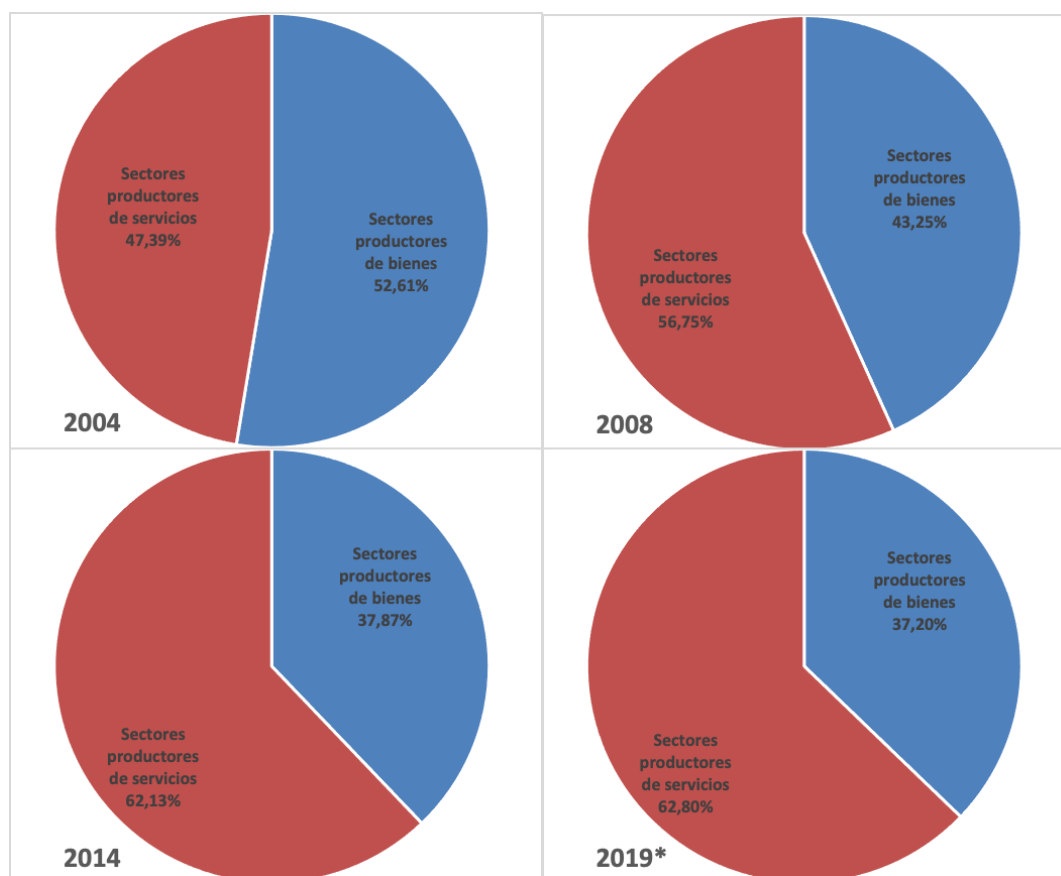


Figura 9: Evolución de la composición del PBG a precios corrientes por sectores

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

Dentro del sector productor de bienes santafesinos, se observa que la industria manufacturera en el año 2019 generó la mayor proporción del sector productor de bienes del producto bruto, con el 56,82% y el 26,36% del PBG total. Además, es uno de los sectores que genera mayor cantidad de empleos formales. Para el último trimestre de 2019 generó el 23,42% del empleo formal total (datos del Observatorio de Empleo y Dinámica Empresarial - MTEySS - en base a SIPA).

En términos constantes (a precios del año 2004) la industria manufacturera presentó un crecimiento de 44,82%, valor mayor al promedio del sector bienes (35,62%), por lo que su participación aumentó en el periodo (ver gráfico 7).

El segundo sector en orden de importancia es el de agricultura, ganadería, caza y silvicultura, que al año 2019 representó el 30,32% del sector productor de bienes. Sin embargo, este sector exhibió un crecimiento entre el año 2004 y el 2019,

de 8%; valor menor al promedio de crecimiento del sector de bienes en el periodo, por lo que su participación disminuyó respecto al año base (tal como se observa en el gráfico 7). Por ello se infiere que Santa Fe, traccionó su crecimiento en base a sectores que generan mayor valor agregado y empleos, como es la industria manufacturera.

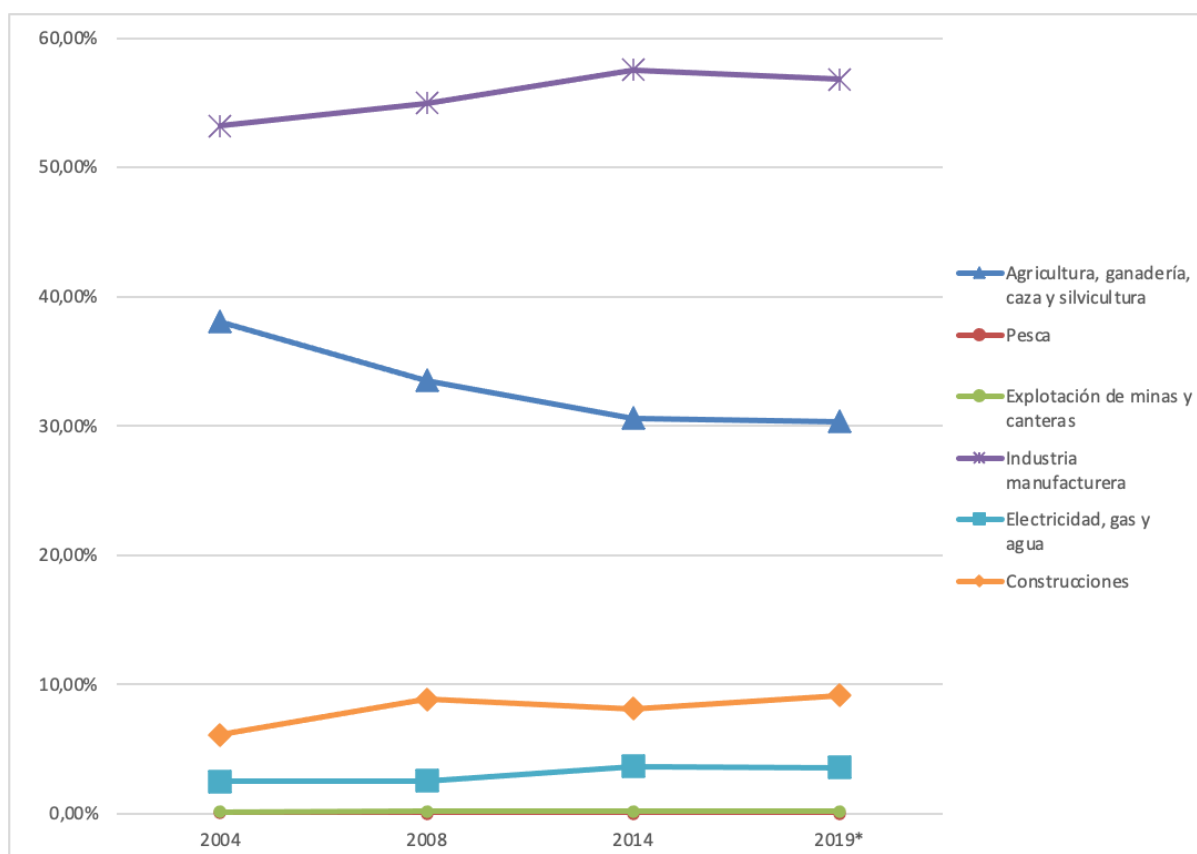


Figura 10: Evolución de la composición de los Sectores Productores de Bienes en el PBG a precios constantes por sectores

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

El sector construcción, representa el 9,14% del sector productor de bienes y en el periodo estudiado su crecimiento (en términos constantes) fue de 104,24%, por lo cual éste fue incrementando su participación. Por su parte, el sector electricidad, gas y agua, representaba en el año 2019, el 3,54% del sector productor de bienes, lo cual se incrementó respecto al año 2004. Sin embargo, en términos nominales su crecimiento fue más notable aún, dado que en términos corrientes este sector representa el 5,8% del sector productor de bienes (según el último PBG disponible), mientras que en el año 2004 representaba el 2,49%. Este incremento se explica porque su variación a precios corrientes fue por encima de la media, demostrando que además de aumentar la producción en sí, los precios relativos de este sector aumentaron en el periodo bajo análisis (ver gráfico 8).

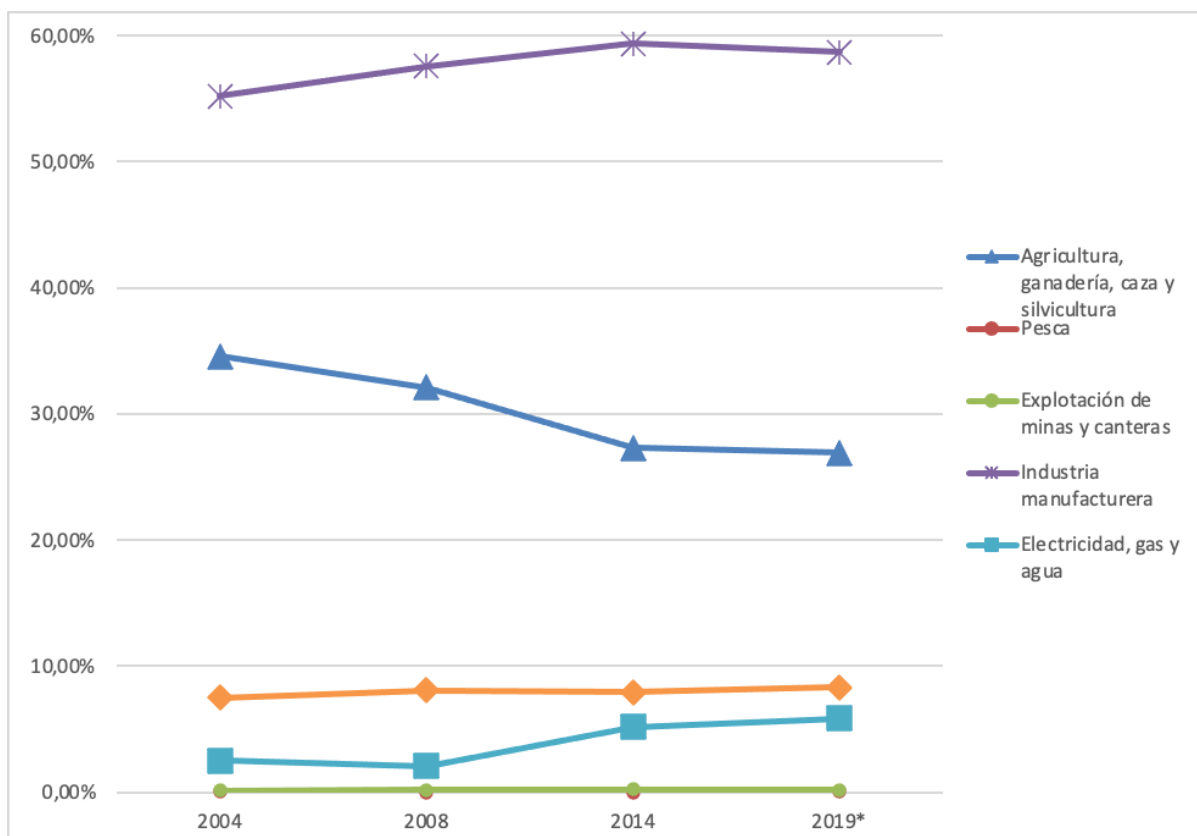


Figura 11: Evolución de la composición de los Sectores Productores de Bienes en el PBG a precios corrientes por sectores.

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

La estructura agropecuaria santafesina, presenta una alta proporción de producción de cultivos agrícolas. Entre los cultivos agrícolas, la mayor proporción corresponde al cultivo de cereales, oleaginosas y forrajeras (que representaron el 96,29% de los cultivos en el año 2019), con valores menores se encuentran las hortalizas, legumbres, flores y plantas ornamentales que representan el 0,97%, mientras que las frutas (excepto la vid) el 0,46% y los cultivos industriales, las especias y plantas aromáticas y medicinales el 0,28%.

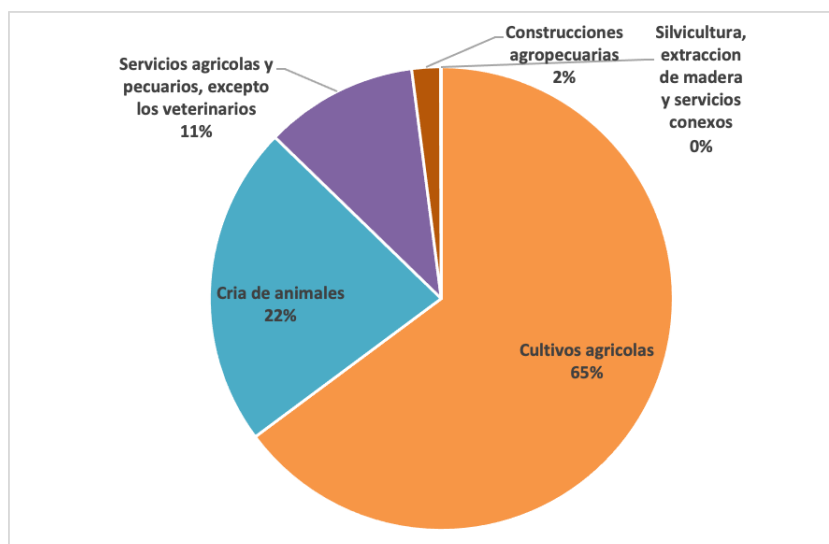


Figura 12: Composición del sector agrícola ganadero en el año 2019 (precios constantes)

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

En cuanto a la evolución del sector (gráfico 10), se puede apreciar que presenta una alta inestabilidad, dado que existen periodos de crecimiento asociados al aumento de los precios relativos de los cultivos, y se convive con periodos de baja, producto de sequías, inundaciones o eventos climáticos principalmente que marcan el ritmo de producción, por lo cual se convierten en sectores inestables para predecir su crecimiento.

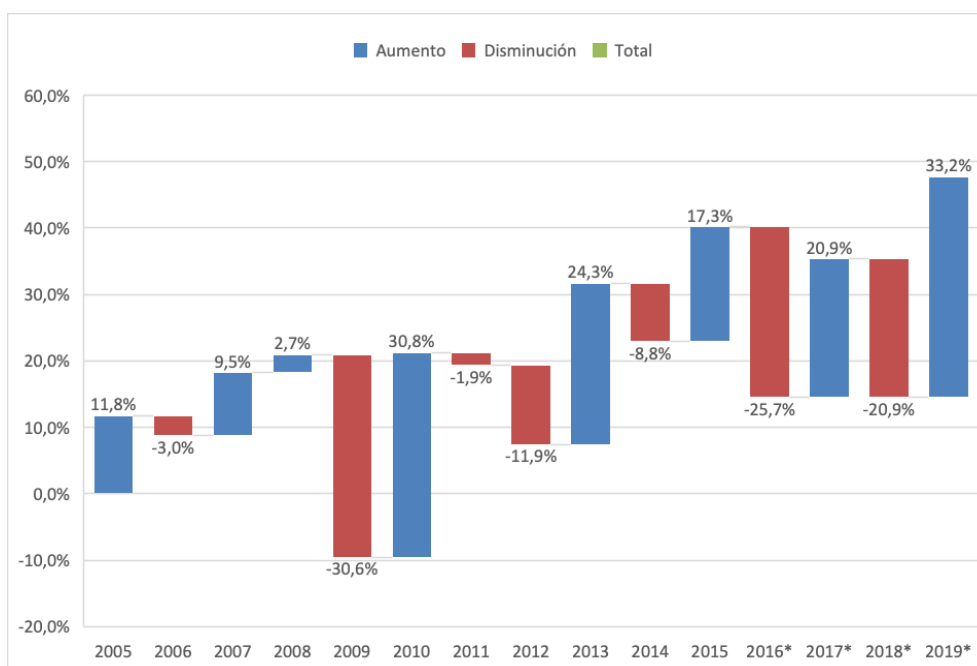


Figura 13: Evolución total del sector cultivos agrícolas (a precios constantes del año 2004)

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

Particularmente, destaca el sector de oleaginosas, que además configura una de las principales cadenas productivas destinadas a la exportación. Si bien, la provincia exporta el poroto de soja, la mayor venta externa de esta cadena se da en eslabones del primer procesamiento, como es la harina y los pellets de soja, el aceite de soja o el biodiesel, que es requerido por Estados Unidos, China, la Unión Europea, entre otros. De aquí surge la importancia de esta cadena de valor.

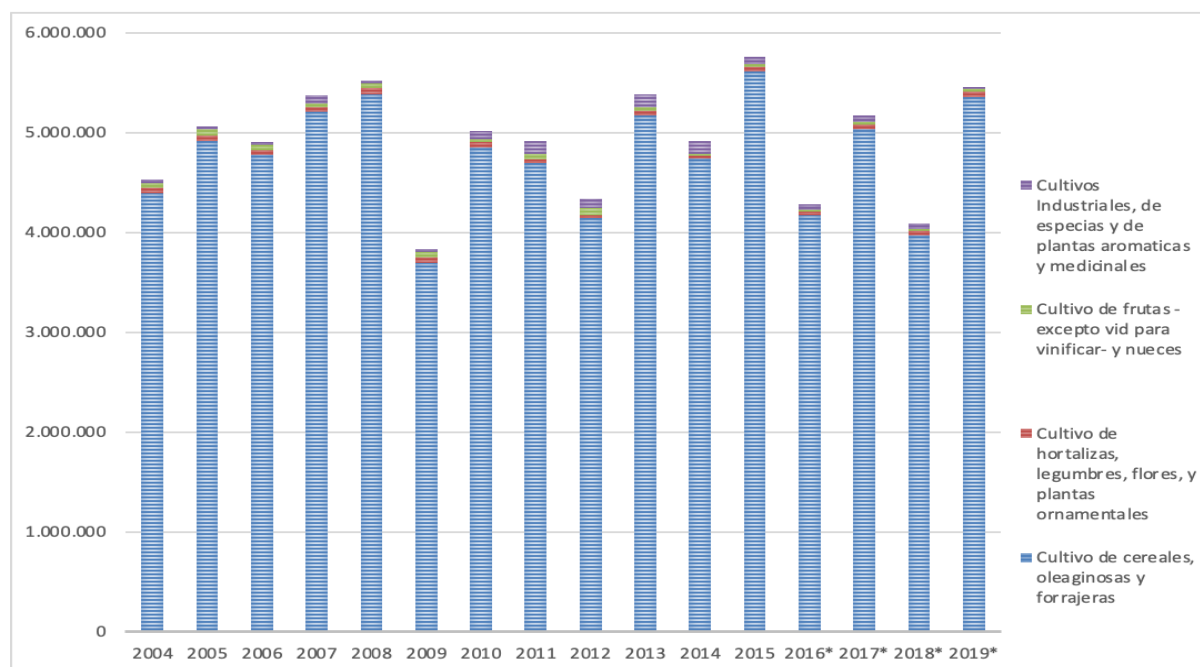


Figura 14: Evolución del sector cultivos agrícola, discriminado por tipo de cultivo (a precios constantes del año 2004)

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

La soja, corresponde a una de las principales cadenas productivas de la zona, que si bien en el país se comenzó a cultivar en los años 70, fue a mediados de la década de los noventas que la combinación de uso de agroquímicos, semilla transgénica y un sistema de siembra directa se comienza a expandir. Siendo a principios del siglo XXI, que su precio internacional se revaloriza, al igual que de otros commodities. Particularmente, el aumento del precio de ésta se da por el aumento de la demanda para la alimentación de cerdos en países como la República Popular de China. Lo que trajo como consecuencia, el aumento del precio. Si sumamos la posibilidad de adopción de los paquetes tecnológicos desarrollados en las últimas décadas, el aumento de rendimientos y la posibilidad de intensificar la producción generó un avance sobre tierras de menor productividad, extendiendo las fronteras de producción agrícola. De esta forma se desplazaron los cultivos tradicionales y se disminuyeron las tierras con montes nativos. Por lo que fue un proceso que trajo aspectos positivos

(entrada de divisas al país), conjugado con aspectos negativos (cuestiones medioambientales, afecciones a la salud, entre otras).

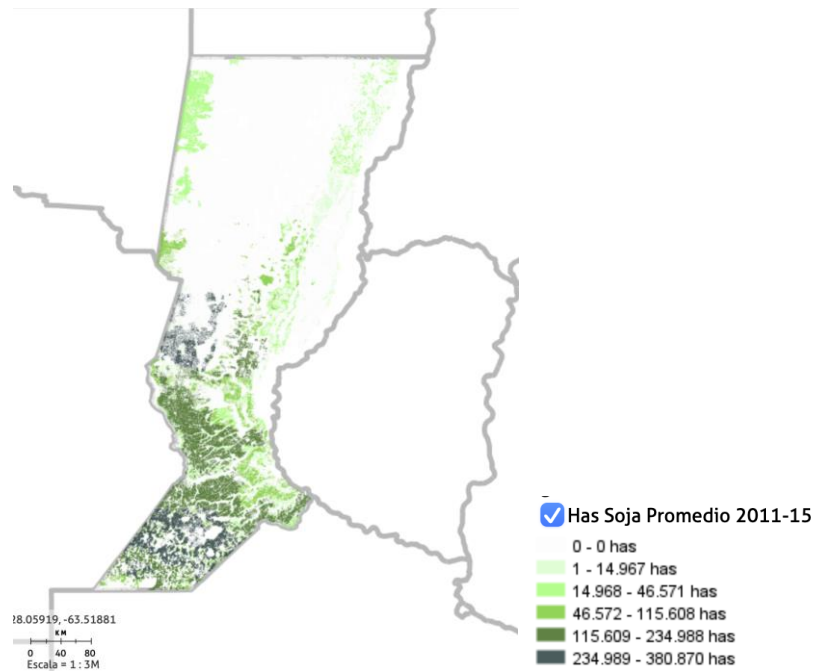


Ilustración 1: Plantaciones de soja en la provincia de Santa Fe

Fuente: Infraestructura de datos espaciales de la Provincia de Santa Fe

Particularmente, en la provincia de Santa Fe la mayor parte de la superficie sembrada se concentra en los departamentos del centro – sur. Para Argentina, si sumamos lo producido por la provincia de Buenos Aires y el este de Córdoba, se configura la región núcleo de esta cadena.

Esta estructura y su variación, es importante de conocer, dado que desde el punto de vista del desarrollo económico, cada cultivo presenta impactos diferentes, incluso en relación a la producción sustentable y desde el punto de vista tributario, estos efectos pueden ser “guiados” generando discriminaciones en las alícuotas, de forma de favorecer a aquellos sectores que originen producciones que contemplen el cuidado del medioambiente, la inclusión social y otros efectos económicos y sociales deseados.

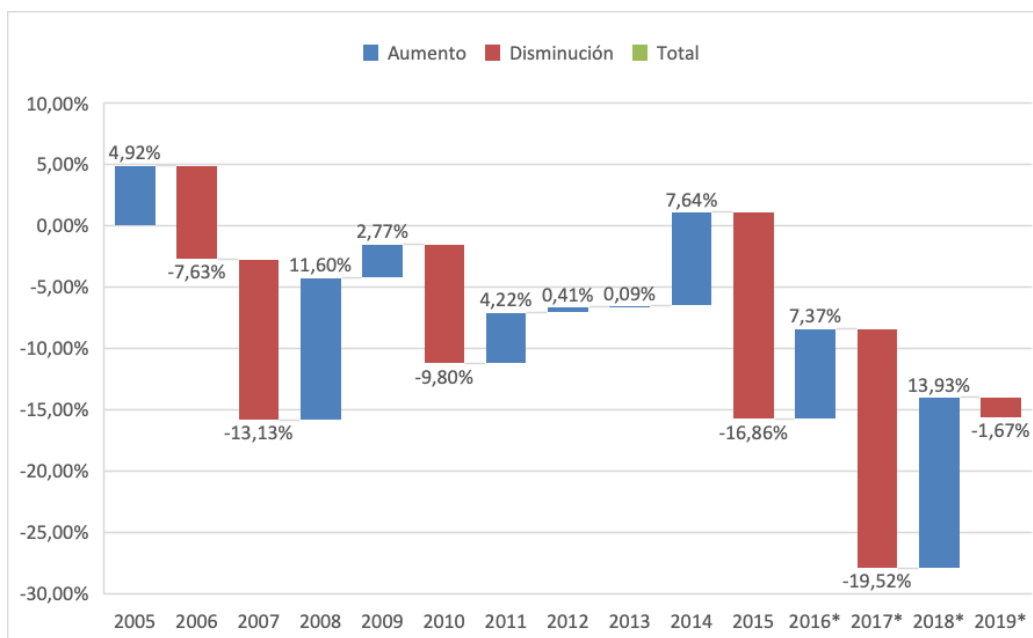


Figura 15: Evolución del sector ganadero a precios constantes del año 2004

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

Otras de las cadenas productivas relevantes, se encuentra dentro del sector ganadero. El 93,6% de este sector se corresponde con la cría de ganado y producción de leche, lana y pelos. En cuanto al sector ganadero, Santa Fe es la segunda provincia, tanto en términos de stock como en su capacidad de faena. Este sector también presenta etapas de crecimiento y decrecimiento, tal como se observa en el gráfico 12, a lo que debemos tener en cuenta que existen ciclos entre por ejemplo los cambios de precios, las decisiones del productor agropecuario y la faena propiamente dicha. Por lo cual, en el PBG vemos los efectos económicos con niveles de retardo.

Particularmente, esta actividad fue desplazada por el proceso de sojización y el avance de la frontera agrícola (promovida por el aumento de los precios de la soja), movilizó esta actividad hacia tierras menos productivas. Los excesos hídricos, también afectaron la actividad en 2017 y 2018. Siendo esta cadena también, cíclica e impredecible a los efectos climáticos.

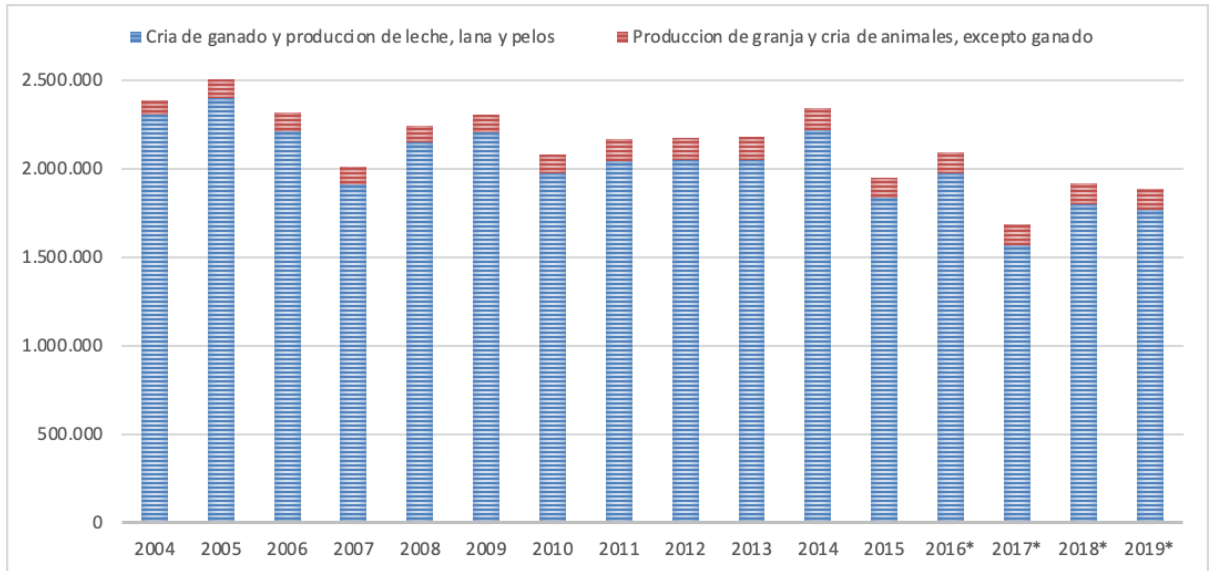


Figura 16: Evolución del sector ganadero a precios constantes del año 2004

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

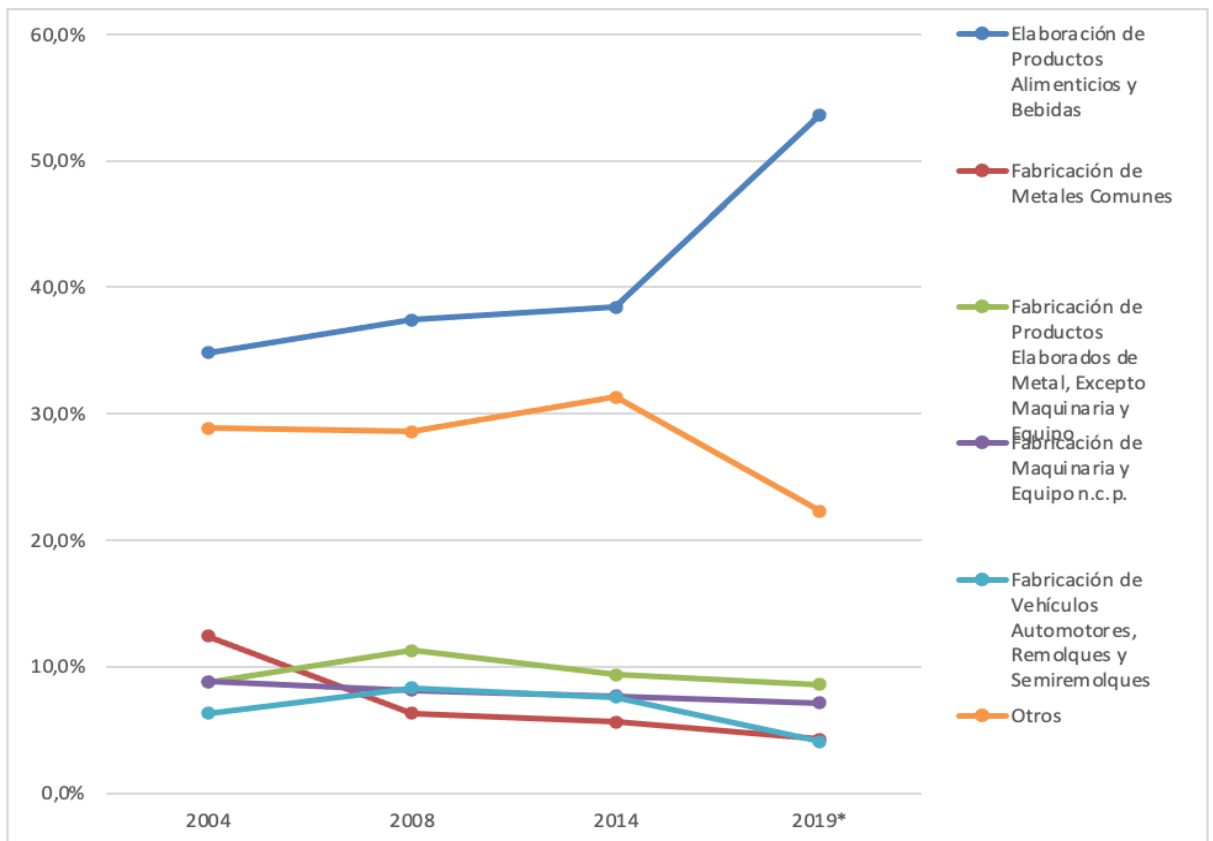


Figura 17: Evolución de los sectores industria manufacturera a precios constantes

Fuente: elaboración propia en base a IPEC

En términos reales la industria manufacturera en la provincia de Santa Fe creció un 44,8%. Sin embargo, no todos los sectores se comportaron de la misma manera. El sector industrial que lideró la expansión en el periodo analizado fue la elaboración de productos alimenticios y bebidas, cuyo crecimiento real fue de 122,9%, mientras que en términos nominales (considerando el efecto precio), dicho crecimiento fue de 5342% entre el año 2019 y 2004. El rubro que presentó la principal expansión en términos reales fue el curtido, terminaciones de cuero, marroquinería y otros productos, cuyo crecimiento en el periodo fue de 157,3%, sin embargo, en términos nominales el crecimiento fue de 3324%, por debajo de la industria alimenticia, mostrando que los alimentos tuvieron una valoración mayor en los precios relativos durante el periodo. Asimismo, este sector industrial representó en el año 2019 el 53,6% de la estructura industrial (representaba el 34,8%) en el año 2004. Mientras que el sector de curtido, terminaciones de cuero y otros productos, pasó de representar el 1,6% en el año 2004 a 2,9% en el año 2019.

La industria metalúrgica, por su parte, presenta altos niveles de relevancia en la estructura industrial santafesina, aquí podemos agrupar diversos sectores como la fabricación de metales comunes, los productos elaborados del metal incluyendo maquinaria y equipo, y la fabricación de vehículos, automotores, remolques y semiremolques, los que conforman en el año 2019, el 4,7%, el 17,1% y el 4,4%, respectivamente. Sin embargo, en términos reales, este sector perdió representatividad en la matriz industrial, pasando en su conjunto del 36,29% en el año 2004 al 29,09% en el año 2019; ocurriendo una disminución similar en términos corrientes. La fabricación de metales fue el sector industrial que disminuyó su valor agregado en términos constantes en 50,2% entre los años 2019 y 2004, la fabricación de vehículos, automotores, remolques y semirremolques, también presentó una disminución en el período, pero de 5,9%.

Comportamiento de los ingresos fiscales de la provincia de Santa Fe

La discusión sobre la autonomía financiera de las provincias es una materia pendiente en Argentina. De acuerdo con el último informe consolidado de recaudación provincial, por el ministerio de Economía de la Nación -4to trimestre 2017- en promedio el 74,4% de la recaudación de las Provincias Argentinas se explica por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, el 7,4% por el impuesto Inmobiliario, 8,7% por el impuesto de Sellos, 6,2% por el impuesto Automotor y 3,3% se corresponde con otros impuestos provinciales. Lo que evidencia la incidencia del impuesto a los Ingresos Brutos en las finanzas públicas provinciales.

Asimismo, los efectos económicos causados por los impuestos provinciales se enfocan principalmente en los impuestos sobre los Ingresos Brutos y a los Sellos. Es por ello que, desde el Pacto Fiscal del año 1993, existen proyecciones y acuerdos para eliminarlos.

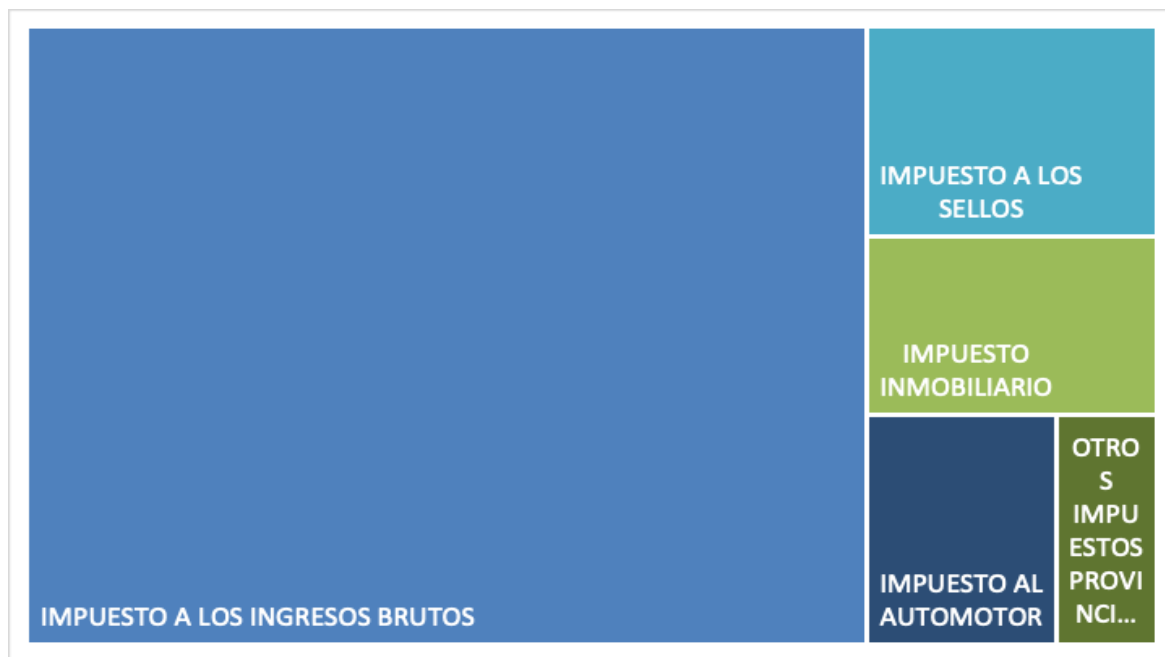


Figura 18: Participación Tributos Presupuesto Consolidado

Fuente: elaboración propia en base a DNAP³³

Estas proporciones ponen en evidencia que el Impuesto a los Ingresos Brutos está siendo el pilar de la autonomía financiera de las provincias. Por ello, cualquier cambio requiere activar una fuente alternativa de recursos. Con este fin, se analizará a continuación, el comportamiento de los ingresos fiscales de la provincia de Santa Fe.

Como se mencionó más arriba, el proceso inflacionario conduce a un incremento exponencial de los recursos y el gasto público en valores corrientes, según se puede observar en el gráfico 16; sin embargo, el resultado financiero de la provincia (conocido como déficit público) tiene un comportamiento cíclico en términos de los Ingresos Totales Netos de los Ingresos o Contribuciones de las Instituciones Seguridad Social (ITNISS).

³³ <https://www.argentina.gob.ar/economia/sehacienda/asuntosprovinciales>

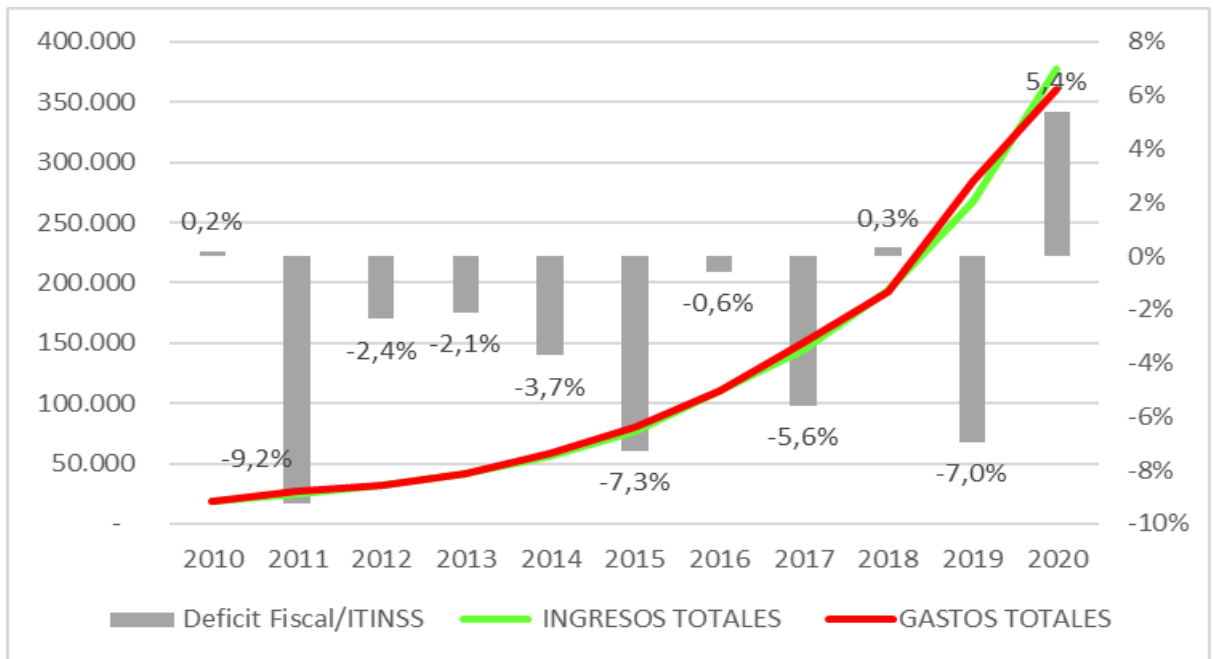


Figura 19: Participación Tributos Presupuesto Consolidado

Fuente: elaboración propia en base a DNAP

En términos reales, los ingresos fiscales tienen un crecimiento sostenido entre 2010 -2017, momento a partir del cual, comienzan a disminuir, producto del ciclo recesivo que se generó en nuestro país. De la misma manera, a partir del año 2018, el Estado Provincial ajusta el gasto público, producto de la crisis económica que se inició, y el gobierno de Santa Fe, replantea su participación en la economía, contrayendo el gasto público. El mismo cae en términos reales un 14% en 2018, otro 4% en 2019, y un 7% en el 2020, año donde la crisis se recrudece por la pandemia mundial (gráfico 17).

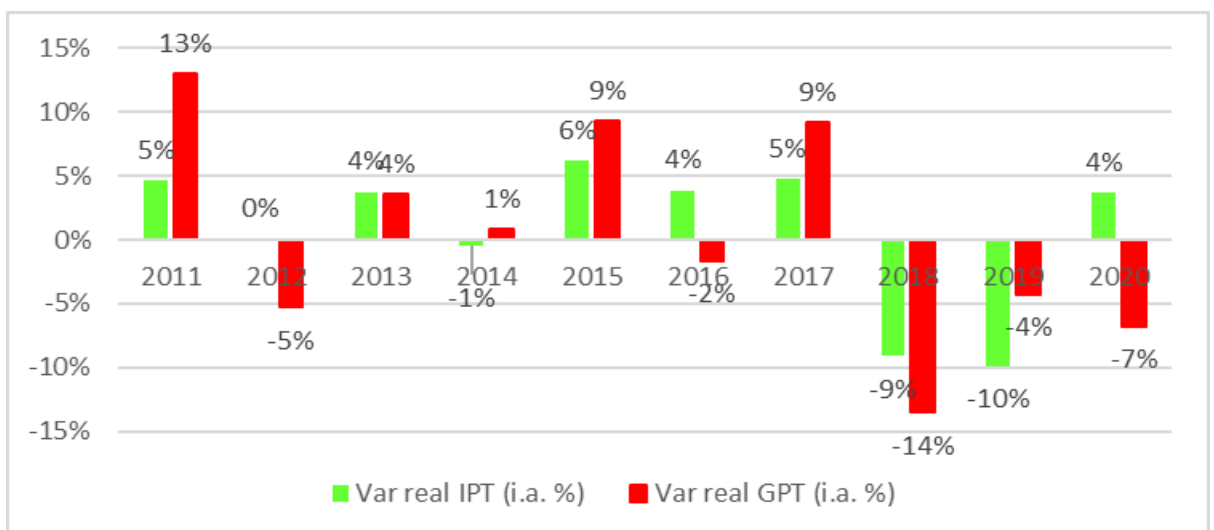


Figura 20: Variación real IPT y GPT (i.a.%). Periodo 2010 -2020

Fuente: elaboración propia en base a DNAP

La presión tributaria en la provincia de Santa Fe (gráfico 18), medida como el cociente entre los ingresos fiscales totales y el PBG, tiene un comportamiento alcista desde el año 2007, para luego comenzar a bajar a partir del año 2018, momento que comienza el ciclo recesivo en nuestro país.

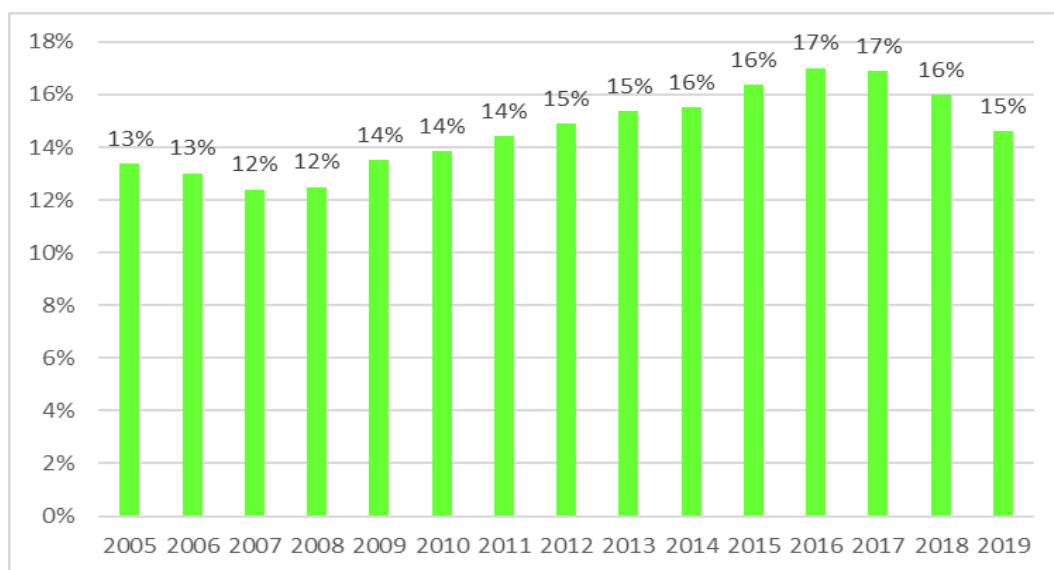


Figura 21: Presión Tributaria Santa Fe

Fuente: elaboración propia en base a DNAP



Figura 22: Gráfico 19: Evolución de los recursos financieros corrientes totales de la provincia de Santa Fe (en miles de pesos) y proporción entre recursos corrientes y de capital

Fuente: elaboración propia en base a DNAP

Los ingresos tributarios propios mantienen su participación cerca del 27% entre 2010 y 2020; mientras que los ingresos de capital, disminuyeron su peso del 4% al 1% sobre los Ingresos Públicos Totales. Por otra parte, los ingresos tributarios nacionales, aumentaron en ese mismo periodo 2pp, representando actualmente el 50% de los ingresos del fisco provincial (gráfico 20 y 21).

Los recursos tributarios propios le permiten cierta independencia respecto de la evolución de los ingresos de origen nacional. Estos impuestos evolucionan en función del nivel de actividad económica y de las valuaciones inmobiliarias básicamente. No obstante, los ingresos tributarios nacionales son la principal fuente de financiamiento.

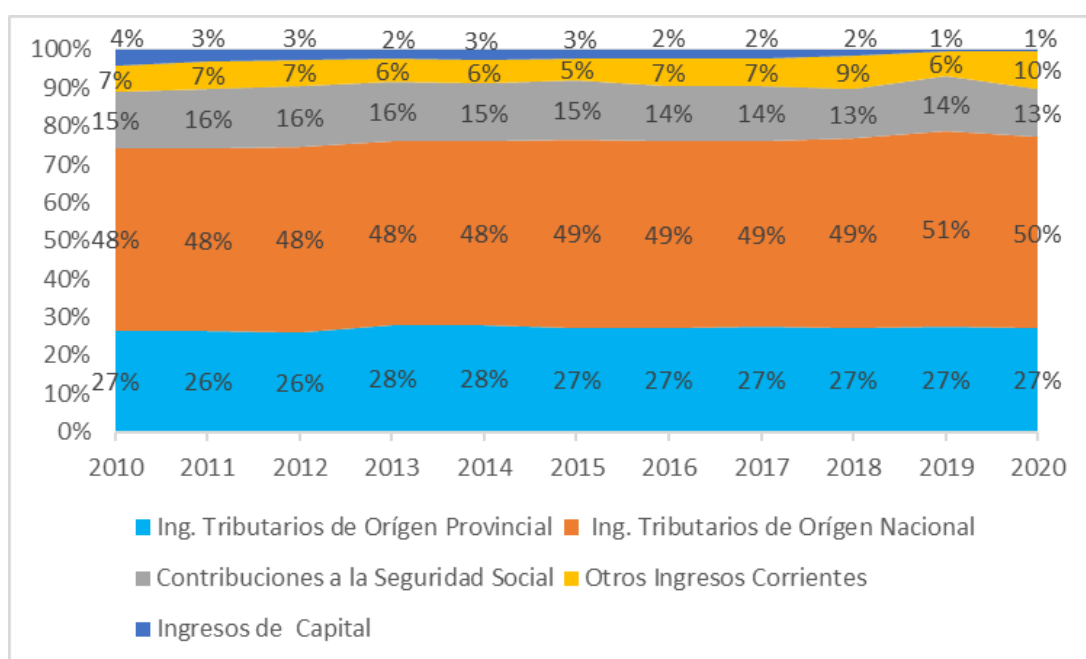


Figura 23: Ingreso Público Total, evolución y composición

Fuente: elaboración propia en base a DNAP

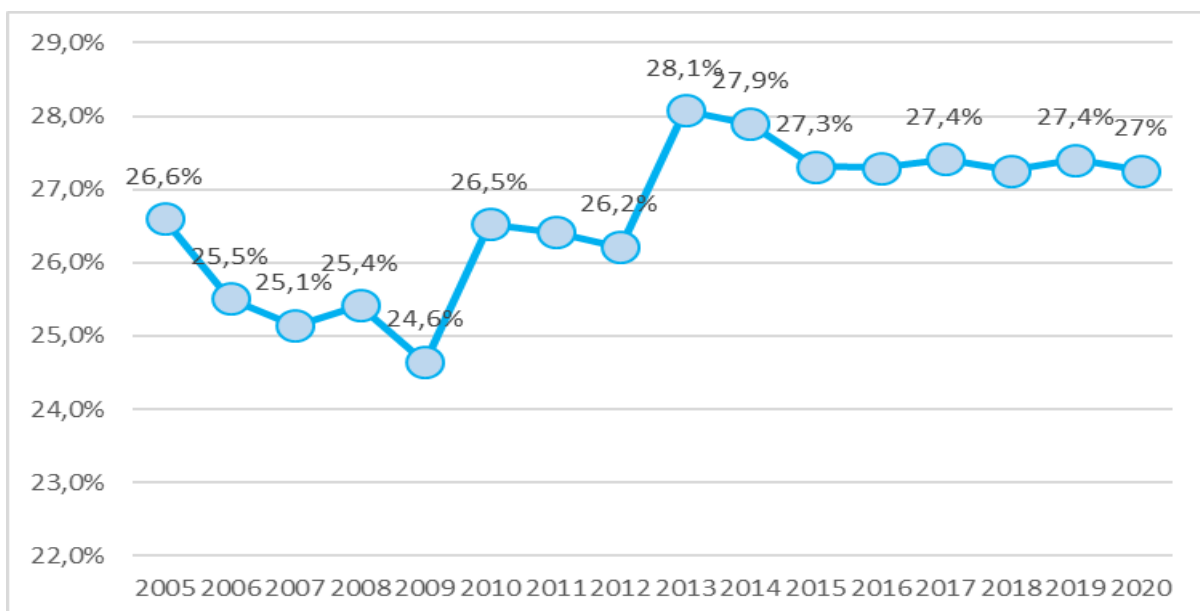


Figura 24: Recursos Tributarios Propios/ Ingresos Públicos Total

Fuente: elaboración propia en base a DNAP

Para el caso de la provincia de Santa Fe, la distribución de ingresos tributarios en el año 2020 presenta el siguiente esquema:

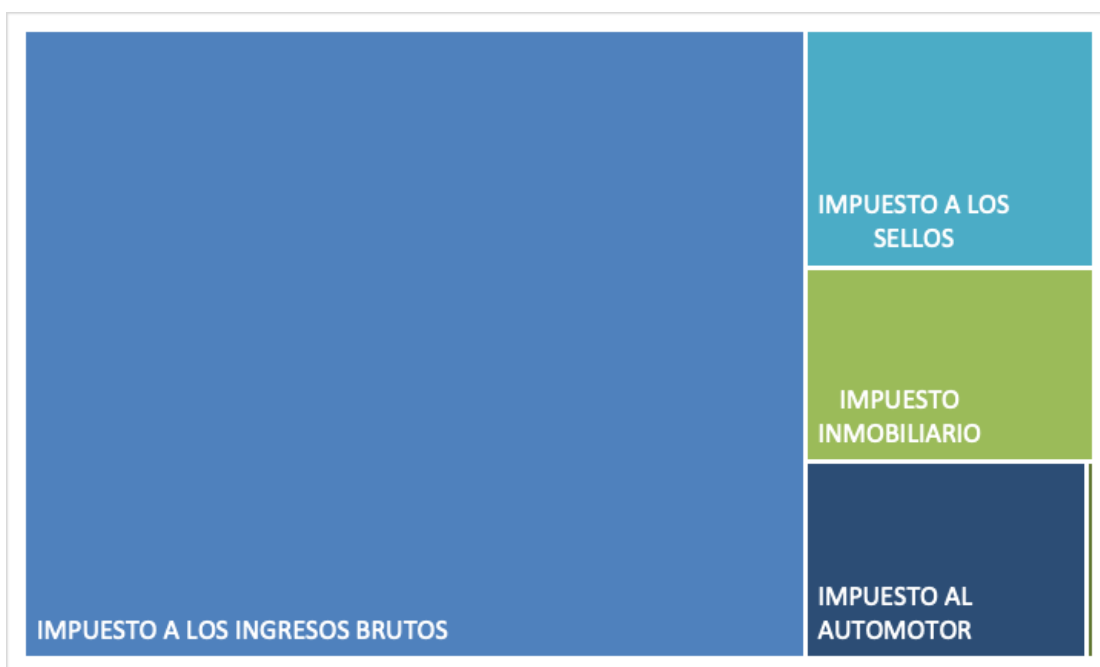


Figura 25: Distribución Ingresos tributarios Provincia de Santa Fe

Fuente: elaboración propia en base a DNAP

73,1% Ingresos Brutos, el 8,3% por el impuesto Inmobiliario, 10,2% por el impuesto de Sellos, 8,2% por el impuesto Automotor y 0,2% se corresponde con otros impuestos provinciales.

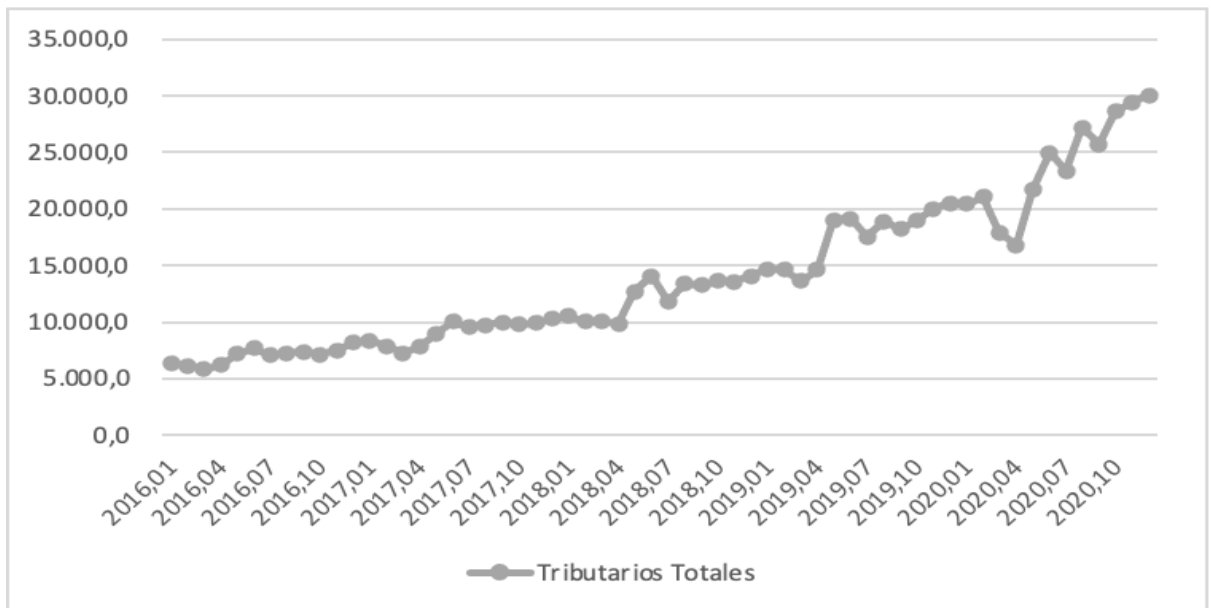


Figura 26: Evolución de los ingresos tributarios totales en la Provincia de Santa Fe - enero 2016 a diciembre 2020 (en millones de pesos corrientes).

Fuente: elaboración propia en base a la Bolsa de Comercio de Santa Fe³⁴

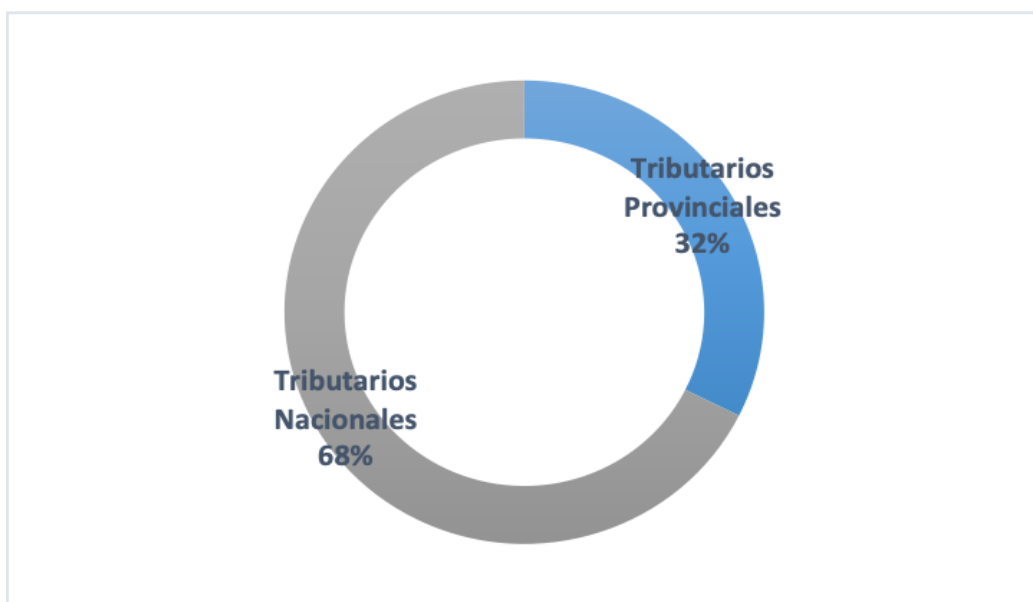


Figura 27: Proporción de ingresos tributarios de la provincia de Santa Fe, diciembre 2020

Fuente: elaboración propia en base a la Bolsa de Comercio de Santa Fe

³⁴ <https://www.bcsf.com.ar/>

Es necesario recordar que los recursos nacionales se derivan de los impuestos nacionales, y su distribución está regulada por la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548/1988 y sus modificatorias. Esta ley se caracteriza por ser fuertemente redistributiva de las provincias más grandes y avanzadas hacia las provincias más chicas y rezagadas.

Como se mencionó más arriba, el crecimiento de los recursos del Estado permitió un aumento generalizado del Gasto Público Total (GPT) como porcentaje del PBG, en 4 puntos entre 2010-2017, para luego bajar dos puntos en el 2018, producto de la crisis, y un punto más en el 2019. Ello implicó que el GPT real crezca sostenidamente hasta el 2018, año a partir del cual comienza a caer.

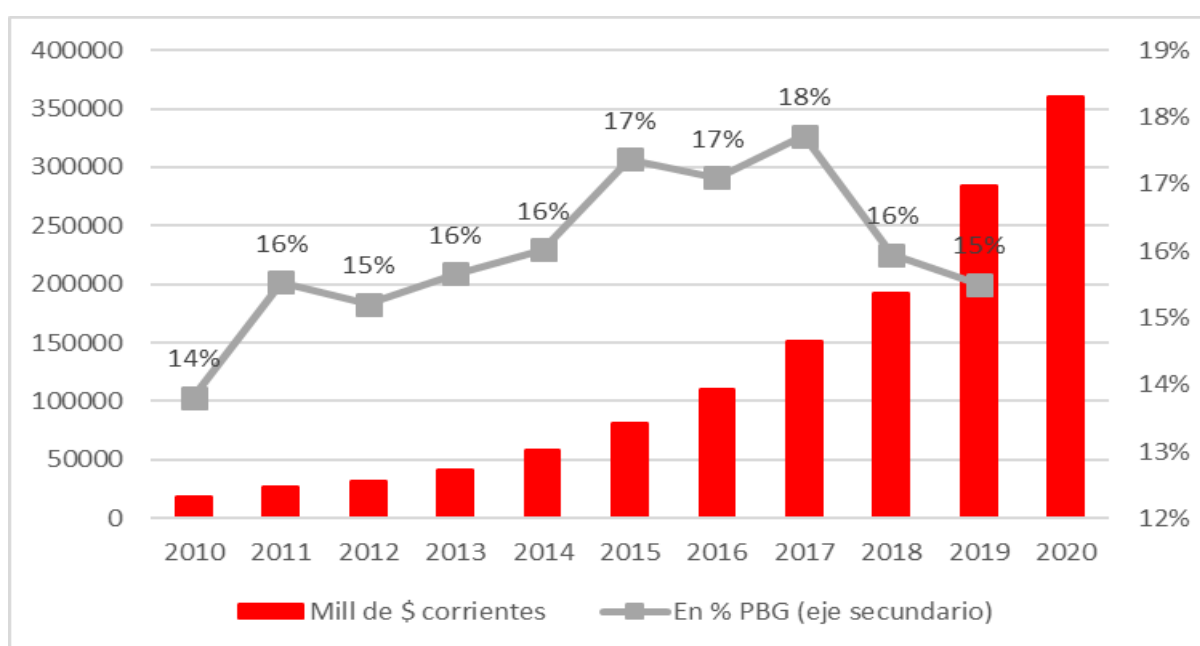


Figura 28: Evolución Gasto Público Total en valores corrientes

Fuente: elaboración propia en base a DNAP e IPEC

El principal gasto que incurre la Provincia, siguiendo la clasificación económica, es el gasto en consumo, que ronda el 50% del GPT en el período 2010-2020. En 2do lugar, las transferencias corrientes, que son destinadas primordialmente a la enseñanza privada y municipios, con un peso que ronda entre el 19 y 23% en toda la década. En tercer lugar, las prestaciones de la Seguridad Social, que aumentaron 4pp su participación en el GPT, pasando del 17% en 2010 al 21% en 2020. La evolución de la última década en materia del GPT muestra un leve decaimiento de los gastos de consumo (-3pp) a costa de las prestaciones de la seguridad social. Los gastos de capital fueron perdiendo peso, cayendo 3 puntos entre puntas. Las rentas de capital (intereses de la deuda) son cada vez más significativas, alcanzando 1pp sobre el GPT los últimos años de la década anterior (gráfico 26).

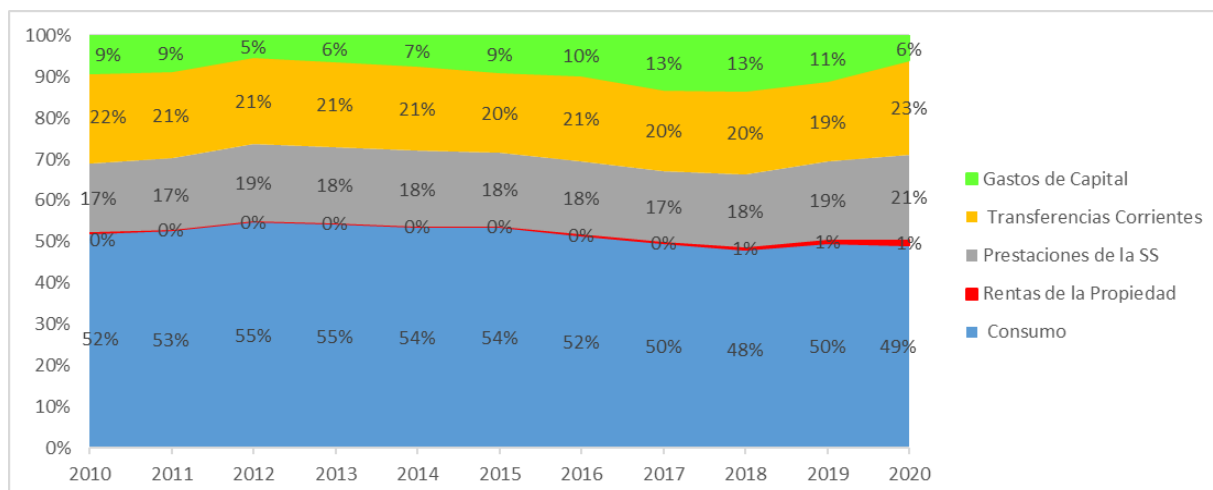


Figura 29: Evolución Gasto Público Total en valores corrientes

Fuente: elaboración propia en base a DNAP

3. DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO EN ARGENTINA

Como es sabido la Nación está conformada por la reunión de unidades autónomas, las provincias -preexistentes a ella-. De ahí que el art. 121 de la CN reza "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que...". Ábalos (2019) aclara que el gobierno federal es un gobierno de facultades delegadas, limitadas y excepcionales, en tanto que los gobiernos locales detentan facultades reservadas o conservadas. Sin embargo -agrega- son tantas y de tal magnitud las facultades delegadas que el concepto de "excepción o limitación" adquiere una especial dimensión, a lo que se suma que, si bien esos poderes son solamente los delegados, en su ámbito, son supremos.

La coexistencia de múltiples niveles de gobierno en un Estado federal exige necesariamente de la presencia de instrumentos que posibiliten y faciliten las relaciones intergubernamentales, en busca de la convergencia de voluntades que tiendan a la coordinación de ciertas materias o competencias cuya titularidad pertenece en común a los distintos niveles: nacional y subnacionales.

Al respecto, dice Villegas (2003) que la delimitación constitucional de los poderes tributarios no se cumple en la práctica, ya que los gravámenes indirectos más importantes (impuestos internos al consumo, valor agregado) son legislados y recaudados exclusivamente por la Nación, mientras que los impuestos directos "originariamente provinciales" más relevantes, también reciben legislación y recaudación por la Nación en forma exclusiva, y mediante una transitoriedad que ha dejado de ser tal ante las sucesivas prórrogas.

Sostiene que hay contradicción entre esa realidad y las cláusulas constitucionales vigentes, aún después de la reforma de 1994; aunque ahora la coparticipación está incluida dentro de la carta constitucional, pero la renuncia a la legislación y recaudación con respecto a los impuestos coparticipados es incompatible con la autonomía de las unidades preexistentes a la Nación (provincias) y que le dieron origen. Concluye que el problema más serio no es en cuanto a la recaudación, sino en lo que hace a la legislación, dado que lo hace en forma exclusiva, regulando sustancial y formalmente los ordenamientos legales tributarios, ya sea los concurrentes o los originariamente provinciales y apropiados en forma “transitoria”, sin solicitar la menor anuencia de las provincias, que se ven excluidas de las regulaciones. Agrega, que podría argumentarse que la representación provincial estaría dada por el Congreso de la Nación, pero ocurre que muchas veces el espíritu de las normas es sustancialmente alterado por regulaciones administrativas en las que la intervención provincial es totalmente nula. Recuerda que Jarach, hace muchos años señaló que esta delegación implicaba una abdicación inadmisibles.

Pese a la excepcionalidad derivada de la imposición de contribuciones directas por parte del Congreso Nacional (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), desde el 01/01/1932 las rentas han sido gravadas en el ámbito nacional, estableciendo tiempos de vigencia acotados, en las leyes respectivas con renovaciones sucesivas. De la misma manera han sido alcanzados los capitales y/o patrimonios a lo largo del tiempo, aunque con modificaciones.

En consecuencia, a las provincias les quedó un campo limitado de tributación propia, dado que todo lo incluido en el régimen coparticipatorio le quedó vedado.

Incluso -recuerda García Vizcaíno (1999)- la Corte Suprema de Justicia de la Nación³⁵ sostuvo que las provincias, “en ejercicio del poder no delegado a la Nación, tienen la facultad de crear recursos para el sostenimiento de su vida autónoma, y fomento de sus servicios públicos y su riqueza, bajo el criterio libre de sus legislaturas para dictar leyes necesarias, sin otra exigencia que la de conformar éstas a las garantías generales de la CN, único punto que puede ocupar la atención del tribunal, careciendo éste como carece, de atribuciones para examinar los impuestos locales en orden a otras circunstancias referentes a sus formas u oportunidad de su percepción”.

Spisso (2000) lo expresa diciendo que las provincias se encuentran cautivas en un régimen que acusa notorios desvíos que desnaturalizan la esencia del federalismo, y del cual les resulta sumamente dificultoso desembarazarse por impedimentos de orden económico y por la inexistencia de una férrea voluntad

³⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Eugenio Díaz Vélez c. Prov. de Buenos Aires”; 20/06/1928, “Fallos”, 151-363.

enderezada a la reafirmación del régimen federal. Desde diferentes sectores doctrinarios se aboga por la modificación sustancial del régimen de coparticipación y por la conveniencia de repensar la reasunción por parte de las provincias del ejercicio de sus facultades impositivas; una reformulación del federalismo fiscal, en atención a dar cumplimiento a la normativa constitucional.

Antes de 1994, expertos tributaristas bregaban por una reforma constitucional que tomara en consideración la realidad socioeconómica argentina y la política financiera del país reinante, tendiente a una reforma que se proyectara al futuro. Los lineamientos de la CN reformada en 1994 se fundaron en la doctrina mayoritaria que postulaba acerca de la distribución de competencias tributarias, que la normativa se adaptara a esa nueva realidad, en la que la Nación aglutinaba gran cantidad de funciones, tanto en la órbita nacional como internacional.

En la actualidad, o más justo sería decir desde fines de la década de los noventa el proceso de mundialización ha ido transformando permanentemente las interacciones a nivel global y también, las relaciones de la Nación con las provincias y de éstas con los municipios, induciendo por un lado a la transferencia de funciones de la Nación a las provincias y de ellas a los municipios, sin la correspondiente descentralización de recursos que les permitieran hacer frente a las ingentes responsabilidades que afrontaban. Asimismo, han surgido nuevas y mayores interacciones entre los diferentes actores del proceso de globalización que generan una cambiante dinámica que provoca que los gobiernos sub-nacionales necesiten contar con recursos propios suficientes para decidir con autonomía -en el marco del federalismo- el curso a seguir para dar satisfacción a las crecientes demandas, en constante evolución.

Tiene dicho la Corte que no se puede menoscabar el derecho primario de las provincias a formar el Tesoro público con la contribución de su riqueza y cuya forma más evidente es, sin duda, su población y capacidad de consumo.

W. Agosto (2017), tomando como referencia el año 2015, muestra que el Gobierno Nacional recauda el 76,5% del total de los recursos totales y ejecuta el 57,8% del gasto, mientras que las Provincias y Municipios cobran tributos que representan el 23,5% de los recursos y realizan el 42,2% de las erogaciones. En consecuencia, se ha invertido la situación que se planteaba antes de la reforma constitucional de 1994; es decir que, ahora la Nación recauda más de lo que necesita para cubrir los gastos públicos a su cargo. Es el momento adecuado para retomar la senda constitucional.

El citado art. 75 inc. 2) de la CN enuncia que corresponde que la Nación recaude los tributos directos e indirectos para luego distribuirlos con las Provincias. Ello se cumple a través del Régimen Transitorio de Coparticipación Federal de

Impuestos³⁶ -ley 23.548/1988- que establece obligaciones para las provincias, las que asumieron un doble compromiso, por sí y por los municipios que las integran; los que no debían aplicar gravámenes análogos a los nacionales que se coparticipan. Esta obligación excluye expresamente, a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados y a los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria; ingresos brutos; propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores; de sellos y transmisión gratuita de bienes, así como los tributos provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 con afectación específica en la norma de creación del gravamen.

No obstante, ello, las relaciones de carácter financiero entre Nación y provincias no han permanecido estáticas a lo largo del tiempo, habiéndose celebrado -como fuera descripto ut-supra- numerosos pactos y/o acuerdos fiscales desde 1990 a la fecha. Sus sucesivas prórrogas y nuevas necesidades de consensos fiscales entre Nación y provincias han puesto de manifiesto que los instrumentos utilizados, no han logrado resolver los desequilibrios económico-financieros generados en las finanzas provinciales.

Spisso (2000) aporta que el camino, respecto de las graves carencias de las administraciones fiscales locales, debe ser la paulatina reducción del rol protagónico que desempeña el régimen de coparticipación federal tributario para que, entre otros, las provincias establezcan alícuotas adicionales respecto de tributos nacionales coparticipados sobre personas, bienes o actividades residentes, emplazados o desarrolladas en sus respectivas jurisdicciones, dando estímulo al logro de una mayor autonomía real de los gobiernos locales, que les permitiría desembarazarse del padrinazgo que ejerce la Nación.

Por su parte, la mayoría -líderes políticos, empresariales, gremiales, ciudadanía en general- considera que el sistema tributario argentino es regresivo, complejo y poco eficiente; siendo mayoritaria la percepción de que el actual esquema de federalismo fiscal beneficia a la Nación por sobre las provincias.

La libertad impositiva de las provincias y la atribución de facultades cada vez mayores en el orden nacional quebró la uniformidad tributaria respecto de objetos gravados por otro centro de poder, originando problemas de múltiple imposición que fueron mitigados por el instituto de leyes de coparticipación impositiva. La superposición tributaria trae aparejados indeseables efectos económicos, encareciendo costos y precios; originando asimismo multiplicidad de administraciones tributarias, con mayor onerosidad recaudatoria y molestia a los contribuyentes, postula García Vizcaíno (1999). No obstante, desde antiguo la CS entendió que la

³⁶ Cláusula Sexta de las Disposiciones Transitorias de la CN (1994), dispone la obligación de establecer un régimen de coparticipación federal de impuestos y la reglamentación del organismo fiscal federal; a la fecha no ha sido cumplida

doble o múltiple imposición no es inconstitucional ya que las provincias retienen el poder no delegado (art. 121 CN).

Reflexionar acerca de una mayor descentralización tributaria en favor de las provincias, retomando el cumplimiento de los preceptos constitucionales, en el sentido de devolución de fuentes de recursos directos (o en parte), permitiría una asignación más eficiente de los bienes públicos hacia una ciudadanía sub-nacional territorialmente diversa, lo que mejoraría los canales de participación ciudadana, la responsabilidad política y de rendición de cuentas, considerando que la dependencia financiera de las provincias respecto del gobierno central, trae entre otras consecuencias, que la disociación entre la responsabilidad del gasto y el establecimiento y/o aumento de tributos para financiarlos estimula una conducta dispendiosa por parte de los gobiernos locales, en atención a que no se asume la responsabilidad política frente a los ciudadanos.

Recordamos que en la teoría de la tributación existen dos principios que se consideran para decidir cuántos impuestos debe pagar cada ciudadano: el del beneficio y el de la capacidad de pago.

Según el primero, se asume que el cobro de impuestos debe ser proporcional a los beneficios que la persona recibe del Estado. Según el principio de la capacidad de pago, cada persona debería pagar impuestos de acuerdo con su propia capacidad, independientemente de los beneficios que reciba del Estado. En este caso, no es sencillo medir la capacidad de pago de una persona. Normalmente, se recurre a tres indicadores: la renta, el consumo y el patrimonio; pudiendo asociarse a cada uno de ellos un impuesto de base amplia como son, respectivamente, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el valor agregado y el impuesto sobre el patrimonio neto.

Jarach (2004) aporta que una característica de los impuestos que adoptan la base patrimonial en lugar de la base renta -la sustitución de la renta efectiva, incluyendo la renta imputada, por la renta potencial- constituyen una legítima expresión de capacidad económica, y por lo tanto capacidad contributiva.

Precisamente, concluye que la imposición patrimonial, precisamente por gravar rentas virtuales y no efectivas, cumple con el principio que la doctrina italiana (Einaudi, L.; 1959) ha denominado "productivista", y que consiste en premiar a los contribuyentes que poseen capitales productivos y en castigar aquéllos que poseen capitales inactivos o bienes improductivos o poco productivos ya que, el contribuyente que posee bienes patrimoniales totalmente improductivos -pero susceptibles de explotación- se verá inducido a explotarlos o venderlos para neutralizar la incidencia del gravamen.

Principio de la capacidad de pago

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre³⁷ (Bogotá - Colombia-, 1948) expresa que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. En un Estado democrático debe entenderse que los llamados a contribuir son aquéllos que tienen capacidad económica para soportar la carga.

La distribución de las cargas públicas debe ser estructurada en forma proporcional y progresiva a la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo, sostiene Spisso (2000). La igualdad, por un lado, y la proporcionalidad y progresividad, por el otro, no son principios distintos, sino que constituyen una exigencia ineludible de la primera. Éstos, más que principios propiamente dichos, son técnicas mediante las cuales se satisface el principio de igualdad como inspirador del sistema tributario, al servicio de una efectiva igualdad de hecho.

García Vizcaíno (1999) lo explica apuntando que la capacidad de pago también es llamada capacidad contributiva, y es la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado y que se la suele medir por índices tales como patrimonio o renta y/o por indicios como gastos, salarios pagados, transacciones, entre otros.

Manifiesta Spisso (2000) que el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, la posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Agrega que la “capacidad económica” no es identificable con la “capacidad contributiva” ya que ésta viene dada por la potencia económica o riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas.

Es un principio que goza de general consenso. Muchos están convencidos de que los valores de justicia y equidad son razonablemente cubiertos cuando se establece la posibilidad del pago público por los miembros de la comunidad según su mayor o menor riqueza (Villegas H., 2003).

Este principio de capacidad contributiva no ha sido consagrado expresamente por la CN. Villegas lo explica considerando que, al referirse la CN a los tributos, emplea una terminología que permite interpretar que la intención de los constituyentes fue que los tributos sean pagados equitativamente según la capacidad económica de los ciudadanos. Casás señala que este principio fluye de la doctrina de la CSJN que, desde 1947, arribó a ese principio por medio de la garantía constitucional de igualdad,

³⁷ Tiene jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22 de la CN).

que entendió cumplida en tanto se brindara igualdad de tratamiento tributario a iguales, en iguales circunstancias de capacidad contributiva³⁸.

Por su parte, la Constitución de la Provincia de Santa Fe, enuncia explícitamente: "... Todos los habitantes de la Provincia están obligados a concurrir a los gastos públicos según su capacidad contributiva. El régimen tributario puede inspirarse en criterios de progresividad" (art. 5, 2º párr.).

Destacada doctrina recuerda que con el advenimiento de la Revolución Industrial el impuesto tiene la función de realizar la justicia social, a la vez que se reconoce la necesidad de defensa del patrimonio y la idea de capacidad contributiva asociada a la aplicación de tasas progresivas. En el siglo XX, además de la finalidad financiera se persiguieron objetivos extra-fiscales, dándole el carácter de instrumento de promoción económica y social.

En la actualidad la capacidad contributiva se asocia al nivel de bienestar económico. Lo aconsejable es adoptar sistemas de tributación mixtos, en los que se utilizan como indicadores de la capacidad económica el rendimiento, el consumo y el patrimonio. Por ello es deseable estructurar un sistema fiscal sobre impuestos directos proporcionales o bien progresivos. Según la ley de utilidad marginal decreciente, el sacrificio es menor mientras mayor sea la riqueza o el rendimiento de una persona.

En la Conferencia del CIAT (Italia) Celórico Palma³⁹ expresó: "Todos estos factores conllevan a que, aunque exista una cierta identificación común, en trazos generales, de las ideas básicas sobre el principio de capacidad contributiva, se puedan detectar en los diversos ordenamientos jurídico-fiscales algunas distinciones sensibles. Pero las cuestiones relativas a la evolución de este principio en la época contemporánea no se resumen a estos problemas de naturaleza práctica de las consecuencias de la aplicación del principio de capacidad contributiva, situándose, por las características del proceso de globalización, al nivel del propio replanteamiento del papel que este principio desempeñará, cada vez más, en el siglo XXI, hablándose de una crisis de este principio. De hecho, no podemos ignorar que la fiscalidad de nuestros días tiende a asumir, cada vez más a un ritmo de mayor intensidad, características implícitas al proceso de circulación no solo de personas, capitales, bienes y servicios, sino también de ideas e información. ...El derribar todas las fronteras a que las empresas y los ciudadanos estaban obligatoriamente confinados, nos hizo vivir, forzosamente, un nuevo ambiente fiscal en el que se repiensen cada vez más las reglas fiscales existentes. Este hecho, al igual que las

³⁸ CSJN, 7/4/1947, "Ana Massotti de Busso y otros c/Provincia de Buenos Aires"; Fallos, 207:270.

³⁹ Celórico Palma, Clotilde -Dirección General de Contribuciones e Impuestos- Portugal; "La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva"; Boletín AFIP N° 41, 1 de Diciembre, 2000.

previsiones en lo tocante a la evolución de las realidades política, económica y social, nos lleva a creer que, más probablemente, un nuevo capítulo de la historia de la evolución de los impuestos se abrirá con la revolución digital de nuestros días, sólo comparable, en sus efectos, a la Revolución Industrial ... Nos resta pues saber hasta qué punto se afectará el principio de capacidad contributiva, tal como fue delineado en los modernos sistemas fiscales del siglo XXI”.

Sin desconocer esta realidad que viven las administraciones tributarias del mundo, más aún, tomándolas en cuenta, será necesario mirar en primer lugar hacia adentro, sin perder de vista el universo de hoy, y evaluar la capacidad de pago de las personas y de las empresas, fijando una política fiscal, que permita atender las necesidades del Estado, sin desconocer la dificultad de elegir los hechos imponible. Tal como se dijo, este principio que no tiene una definición generalmente aceptada implica que cada sujeto pague en función de su capacidad, siendo sus indicios una cuestión política, de valoración.

¿De qué estamos hablando?

Se advierte que el 76% de la recaudación de nivel provincial en la Argentina descansa sobre un solo tributo, como es el impuesto sobre los ingresos brutos. Así, el hecho de que tres de cada cuatro pesos que recaudan nuestras provincias provengan de dicho tributo dota al conjunto del sistema impositivo provincial argentino de una gran regresividad, ya que, tal como se ha dicho, se trata de un impuesto a las ventas, que se suele trasladar a los precios y, por lo tanto, recae sobre los consumidores en general y con particular fuerza sobre los sectores de menores ingresos. Como contrapartida, el impuesto inmobiliario, que se cobra sobre la propiedad raíz, tanto urbana como rural, solamente representa el 8% de la recaudación total.

En opinión de López Accotto, Martínez y Otros (2016) las características de nuestro sistema impositivo pueden describirse a partir de las siguientes evidencias:

a) **El sistema está sustentado en impuestos indirectos:** los impuestos que gravan de manera indirecta los ingresos de las personas, a través principalmente de su consumo, resultan de más fácil administración y presentan por lo general una menor conflictividad política, dado que todos los ciudadanos contribuyen a su recaudación sin observar situaciones personales. El problema asociado a esta clase de tributos es que resultan por lo general regresivos, dado que como deben ser pagados por cualquier persona que compre un bien o un servicio gravado –sin importar que el individuo esté o no en capacidad de tributar– recae en mayor medida en los sectores más pobres, que son aquellos que consumen una mayor proporción de sus ingresos.

Los países denominados “desarrollados” o “centrales” han privilegiado aquellos tributos que gravan de manera directa a las personas, porque permiten observar sus condiciones particulares, de modo que aporten de acuerdo con su capacidad de pago. En la Argentina surge la necesidad de pasar del sistema actual a uno con preeminencia de impuestos directos, en especial sobre los ingresos y la riqueza (propiedad).

b) Los impuestos directos a las personas jurídicas recaudan más que a las personas físicas: desde ya, gravar las sociedades es en principio mucho más simple para la administración tributaria que hacerlo con las personas físicas.

c) Los impuestos al patrimonio adolecen de una baja recaudación: además del impuesto a los ingresos, otra forma que toman los impuestos directos son aquellos que gravan los patrimonios de los individuos y las sociedades. Mientras los primeros se imponen sobre las rentas obtenidas, los segundos lo hacen sobre el stock de riqueza de personas y empresas.

d) El impuesto general al consumo tiene una tasa muy alta y resulta regresivo.

e) Los gastos tributarios son elevados: Las exenciones impositivas adquieren diferentes formas y son otorgadas a personas y empresas. Cuando son muy altas, erosionan las bases imponibles, generan tratos discriminatorios e inequitativos, e incrementan la evasión (Gómez Sabaini, 2014).

La Doctrina especializada utiliza como argumento para tipificar los tributos a la “capacidad de pago”. Desde esta óptica el patrimonio, es considerado un indicador, junto con la renta y el consumo de la capacidad de pago de un sujeto. Sostiene que el patrimonio puede operar, al igual que el consumo, con independencia de la renta dando lugar a exacciones configuradas a partir del mismo. Desde esta perspectiva cada indicador de capacidad de pago inspiraría un conjunto de impuestos: el “indicador renta”, todos los impuestos sobre la renta, sea en forma de impuestos de producto o en forma de impuestos personales y asimismo, el impuesto sobre sociedades; “el indicador consumo” daría lugar a los impuestos sobre las ventas y a los impuestos específicos sobre determinados consumos y, finalmente, el “indicador patrimonio” estaría detrás de los impuestos sucesorios y de los patrimoniales.

Financiamiento Provincia de Santa Fe

Asimismo, al proponer una reforma tributaria se debe tener en cuenta las proporciones en que impactan cada uno de los tributos que se desea cambiar. Según se analizó, los ingresos tributarios en el año 2021 representaron el 71,1% de los ingresos, el resto se compuso por “otros recursos nacionales y provinciales” que

engloban las contribuciones a la seguridad social, la venta de bienes y servicios públicos, rentas a la propiedad, transferencias corrientes y recursos de capital.

Los recursos tributarios de la provincia de Santa Fe, por su parte, presentan dos fuentes de procedencia: (1) los de origen provincial y (2) los de origen nacional, que provienen por la coparticipación.

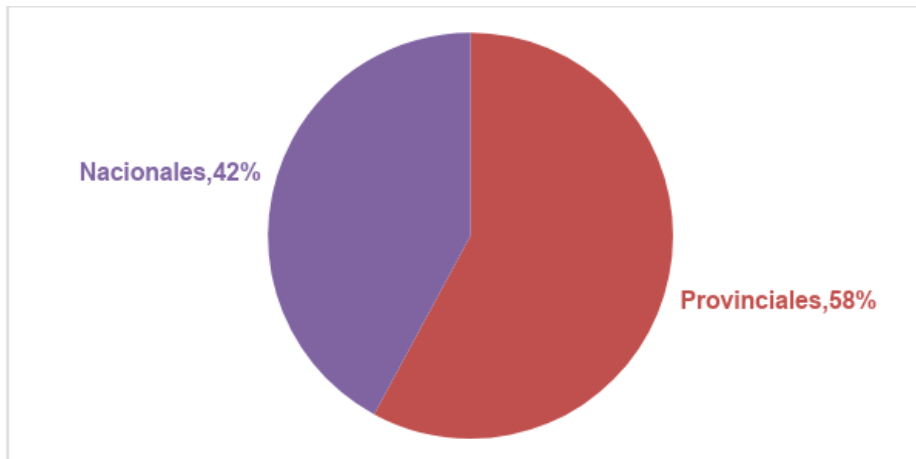


Figura 30: Ingresos tributarios de la Provincia de Santa Fe, según fuente de procedencia. Año 2021

Fuente: Elaboración propia en base a Secretaría de Finanzas e Ingresos Públicos, Ministerio de Economía provincia de SF

En el año 2021, la recaudación propia de la provincia representó 58%, mientras que la proporción restante tuvo procedencia de la coparticipación nacional.

Dentro de los ingresos tributarios provinciales, el tributo que nos ocupa representó el 83% en el año 2021. En este sentido debemos aclarar que cualquier cambio que se pretenda realizar debe en principio generar ingresos por dichos montos, con el fin de mantener la sustentabilidad fiscal.

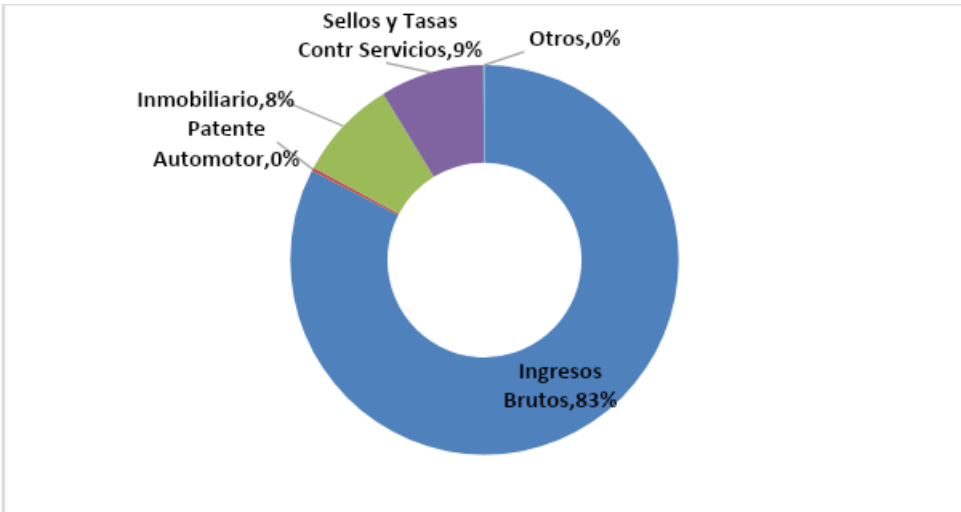


Figura 31: Ingresos por tipo de Impuesto con relación a los Ingresos tributarios provinciales de la Provincia de Santa Fe. Año 2021

Fuente: elaboración propia en base a Secretaría de Finanzas e Ingresos Públicos, Ministerio de Economía provincia de SF

A modo de resumen podemos agregar que Ingresos Brutos representa el 21% de todos los ingresos que posee la provincia de Santa Fe.



Figura 32: Participación de Ingresos Brutos en los Ingresos Fiscales de la Provincia de Santa Fe. Año 2021

Fuente: elaboración propia en base a Secretaría de Finanzas e Ingresos Públicos, Ministerio de Economía provincia de Santa Fe

6. CLASIFICACIÓN DE TRIBUTOS

Imposición sobre rentas

En el campo de la imposición directa, el enfoque tradicional de las asignaciones de impuestos consiste en establecer bases impositivas separadas para los gobiernos nacional y subnacionales, según las ventajas comparativas de la administración de éstos. En tal sentido, tradicionalmente, los gobiernos centrales recurren al impuesto sobre la renta de personas físicas y jurídicas, impuesto al valor agregado e impuestos a la producción.

Para Roy Bahl⁴⁰ los gobiernos subnacionales tienen el potencial de alcanzar la base impositiva tradicional de ingresos, de consumo y riqueza de una manera que el gobierno central no puede. Aquéllos que son difíciles de cobrar bajo un régimen administrado por los gobiernos centrales, podrían ser menos difíciles para los gobiernos provinciales y locales. Estos gobiernos subnacionales pueden reducir la diferencia entre el impuesto agregado recaudado y el impuesto potencial porque cuentan con ventajas comparativas en algunos impuestos.

Entre las ventajas, el autor menciona, en primer lugar, que los gobiernos locales frecuentemente supervisan una variedad de licencias y actividades regulatorias y hacen un seguimiento a la propiedad privada y a las transacciones de terrenos. Esto, les genera muchas oportunidades para identificar negocios en la comunidad y para conocer sus activos y la escala de sus operaciones. Debido a que las ganancias potenciales en ingresos son mucho más importantes para ellos en términos relativos, los gobiernos locales tienen más incentivos para realizar estas actividades.

La segunda ventaja, es el conocimiento que tienen los gobiernos provinciales y locales sobre la base impositiva al permitirles capturar algunos contribuyentes que actualmente no cumplen con todas sus obligaciones tributarias, incluso a aquellos que evaden impuestos. Esto incluiría a los trabajadores independientes (donde se encuentran negocios pequeños) quienes podrían no estar en la lista del impuesto a la propiedad, subestiman valores de transferencia de propiedades o no están registrados en el pago de impuestos al consumo de los gobiernos estatales y locales.

Por último, la tercera ventaja, radica en que los nuevos impuestos podrían conllevar a un incremento generalizado de los ingresos. En muchos países, los gobiernos provinciales y locales han ampliado la base impositiva con una variedad de instrumentos impositivos y medidas administrativas como las recaudaciones de

⁴⁰ Roy Bahl "Los pilares de la descentralización fiscal". Perspectivas. Análisis de temas críticos para el desarrollo sostenible Vol. 7-N° 1 ISSN: 1690-6268. Corporación Andina de Fomento (CAF).

impuestos sobre las ventas de los activos de las empresas, licencias para operar, cargos de mejoramiento y varias formas de impuestos a la propiedad.

Los impuestos subnacionales adecuados, tanto a nivel regional como local deberían, en principio, satisfacer dos criterios principales. En primer lugar, deberían proveer de suficientes rentas para que las unidades subnacionales más ricas sean autónomas desde el punto de vista fiscal. En segundo lugar, deberían imponer responsabilidad fiscal en el margen a los gobiernos subnacionales. La manera más simple de lograrlo es permitiendo que aquellos gobiernos establezcan sus propias tasas impositivas en relación con, al menos, algunos de los impuestos más importantes.

Destaca el mismo autor que, uno de los aspectos más importantes que enfrentan los países grandes es el de desarrollar una base de ingresos satisfactoria para los gobiernos provinciales y los gobiernos urbanos grandes, es decir, una de la que aquellos gobiernos sean políticamente responsables. Asimismo, expresa que a pesar de que mucho puede hacerse con los impuestos a la producción sobre vehículos y combustible a nivel regional, en la mayoría de los países en desarrollo hay, en realidad, tan sólo dos posibilidades: un recargo sobre el impuesto sobre la renta de personas naturales central o un recargo sobre el IVA central. Afirmando que esta práctica de recargos vinculados a impuestos centrales es indudablemente la única manera viable de lograr una base de ingresos subnacional manteniendo un elemento importante de contraloría política.

Las clásicas características de los impuestos que son generalmente reconocidas como deseables e independientemente de su asignación se enfocan en la elasticidad, equidad, eficiencia y que exista aceptación política de los impuestos asumiendo el marco histórico e institucional de cada país.

Márquez Vásquez⁴¹, agrega otras características que son particularmente deseables para los impuestos a nivel sub-nacional, tales como:

(i) respetar el principio del beneficio; esto es, que en la medida de lo posible los impuestos se relacionen con los beneficios derivados de los servicios públicos;

(ii) las bases impositivas deben tener una distribución geográfica relativamente uniforme; ello ayuda a minimizar las disparidades fiscales entre gobiernos subnacionales y a reducir la labor a realizar con las transferencias de igualación;

⁴¹ Márquez Vásquez, Jorge; "El Papel de los impuestos propios en la financiación autonómica: Lecciones de la experiencia Internacional"; 2016; Internacional Center for Public Policy, Andrew Young of Policy Studies; Georgia State University.

(iii) los impuestos subnacionales deben tener en la medida de lo posible bases imponibles inmóviles para así reducir distorsiones y la posibilidad de competencia tributaria;

(iv) los impuestos subnacionales no deben interferir en el comercio nacional o internacional, no deben distorsionar la ubicación de la actividad económica y no deben ser “exportables” (lo que sucede cuando los impuestos recaudados por un gobierno sub-nacional son pagados por los residentes de otras jurisdicciones);

(v) que los impuestos subnacionales puedan implementarse sin altos costos de cumplimiento y administración;

(vi) los impuestos subnacionales deben exhibir bases impositivas estables en el contexto del ciclo macroeconómico;

(vii) los impuestos subnacionales deben ser visibles con las cargas tributarias claramente percibidas por los contribuyentes; y

(viii) las asignaciones de impuestos subnacionales deben ser estables en el tiempo.

Entre los impuestos que pueden considerarse a nivel subnacional, se analizarán aquéllos de imposición directa, fundamentalmente, la imposición sobre la renta de personas físicas y jurídicas.

Sostiene el especialista que los impuestos progresivos sobre la renta están mejor asignados al nivel central de gobierno, por la movilidad que presentan los contribuyentes y por las funciones de redistribución de la renta como un objetivo perseguido por los gobiernos centrales, además de actuar como estabilizadores automáticos de la economía.

Sin embargo, agrega el Autor que, la tributación sobre la renta de las personas físicas ofrece posibilidades muy atractivas para los gobiernos subnacionales, y que la forma de este impuesto más comúnmente utilizada internacionalmente es un impuesto sobre la renta con un tipo plano o fijo, implementado como un recargo al impuesto sobre la renta de las personas físicas del gobierno central.

Este tipo de impuesto es casi siempre recaudado por la administración del gobierno central y compartido sobre la base de la residencia habitual del contribuyente; basado en el supuesto básico que los contribuyentes consumen la mayoría de los servicios de los gobiernos subnacionales en sus lugares de residencia. Remarca que la autonomía tributaria sub-nacional se mantiene ya que los gobiernos subnacionales tienen autoridad para fijar el tipo impositivo dentro de un rango con tasas máximas y mínimas legisladas por el gobierno central u otras formas de

autonomía tributaria como la capacidad de modificar la base imponible ofreciendo más o menos deducciones, exenciones, etc. Este tipo de impuesto también satisface claramente el principio del beneficio. Y siendo altamente visible, promueve la responsabilidad política y la rendición de cuentas a nivel subnacional. Por último, éste es también un impuesto generalmente elástico en su recaudación.

En tanto que, para un Impuesto sobre la renta de las sociedades a nivel subnacional, resalta que no se adecua bien en este ámbito. Indicando que la principal dificultad radica en la imposibilidad de distribuir territorialmente de una manera adecuada los beneficios de las empresas. Ejemplifica que algunos países que tienen este tipo de impuesto a nivel sub-nacional intentan prorratear los beneficios utilizando una fórmula en la que se ponderan la distribución geográfica de tres factores: nóminas, activos y ventas. Pero aun así la asignación geográfica de los beneficios es rutinariamente criticada como arbitraria. En la práctica este tipo de impuesto, en gran medida, tiende a pagarse en el lugar en que las empresas están registradas o tienen su sede central, en vez de en donde se realizan sus actividades económicas.

Al continuar su análisis señala que, entre los pocos países donde los gobiernos subnacionales tienen amplios roles para el gasto y son autónomos desde un punto de vista fiscal se encuentran los países nórdicos. Los impuestos sobre la renta locales se aplican básicamente a una tarifa plana establecida a nivel local sobre la misma base impositiva que el impuesto sobre la renta nacional y recaudado por el gobierno central. En Suiza, la mayoría de los cantones (nivel intermedio de gobierno) hasta permite que los gobiernos locales (comunidades) recauden una sobrecarga a tasas establecidas localmente sobre el impuesto sobre la renta cantonal. Así como en el caso de algunos impuestos sobre la renta estatales de Estados Unidos, los impuestos sobre la renta locales suizos no están armonizados con el impuesto sobre la renta central.

Por su parte, Piffano⁴² propone un impuesto provincial a los ingresos o a las ganancias de personas físicas con un diseño de un “flat tax”, es decir, de un mínimo no imponible alto y una tasa plana o proporcional, la cual considera del 2%, para todo ingreso que supere ese mínimo. Asimismo, prevé el reconocimiento del pago del impuesto para ser deducido de la base imponible del impuesto nacional, siendo este más progresivo.

Manifiesta el autor que las ventajas del nuevo impuesto serían:

⁴² Piffano, Horacio L.; “Un repaso de las opciones tributarias de los Gobiernos Subnacionales y del Sistema de Coparticipación en el actual escenario federal”; 19º Seminario de Federalismo Fiscal. “La Relación Fiscal Nación-Provincias bajo revisión: lo que se discute, lo que falta discutir”; La Plata, 2016.

(i) Reducción del costo marginal de administración provincial, al basarse en los datos requeridos por Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) para el impuesto nacional, en lo referido a la determinación de la base imponible de ese impuesto.

(ii) Reducción del costo de cumplimiento tributario, dado que el contribuyente sólo habrá de transcribir ese dato para luego la Provincia poder modificarlo si quisiera para definir su propia base tributaria con una deducción más alta.

(iii) Adaptación para poder evolucionar hacia un impuesto al gasto, en caso de que la provincia decida aumentar los incentivos a la capitalización de ciertas adquisiciones de los contribuyentes.

(iv) Diseño de progresividad acotada, anticipa una menor incidencia negativa sobre los incentivos al ahorro y la inversión.

(v) Actualización del impuesto a las Ganancias nacional en materia de progresividad, quedando al nivel nacional la responsabilidad del tema redistribución del ingreso, como sostiene el enfoque normativo tradicional.

Las experiencias internacionales sobre la operatoria del Flat Tax, conocidas son:

(i) Yérsey (1940), Hong Kong (1947) y Guernesey (1960)

(ii) Letonia (1995), Rusia (2001), Ucrania (2003), Serbia (2003), Eslovaquia (2004), Rumania (2005) y Georgia (2005).

(iii) Provincia de Alberta (Canadá) (2001).

En cambio, en la imposición sobre las ganancias de sociedades, la lucha doctrinaria-ideológica, y los intereses en juego, han sido crecientes en la era de la globalización.

Entre los antecedentes citados por el autor, señala, que además se encuentra la puja entre la OCDE/UE vs. EUA y su actual ley FATCA (“Foreign Account Tax Compliance Act”) o “Cumplimiento Fiscal de las Cuentas del Extranjero”, de marzo del 2010, generó un debate muy grande en este país. Afirmando que, el dilema es hoy día fruto de una lucha entre gobiernos, sectores financieros y empresas multinacionales, que finalmente ha inducido a una fuerte presión por disminuir las tasas del impuesto en sociedades, al tiempo de aumentar la presión tributaria sobre personas físicas.

También el caso de Uruguay que modificando su histórica renuencia a gravar la renta del trabajo surgió el Impuesto a la Renta Dual; otra tendencia mundial lejos de aquella histórica división entre la “renta ganada” y la “renta no ganada” del Reino Unido en siglos pasados. Remarcando que lo más gravado hoy es la renta del trabajo y no la renta del capital.

Señala Piffano que “imaginar un Flat-tax en Argentina parece quebrar la “ideología de boca para afuera” de muchos argentinos cuando se habla de redistribución del ingreso. La vigencia hasta el presente de la “tablita de Machinea”, sin embargo, está denunciando en los hechos un flat-tax con alto contenido de trabajadores no ricos gravados y asimismo ocupando los tramos superiores de la escala. ¡Un flat-tax totalmente distorsionado en su diseño y brutalmente regresivo!”

Finalmente, respecto al Impuesto a las Ganancias de Sociedades en el ámbito Nacional, el ajuste por inflación de los balances de sociedades cobra importancia por el impacto de las tasas de inflación registradas en los últimos años.

Por su parte, Fretes Cibils y Ter-Minassian⁴³ observan que, una sobretasa al impuesto a la renta de las personas combina las ventajas de una baja movilidad de la base tributaria y se adecúa al principio de baja exportabilidad. Apoyarse en el impuesto nacional a la renta ofrece bajos costos de administración y de cumplimiento así como alta visibilidad, lo que aumenta la aceptabilidad política. Este mecanismo requeriría que cada gobierno subnacional impusiera una sobretasa dentro de un rango establecido por el gobierno central, lo que ofrece un cierto grado de autonomía y competencia directa entre las jurisdicciones. El potencial recaudatorio de este recargo depende, por supuesto, del potencial recaudatorio del impuesto a la renta sobre el que se aplica. Es poco probable que los impuestos a la renta personal generen importantes ingresos en economías caracterizadas por una elevada informalidad laboral. Por ejemplo, en América Latina tales impuestos han originado en promedio solo 2,5% del PIB durante los últimos 20 años.

Por el contrario, un impuesto subnacional a la renta de las empresas (o sobretasa sobre el impuesto a la renta corporativa nacional) tiene mayor potencial de recaudación de ingresos, pero también acarrea una serie de inconvenientes: es exportable fuera de la jurisdicción fiscal, es altamente sensible al ciclo económico, tiende a concentrarse en relativamente pocas jurisdicciones donde la mayoría de las empresas tienen su sede, e implica sustanciales costos de cumplimiento y administración.

Concluyen los autores que un impuesto subnacional a la renta de las personas o las sobretasas subnacionales sobre el impuesto a la renta personal nacional

⁴³ Fretes Cibils, V. y Ter-Minassian, T.; “Descentralizando los ingresos fiscales en América Latina: por qué y cómo”; Banco Interamericano de Desarrollo.

enfrentan importantes obstáculos para una implementación exitosa en el contexto económico e institucional actual de los países de la región. Los impuestos nacionales sobre la renta personal son esencialmente conjuntos vacíos en la mayoría de los países de América Latina, ya que tienen umbrales relativamente altos, deducciones generosas, y exenciones sobre fuentes importantes de ingresos, tales como intereses, dividendos, pensiones y ganancias de capital. Como resultado, su recaudación es muy baja y las desigualdades horizontales son significativas.

Por otra parte, agregan que, la incidencia generalizada de la informalidad erosiona componentes de la base imponible, como los salarios, los ingresos del trabajo por cuenta propia y los alquileres. La relativa complejidad de la administración tributaria debilita adicionalmente su aplicación a nivel nacional y, por extensión, haría que un impuesto autónomo sobre la renta personal fuera una alternativa poco realista para la mayoría de los gobiernos subnacionales. Por lo tanto, en la mayoría de los países de América Latina, esta opción debe esperar un fortalecimiento muy deseable de impuestos nacionales a la renta de las personas antes de ser considerada como una fuente sustancial de los ingresos propios de los gobiernos intermedios, posiblemente en grandes áreas metropolitanas.

Impuesto a la renta en Argentina

En Argentina, la imposición a la renta a nivel nacional cuenta con tres gravámenes, el primero de ellos es el impuesto a las Ganancias, le sigue el impuesto a la Transferencia de Inmuebles para personas físicas y sucesiones indivisas y por último, encontramos el gravamen de emergencia sobre Premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos.

En lo que respecta a la provincia de Santa Fe, como fuera desarrollado en el primer informe, su estructura tributaria está compuesta por impuestos sobre ventas: Impuesto sobre los Ingresos Brutos; impuestos al patrimonio sobre determinados bienes, tales como el impuesto Inmobiliario, Patente Única sobre Vehículos e impuesto sobre las Embarcaciones Deportivas o de Recreación; y por último impuestos que se aplican sobre determinadas actividades, actos o hechos: el impuesto de Sellos, Tasas Retributivas de Servicios e impuesto a las Actividades Hípicas.

Puede apreciarse que no existe imposición a la renta a nivel provincial en la jurisdicción de Santa Fe. Es por eso, que una propuesta viable de acuerdo con el objetivo general del presente trabajo sería evaluar la posibilidad de un gravamen a la renta provincial; es decir un impuesto aplicable en el territorio santafesino sólo para aquellos sujetos que no tributen el impuesto a nivel nacional, ya sea por no estar alcanzados o por gozar de alguna exención en el mismo. Evitándose de esta manera la doble imposición.

Podríamos mencionar como potenciales contribuyentes a trabajadores del poder judicial y a aquellos empleados en relación de dependencia, jubilados y pensionados que por los importes de sus remuneraciones brutas no queden comprendidos dentro del impuesto. En el último caso, para el período fiscal 2022 el decreto 298 y la Resolución General 5206 AFIP disponen que los sujetos con liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas hasta el 31 de mayo de 2022 cuyo importe sea hasta \$225.937 y liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas desde el 1 de junio de 2022 cuyo importe sea hasta \$ 280.792, no quedan alcanzados por el tributo.

Respecto a los trabajadores del poder judicial, cabe destacar que por ley 27.346 del año 2016, en la actualidad son sujetos pasivos del impuesto a las Ganancias, los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación y de las Provincias y del Ministerio Público de la Nación, cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive. Esta modificación ha sido objeto de debate y reformas en más de una ocasión.

Haciendo un breve repaso del tema, encontramos como punto de partida el artículo 110 de la Constitución Nacional que dispone: “Los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones”, habiendo sido este artículo el principal argumento utilizado para la no aplicabilidad del impuesto.

Por su parte, la ley 20.628 del año 1973 eximió del gravamen a los sueldos de los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de Cuentas y tribunales Fiscales de la Nación y las provincias; quedando comprendidos además, los funcionarios judiciales nacionales y provinciales que tengan asignados sueldos iguales o superiores a los de los jueces de primera instancia.

Por otro lado, la ley 24.631 del año 1996 derogó la exención mencionada en el párrafo anterior y como consecuencia surgió la Acordada 20 de la CSJN del año 1996, vigente hasta la fecha de la reforma que incorporó las remuneraciones como rentas alcanzadas por el impuesto.

Esta Acordada declaraba la inaplicabilidad de la ley 24.631, citando entre otros motivos que las compensaciones indicadas serían consideradas ganancias y, por ende, sujetas a imposición. Por lo tanto, una porción de éstas debería ser afectada al pago del tributo, lo cual generaría como consecuencia una disminución real de las mismas.

Otro de los fundamentos fue que la Corte siempre reiteró que tiene facultades para la realización de los fines que la Constitución le asigne, y que tiene como función salvaguardar la independencia del Poder Judicial.

Luego argumentó que en referencia a los alcances de la garantía reconocida al Poder Judicial de la Nación en el artículo 96 de la Constitución de 1853, en cuanto a que las compensaciones de los jueces no son susceptibles de ser disminuidas, el tribunal se pronunció declarando violatoria de la garantía constitucional señalada a la disposición legal que comprendía como rédito sujeto a tributación a los haberes percibidos por los magistrados federales. Para fundar dicha conclusión, la Corte afirmó que la obligación de afrontar dicho impuesto representaba una disminución de la compensación de los jueces por el ejercicio de sus funciones y puntualizó que la disminución no podría realizarse para preservar la independencia del Poder Judicial.

Otro de los puntos afirma que la reforma constitucional del año 1994 ha reiterado el artículo 110, reconociendo en favor del Poder Judicial la garantía; demostrando así la voluntad de ratificar la absoluta intangibilidad de las compensaciones de los jueces nacionales.

Otra de las razones propuestas por la Acordada es que la “intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía, establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación. No tiene como destinatarios a las personas que ejercen la magistratura, sino a la totalidad de los habitantes, que gozan del derecho de acceder a un servicio de justicia configurado bajo las pautas que rigen el sistema republicano de gobierno establecido por la Ley Fundamental”.

Dispone además, que esa garantía esencial no puede ser afectada por la actividad de los otros poderes del Estado, quienes carecen de atribuciones para modificar, mediante el ejercicio de sus funciones específicas, las previsiones constitucionales impuestas para asegurar la independencia del Poder Judicial: la inamovilidad en el cargo de los jueces y la intangibilidad de sus remuneraciones; y que el Congreso de la Nación no está en condiciones de resolver la aplicación de gravámenes de tal índole, dado que carece de atribuciones para modificar la Constitución.

De esta forma se evitará que se comience a utilizar un mecanismo que, generando futuras imposiciones aplicadas sobre las compensaciones que perciben los magistrados federales por el ejercicio de sus funciones, permita que otro poder del Estado afecte la independencia del Poder Judicial, al destruir una de las garantías constitucionales tendientes a preservarla.

Aclara que los magistrados federales no se encuentran exentos de pagar el tributo en cuestión, en igualdad con el resto de los ciudadanos ya que el beneficio sólo comprende la compensación que reciben por el ejercicio de su función.

Por último, dispone que la Corte debe adoptar medidas necesarias para preservar la independencia del Poder Judicial y la supremacía de la Constitución Nacional; que no se está frente a un conflicto individual con pluralidad de afectados, configurado por el derecho subjetivo de cada uno de los magistrados que ha sido afectado por una ley cuya aplicación implica una disminución de sus retribuciones, sino ante una injerencia legislativa que afecta la independencia del Poder Judicial de la Nación cuya defensa es irrenunciable para la Corte.

En nuestra opinión, retomando el análisis de los principios constitucionales vinculados a la tributación⁴⁴, entendemos que en la actualidad resulta difícil comprender por qué las remuneraciones del Poder Judicial están alcanzadas por el impuesto únicamente para aquellos sujetos con nombramiento a partir del año 2017, implicando como consecuencia una desigualdad de tratamiento entre los miembros integrantes del citado Poder. Por otro lado, no logra comprenderse por qué dichas rentas han sido objeto de diversos tratamientos en relación al impuesto a la Ganancias, puesto que la Constitución Nacional nunca reformó su artículo 110, siendo éste el principal sustento para justificar la no gravabilidad de las mismas.

Imposición sobre consumo

Las formas de imposición dependiendo si es sobre el patrimonio o sobre el consumo, son discusiones que se generan sobre la forma de financiarse que tiene un Estado y la puja de grupos, intentando que la mayor presión recaiga sobre el otro grupo.

En general, los impuestos al patrimonio suelen ser de tipo progresivo (es decir, mayor alícuota sobre aquellos individuos que tienen mayor riqueza), mientras que los impuestos al consumo, suelen ser de carácter regresivo porque la propensión marginal a consumir sobre los sectores de menores ingresos es mayor que la de los sectores más altos. Sin embargo, el primero, es criticado en la literatura por la imposición al ahorro, lo cual, en última instancia, afecta negativamente al crecimiento económico.

En este contexto, el economista Nicholas Kaldor (1956) fue un promotor del **impuesto al gasto**, como reforma para promover la mayor equidad social. Este economista que asesoró a diversos países en desarrollo como México y Venezuela en Latinoamérica; partía de las siguientes premisas para determinar la progresividad

⁴⁴ Ver relevamiento normativo jurídico-tributario, Potestades Tributarias.

del impuesto al gasto. Sostenía que, en general los países en vías de desarrollo se caracterizan por estos tres pilares del sistema impositivo en relación a los países desarrollados: (1) el grado de inequidad en la distribución del ingreso en países en desarrollo es mayor que en los países desarrollados, (2) los derechos de propiedad como fuente de ingreso y la inequidad en la distribución del ingreso es más importante en países en desarrollo que desarrollados y (3) que la propensión marginal a consumir de la clase alta en los países en desarrollo es mayor que en los desarrollados.

Por lo tanto, el economista propuso reemplazar el impuesto progresivo sobre la renta personal por un impuesto progresivo sobre el gasto personal.

En la fórmula de cálculo propuesta, se puede decir que el impuesto sobre el gasto recae sobre el consumo realizado en un periodo de tiempo. El mismo conserva características similares al impuesto sobre el patrimonio. A diferencia de otros impuestos indirectos, éste se determina directamente sobre el total del consumo y no sobre cada bien en particular, lo que permitiría personalizar la carga y generar una imposición progresiva.

El mismo proviene de la idea, que acompaña otro economista John Stuart Mill, quien afirmó que sería deseable que un impuesto sobre la renta sea aplicado gravado únicamente a la parte destinada al consumo y eximir sobre lo que se ahorra. De esta forma se puede fomentar el ahorro y la inversión.

En consecuencia, el impuesto al gasto podría ser el instrumento adecuado para compatibilizar equidad y eficacia.

¿Cuáles serían los consumos a considerar?

Solo se tendrían en cuenta aquellas transacciones donde interviene el dinero. Kaldor remarca, por ejemplo, que una compra a crédito incorpora simultáneamente un activo (el bien adquirido) y un pasivo (préstamo), por lo cual no existen movimientos de efectivo. Sí será considerado al momento de pagar una deuda porque supone una disminución de pasivos.

Se considera la adquisición de activos financieros y reales, una parte de los cuales pueden destinarse al consumo del sujeto. En el caso de servicios se considera consumo si no es para fines productivos.

Las existencias iniciales de bienes (1) más los ingresos (2) será igual a la suma de los pagos (3) más las existencias finales (4).

Entonces se consideran los siguientes ítems como consumos

a) las inversiones adquiridas por el sujeto y no afectadas a su posible actividad profesional o empresarial ni tampoco destinadas a su uso personal,

b) las adquisiciones de bienes durables realizadas por el sujeto ya que, si bien se trata de gastos de consumo, no puede atribuirse todo su importe al ejercicio en que se adquieren. Deberán imputarse a todos los ejercicios a los que se extienda su uso,

c) las adquisiciones de activos fijos afectados a las actividades empresariales o profesionales del sujeto que, naturalmente, no constituyen parte de su consumo, y

d) las adquisiciones de activos circulantes y las de servicios que constituyan gastos de la referida actividad empresarial o profesional. Las dificultades para distinguir este tipo de gastos de los gastos de consumo pueden ser considerables, como sucede en el impuesto sobre la renta.

Posteriormente a la publicación de su libro "An Expenditure Tax", el profesor Kaldor fue requerido por los gobiernos de la India y de Sri-Lanka (entonces Ceilán) para emitir un informe con propuestas de reforma fiscal. En ambos informes Kaldor propone aplicar no sólo su impuesto al gasto, sino una estructura tributaria completa, compuesta por cuatro figuras impositivas:

- un impuesto sobre el patrimonio neto;
- un impuesto sobre las ganancias de capital;
- un impuesto sobre las donaciones; y por supuesto
- un impuesto sobre el gasto.

El impuesto sobre el gasto se propuso como una figura complementaria del impuesto sobre la renta que recaería sobre los sujetos con rentas relativamente más elevadas.

El impuesto sobre el consumo se supone que favorece las decisiones en favor del ahorro y que no discrimina en contra del esfuerzo y la asunción de riesgos. En consecuencia, sería un impuesto más adecuado que el de la renta para animar el crecimiento y de ahí, el interés de utilizarlo por Kaldor en países en vías de desarrollo.

A continuación, se describen las diferentes modalidades en que es posible instrumentar un impuesto sobre el consumo.

Formas de imposición al consumo

La literatura especializada, propone varias alternativas relacionadas con impuestos sobre consumo, instrumentado a través de las ventas. El impuesto sobre las ventas de base amplia es un medio especialmente efectivo para controlar el incremento del consumo, e incentivar el ahorro, de manera de favorecer el desarrollo económico. La uniformidad del impuesto sobre las ventas simplifica la operación y reduce las consecuencias económicas indeseables.

Aunque el impuesto sobre ventas puede contribuir significativamente al desarrollo, está sujeto a ciertas limitaciones. Cuando su aplicación es universal, tiende a ser regresivo en relación al ingreso y a trasladar la carga fiscal a los grupos de bajos ingresos, sin contribuir a una distribución de ingresos más equitativa, necesaria para la estabilidad política. A continuación, se describen las modalidades más comunes de uso.

El impuesto sobre ventas puede adoptar varias formas: (i) el impuesto en cascada sobre el ingreso, (ii) el impuesto sobre las ventas en una sola etapa, ya sea sobre los mayorista o detallistas, y (iii) el impuesto sobre el valor agregado (IVA), y otras formas híbridas de las 3 modalidades enunciadas.

(i) *Impuesto general de ventas en todas las etapas*

Esta es la modalidad en que se aplica actualmente en las provincias de nuestro país, denominado impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB). El punto más perjudicial de los IIBB es que la alícuota del impuesto se aplica sobre el monto facturado por la empresa, sin poder descontar gastos de servicios, compras o insumos adquiridos para su producción. A diferencia del IVA, en IIBB el impuesto se aplica sobre el total facturado.

Esto genera un perjuicio para las actividades que requieren varias etapas de producción en su cadena de valor: en cada paso intermedio, el impuesto vuelve a cobrarse, repitiendo la base imponible sobre la que se aplica y castigando especialmente a los bienes más complejos. En resumen, este tipo de gravamen es altamente distorsivo, encareciendo relativamente los precios finales de los bienes con mayor concentración de valor agregado en las primeras etapas del proceso productivo.

El incentivo, entonces, es a la integración vertical, es decir que una misma firma se ocupe de todas las etapas de la cadena de producción para evitar así repetir el pago, lo que afecta especialmente a las firmas más chicas que operan en segmentos específicos de la cadena productiva. Su discriminación contra las empresas no

integradas y su efecto de fomentar la integración de éstas, disminuyen su eficiencia económica.

La recomendación de no gravar a los bienes intermedios, proviene del resultado conocido como teorema de la eficiencia productiva, probado en el artículo pionero de la teoría de la imposición óptima de Diamond y Mirrlees (1971).

Otra cuestión a considerar es que, este tipo de gravamen afecta gravemente el comercio exterior, generando un sesgo anti-exportador y pro-importador, al dificultar los ajustes en frontera. En el caso de una federación, que por definición no admite aduanas interiores, tal tipo de ajuste para las ventas al exterior resulta imposible de imaginar.

En cuanto a la equidad, dependerá del efecto final del fenómeno de la traslación, que operará en forma diferencial entre actividades.

Asimismo, hay que destacar que los impuestos en cascada tipo IIBB resultan altamente procíclicos, en tanto las recaudaciones se mueven en sentido igual que el nivel de la actividad económica, habilitando la expansión del gasto público.

Por último, los impuestos en cascada del tipo IIBB que gravan las transacciones en origen, han constituido la base tributaria por excelencia de los gobiernos provinciales por su alto rendimiento. Ello se debe a que todo el proceso productivo sufre la presión tributaria sobre los ingresos totales, lo que significa un alto rendimiento aun suponiendo alícuotas pequeñas. Como se trata de un impuesto en origen, las provincias que concentran gran actividad económica se verán fuertemente inclinadas por este tipo de tributación. Las de menor desarrollo relativo también lo habrán de preferir ante la escasa disponibilidad de encontrar bases o fuentes alternativas para gravar con alícuotas pequeñas y con igual rendimiento potencial. Gravar todas las transacciones, les permite contar con una base tributaria significativa. De allí que el rendimiento tributario resulte alto, aún a tasas reducidas del orden del 1,5% al 3,5%, aproximadamente, según las normas vigentes en las provincias.

(ii) *Impuesto sobre una sola etapa.*

Respecto de la etapa en la que se puede aplicar el impuesto, podrá ser sobre las ventas mayoristas o minoristas, aunque la última forma es la más aplicada, por ser simple y satisfactoria. El impuesto a las ventas al por menor efectuadas por los comerciantes minoristas a los consumidores finales es completamente neutral entre los diferentes sistemas de distribución, evitando perjuicios contra las empresas.

(iii) *El impuesto sobre el valor agregado.*

En este caso, se aplica un valor general a todas las empresas de todas las ramas de producción y distribución. Es similar al impuesto en cascada, pero sólo sobre la base del valor agregado, es decir, las ventas brutas menos los costos de las compras gravadas por el impuesto. El mismo tiene dos modalidades de aplicación, en una de ellas, cada empresa calcula el valor agregado sustrayendo de sus ventas totales el costo de los bienes comprados y aplicando sobre la diferencia resultante, la tasa del impuesto. En la otra modalidad, se podría aplicar la tasa sobre las ventas totales, sustrayendo del resultado el impuesto pagado en las compras del período. Esta es la modalidad con que funciona el IVA nacional en nuestro país. En igualdad de circunstancias, ambos métodos producirán el mismo monto a pagar, si bien el segundo método requiere la contabilización por separado del impuesto de cada factura.

Un impuesto sobre el valor agregado en todas las etapas de producción, producirá el mismo resultado que un impuesto sobre las ventas finales con la misma tasa, y proporcionará la misma distribución de la carga, siempre que se lo traslade en su totalidad. De la misma manera, si el impuesto alcanza solamente las ventas mayoristas, la producción sería la misma que un impuesto sobre las ventas al por mayor.

Otra instrumentación híbrida similar al IVA, podría ser un impuesto bietápico Mayorista-Minorista. La propuesta sugiere tomar el pago del impuesto a nivel mayorista como pago a cuenta, acreditable a nivel minorista ante el pago en esta etapa final.

El impuesto sobre el valor agregado evita el “efecto cascada” que se genera sobre las ventas en todas las etapas, y por consiguiente, evita la discriminación propia de ese sistema de imposición y el incentivo a la integración de etapas productivas. Además, en el caso de los impuestos tipo IVA y Ventas Minoristas, el comercio exterior no se vería en principio afectado, pues las ventas al exterior pueden gravarse a “tasa cero”. Todas las ventas se basan en el criterio de destino, de manera que el comercio interior debería evitar la acumulación del gravamen, al tiempo que la salida por aduanas permitiría el control para evitar fraudes en los destinos hacia otros países.

Las reglas tradicionales de tributación óptima han sugerido, en una situación ideal de un mundo con mercados competitivos perfectos y de bienes y servicios gravables sin exclusiones, aplicar una tasa uniforme. Sin embargo, ante la imposibilidad de gravar a todos los bienes (sea por razones teóricas -como el caso del ocio- o de administración tributaria), en el caso de bienes gravables sustitutos de los no gravables, se ha sugerido emplear la “regla de Ramsey”, que implica alcanzar a los bienes y servicios con tasas diferenciales en forma inversamente proporcional a las elasticidades-precio de sus demandas (de manera de lograr reducciones

proporcionales en las cantidades transadas). Esta regla pretende minimizar el costo en bienestar (carga excedente) de los impuestos, aunque naturalmente no los anula. Propositiones posteriores (Corlett y Hague) sugieren, asimismo, gravar con tasas mayores a los bienes y servicios complementarios del ocio o de aquellos bienes no gravables.

Impuesto sobre las ventas finales vs valor agregado

Consiguientemente, dada las características de las formas puras de aplicación del impuesto sobre las ventas, la literatura especializada recomienda utilizar la modalidad (ii) o (iii).

Entre las ventajas que ofrece el impuesto al valor agregado en relación al impuesto a las ventas finales, se encuentra el hecho de que esta modalidad se extiende sobre todas las etapas de producción, y de esta forma se reducen los reclamos de un grupo específico de contribuyentes, especialmente si la tasa es alta. Un aporte sustancial del impuesto proviene de las primeras etapas productivas, con lo que disminuirá el peligro de evasión y la consecuente pérdida de recaudación, ya que son más fáciles de fiscalizar. En segundo lugar, los bienes importados y nacionales tendrán igual tratamiento, en caso de que el impuesto abarque todas las etapas. Adicionalmente, desde el punto de vista de la gestión, el impuesto ofrece una ventaja significativa siempre que se use la técnica de deducción de impuestos. De esta manera, existe la posibilidad de control cruzado entre los distintos contribuyentes. Si una empresa declara haber pagado el impuesto a otra, puede comprobarse con la contabilidad de ésta, a fin de que el gobierno se asegure que percibió el pago del impuesto debido.

Por otro lado, el IVA plantea altos costos de administración para el fisco y de cumplimiento para los contribuyentes, las empresas deben mantener registros contables del impuesto pagado sobre sus compras, así como del impuesto a pagar sobre sus ventas, esto hace que las declaraciones y auditorías sean más complejas. Las exenciones son muy difíciles de aplicar ya que se anula la eficacia de la exención si el producto exento se adquiere para la producción de artículos gravados.

En este sentido, el impuesto a las ventas minoristas (IVM) es un sistema de imposición mucho más simple que un IVA. Ahora bien, en el mundo real, el IVM grava algo más que el consumo final. Usualmente resulta dificultoso evitar el gravar consumos intermedios.

En general, el impuesto sobre el valor agregado ofrece pocas ventajas sobre un impuesto sobre las ventas minoristas y su aplicación es mucho más compleja. Más aún cuando la capacidad del Estado de fiscalizar, cobrar y realizar auditorías es baja.

El IVA o el Impuesto a las Ventas Minoristas se han sugerido más recientemente como proporcionales o neutros en materia distributiva. En el IVA la presión tributaria sería proporcional al valor agregado generado o al consumo final, no discriminando entre individuos ricos o pobres. En efecto, con relación a este aspecto, no obstante, la teoría convencional sostiene que todo impuesto que grava los consumos debe ser considerado regresivo, más recientemente se ha considerado que los impuestos que gravan los consumos son en realidad proporcionales (es decir, no afectan la progresividad). Dicha neutralidad o proporcionalidad se refiere tanto a su incidencia sobre el consumo presente y futuro de cada una de las personas.

En cuanto a su capacidad estabilizadora, ambos tipos de impuestos tienen efectos procíclicos, ya sea el IVA o Ventas Minoristas.

Por último, el IVA constituye un impuesto potencialmente rendidor, pues si bien la base se reduce significativamente respecto de IIBB, al ir gravando solamente el valor agregado a lo largo de la cadena de producción, habilitando a su vez una labor de fiscalización más efectiva mediante el cruce de facturas. El gravamen a las ventas minoristas puede considerarse un impuesto con un “potencial” recaudador semejante al IVA, pues esencialmente ambos están destinados a alcanzar el consumo final, pero tradicionalmente se lo ha identificado como mucho más vulnerable a la evasión, al no contar con la “cadena de facturación” como medio para evitar el fraude y por concentrar el rendimiento en la etapa final. En efecto, con relación al IVM se afirma que al estar la recaudación enteramente dependiente del comportamiento fiscal de los contribuyentes en la última etapa del proceso productivo, hace que el fisco se encuentre mucho más vulnerable en su resultado recaudatorio que en el caso del IVA, donde la labor de fiscalización resulta más efectiva, al contar con una base de contribuyentes mayor y más concentrada en términos de valor agregado en las etapas anteriores al comercio minorista. Es decir, aún sin lograr recaudar en la etapa final, se podría no obstante recaudar parte del impuesto sobre el valor agregado de las etapas anteriores

Características deseables del impuesto sobre las ventas

El éxito de la aplicación de un impuesto sobre las ventas, en relación con sus objetivos, depende en gran parte de la estructura del gravamen. Entre las más importantes, podemos mencionar:

(i) *Amplio campo de aplicación.* Cuanto más amplia sea la aplicación del impuesto, mayor será la recaudación. Las exclusiones y exenciones dan lugar a problemas de interpretación acerca del tratamiento tributario y hacen más difícil la tarea, tanto para el vendedor como para el gobierno. Sin embargo, las exenciones

ayudan a mejorar la equidad del sistema tributario. En este sentido, se sugiere que sean sólo de dos tipos: productos alimenticios y productos medicinales

(ii) *Tratamiento de los bienes de producción.* La literatura recomienda aplicar el impuesto a los bienes y servicios finales, y no a los bienes de producción, que originan un gravamen múltiple. Sin embargo, la exclusión de todo este tipo de bienes es difícil, ya que no hay una distinción clara y práctica entre ambos dos.

(iii) *Uniformidad de la tasa.* El empleo de diferentes tasas con el objeto de aumentar la equidad del impuesto y reducir el consumo de ciertos artículos de lujo, genera los mismos problemas que las exenciones. Crea problemas de interpretación acerca de la tasa a aplicar, y complicaciones en las tareas de cumplimiento y aplicación de la ley. En síntesis, reduce la eficacia del impuesto y entorpece la aplicación.

(iv) *Comercio exterior.* Los productos importados y nacionales deben ser tratados de la misma manera, lo cual es posible únicamente con un impuesto a las ventas minoristas o sobre valor agregado aplicado a nivel minorista.

(v) *Facturación independiente del impuesto.* Es aconsejable facturar el impuesto separadamente del precio del bien comprado. Este sistema facilita la traslación del impuesto por los minoristas, fomenta la uniformidad de acción y disminuye la necesidad de ajustar precios en cada caso.

Experiencias y evidencia empírica

La evidencia internacional demuestra que en general, el impuesto al consumo se asigna al gobierno central. Sin embargo, existe un pequeño conjunto de países federales que apelan a este tipo de gravamen para la financiación de los gobiernos subnacionales, como Alemania, Canadá, Estados Unidos, y la nueva experiencia de Brasil. En todos ellos, el tipo de impuesto sobre las ventas es sobre el valor agregado, y en ningún caso, un impuesto del tipo Ingresos brutos.

Canadá posee un sistema federal con tres niveles de gobierno: federal, provincias y gobiernos locales. Las bases tributarias tradicionales son compartidas por el gobierno federal y los gobiernos provinciales. No obstante, las bases tributarias exclusivas de las provincias han ido en aumento. En cambio, las bases tributarias exclusivas del gobierno federal son pequeñas e inestables. Los impuestos sobre las ventas son compartidos en general por el gobierno central y las provincias. Existen distintos sistemas de imposición a las ventas en las provincias canadienses. Por ejemplo, la provincia de Québec emplea un IVA subnacional y administra este impuesto junto con el IVA federal. Luego, otras tres provincias pequeñas tienen un sistema de IVA “armonizado” con el IVA federal. Se trata de un sistema de alícuota

uniforme adherida a la alícuota federal. El gobierno central administra ambos impuestos y la distribución del rendimiento perteneciente a las provincias se efectúa sobre la base de estimaciones del consumo en las provincias. Otras provincias emplean el Impuesto a las Ventas Minoristas y otras, como la provincia de Alberta, no poseen ningún impuesto a las ventas.

Alemania es un estado federal con tres niveles de gobierno. El nivel intermedio (los Lander) no tiene poder para establecer o modificar bases ni alícuotas, pero poseen una fuerte posición en el proceso de dictado de las leyes tributarias a través de la segunda cámara en el Parlamento, cuerpo electivo que representa a los Lander. La política tributaria es consensuada con el Gobierno Federal. Por tal razón, los impuestos de este nivel de gobierno suelen ser categorizados como coparticipados con acuerdos con el nivel federal. Es por ello, que el IVA se coparticipa con el nivel intermedio de gobierno (los Lander).

Brasil posee una estructura federal de gobierno con 26 estados y 4.491 municipios. El federalismo tomó un nuevo impulso con el retorno de la democracia en 1982 y la elección del Presidente en el año 1984. La Constitución de 1988 es explícita en la división de potestades tributarias. El gobierno central emplea una especie de IVA aplicado a la industria manufacturera, y a nivel estadual el impuesto sobre circulación de mercaderías y servicios de transporte (ICMS), un híbrido de IVA origen-destino, que es recaudado por cada estado. No obstante, las alícuotas están acotadas o fijadas por el Senado dentro de ciertos límites. La mayor recaudación tributaria subnacional se obtiene vía este impuesto, sobre todo en los estados situados al sudeste. La Constitución establece que el 25% de lo recaudado debe distribuirse a los municipios respectivos, de acuerdo a su origen y el resto de acuerdo a fórmulas establecidas por la legislatura de cada estado. El ICMS tiene un alícuota general del 18% y diferenciales que llegan al 31%.

EEUU es un país federal compuesto por 50 estados. El impuesto sobre las ventas (retail sale tax) se rige por cada una de las legislaciones estatales de cada uno de los estados; por lo cual, cada estado de los Estados Unidos posee reglas diferentes. Asimismo, hay algunos estados que no tienen este impuesto, como Alaska, Delaware, Montana, y Oregón. Sus alícuotas varían entre estados, y existen una cantidad de bienes y servicios que están exentos.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos en Argentina

Como ya mencionó más arriba, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es la principal fuente de recaudación provincial, y dado que en Argentina la concurrencia de las fuentes de imposición está definida para los tributos indirectos, reiniciaremos con una breve síntesis de sus características en nuestro país.

Los códigos fiscales de cada provincia consagran los principios básicos de este impuesto, pero sus alícuotas son fijadas por la ley impositiva anual. El impuesto grava el ejercicio habitual de toda actividad a título oneroso. La base imponible es la suma de ingresos brutos generados durante el período fiscal. En casos especiales, admite bases imponibles especiales, donde se grava el ingreso neto (la diferencia entre compra y venta), cuando el margen de comercialización es muy pequeño o poseen precios oficiales; tal es el caso de los cigarrillos, venta de moneda extranjera, etc. Además, se puede mencionar como otra excepción, la imposición de sumas fijas en función de unidades físicas u otra base, como el caso de hoteles, cocheras, etc. Asimismo, para determinar el monto imponible, permite excluir del precio el débito fiscal del IVA y los impuestos internos que gravan la actividad o producto. También, las normas que lo legislan prevén exenciones subjetivas y objetivas.

Respecto a su evolución puede mencionarse que, a finales de la década de 1970 y principios de 1980, se procuró llevar a cabo modificaciones que redujeran los efectos negativos del impuesto en cascada, lográndose una mayor homogeneidad interprovincial en la definición de hechos y bases imponibles, asegurando mayor uniformidad entre jurisdicciones en función de las alícuotas y aliviando el efecto cascada mediante la reducción de las alícuotas sobre sectores primarios.

El relativo éxito alcanzado en las primeras cuestiones, y la falta de éste en la últimos Pactos Fiscales⁴⁵ de la década de los noventa, contenían el propósito de la reformulación del impuesto, con la clara intención de convertirlo en forma progresiva en un impuesto que gravara las ventas finales pretendiendo que la imposición del impuesto a los ingresos brutos sea sustituida por un impuesto general al consumo.

Las tasas del impuesto siguen pautas similares en todo el país, a pesar de lo cual se percibe una variabilidad sensible de porcentajes como resultado de la cantidad de actividades y de jurisdicciones. En principio, las alícuotas se alineaban de mayor a menor en comercio y servicios, industria y sector primario. Por medio de los pactos fiscales firmados entre la nación y la provincia durante la década de 1990, la actividad agropecuaria primero y la industria posteriormente, quedaron desgravadas en casi su totalidad.

Sin embargo, a partir de principios de la década del 2000, comienza a verificarse en algunas provincias una reversión de este proceso, particularmente evidenciado en la limitación de las exenciones a los contribuyentes con sede en la provincia respectiva, o eliminándolas a la construcción o a las industrias o actividades agropecuarias que vendieran sus productos al consumo final. A partir de 2006, se advierte una reestructuración en este impuesto, comenzando a gravarse actividades

⁴⁵ Pacto Fiscal I y II.

que estaban desgravadas, lo que es más marcado hacia finales de la mencionada década.

Con ese mismo fin de eliminar distorsiones derivadas del gravamen en cuestión, se avanzó en el consenso fiscal 2017, estableciendo exenciones y alícuotas máximas para actividades intermedias hasta convertirlo en un impuesto sobre las ventas finales, con la idea de reducir los “impuestos distorsivos” gradualmente con un calendario de reducciones. El supuesto subyacente en el calendario era que la economía crecería y así los estados provinciales podían ir compensando la rebaja de Ingresos Brutos. Sin embargo, el esquema fracasó, y sumado a la crisis sanitaria, el consenso dejó de funcionar.

Fundamentalmente, debe tenerse en cuenta lo establecido por la Ley de Coparticipación de Impuestos que fija las bases de dicha Coparticipación al señalar que la adhesión de cada provincia a este régimen se efectuará mediante una ley que disponga entre otras cosas, la obligación de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicho régimen.

Además, los acuerdos fiscales intergubernamentales recientes han confirmado el sentido de esta corriente.

Imposición sobre patrimonio

El patrimonio como manifestación de capacidad contributiva⁴⁶

El concepto “patrimonio”⁴⁷ no es trivial, responde a una conceptualización desde el punto de vista económico, jurídico y contable que tiene diferentes enfoques. Es común asociar el término para designar el conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin y que son susceptibles de estimación económica (Diccionario de la Lengua Española; actualización 2021). De acuerdo con ese concepto, la composición del patrimonio estaría restringida a bienes inmuebles o muebles de una determinada persona. También su uso es común para designar los bienes de un individuo heredados de sus ascendientes.

Desde un abordaje más técnico, se puede comprender que el patrimonio es el conjunto de relaciones jurídicas constituidas por bienes, derechos y obligaciones,

⁴⁶ Resulta importante mencionar que la bibliografía sobre los impuestos al patrimonio no es muy amplia, tal vez debido a su relativa baja importancia como fuente de ingresos en comparación con los impuestos a la renta, al consumo (bienes y servicios) y las contribuciones a la seguridad social. La excepción es el impuesto a la propiedad inmobiliaria que, quizá por su excesiva visibilidad y universalidad, ha sido intensamente examinado en diferentes contextos.

⁴⁷ Aclaración: hay conceptos calificados de patrimonio que no se incluyen en el contexto del presente trabajo, tales como patrimonio cultural, histórico, ambiental, patrimonio de la humanidad o patrimonio nacional.

pertenecientes a una persona, que tienen una utilidad económica y son susceptibles de estimación pecuniaria. Los bienes y derechos constituyen todo aquello que puede ser valorado y apreciado en dinero, tales como terrenos, edificios, maquinaria, vehículos automotores, mobiliario, obras de arte y similares, depósitos o aplicaciones financieras, acciones o similares y créditos a ser recibidos. Las obligaciones abarcan gravámenes, deudas, préstamos y otras obligaciones de cualquier especie.

Sostiene la Doctrina que es importante destacar algunas cuestiones centrales:

- El patrimonio tiene una significación económica y pecuniaria, desde que sólo los bienes, derechos y obligaciones valorables en dinero son considerados;
- El patrimonio es atribuido a un titular como centro de las relaciones jurídicas. El mismo no se extingue por la extinción vital de la persona, siendo transmisible a herederos en el ámbito de las personas naturales o en cartera en el ámbito de las personas jurídicas;
- El patrimonio es un conjunto de bienes, derechos y obligaciones. Se consideran los bienes y derechos, pero de ellos se deben deducir las obligaciones.

Hay diferentes tipos de gravámenes, establecidos de acuerdo a hechos generadores y bases de cálculo distintos involucrando uno o más de los componentes del patrimonio de una persona física o jurídica. Estos tributos pueden ser establecidos en intervalos regulares, en un momento único, o en situaciones en las cuales son registradas transferencias de derechos. Es decir, no todos los tributos establecidos sobre el patrimonio lo son sobre la base de la totalidad de bienes y derechos, deducidas las obligaciones sobre los mismos.

El principal propósito de este tipo de impuesto es mejorar la equidad tributaria, en particular, la equidad vertical, esto es, que las personas con mayor capacidad contributiva paguen proporcionalmente más impuestos. Dado que el patrimonio es un indicador de la capacidad de pago, un impuesto sobre el patrimonio neto, con una estructura de tasas marginales crecientes, permite recaudar con justicia, mejorando la equidad vertical del sistema tributario. Si se quiere mejorar la progresividad del sistema tributario, escoger el patrimonio como base imponible es adecuado, puesto que la riqueza se distribuye de forma más desigual que el ingreso y el consumo, que son las bases imponibles alternativas, como fuera expuesto anteriormente.

Una característica de la acumulación de riqueza, que también refuerza la idea de un impuesto sobre ella, es que ésta se retroalimenta o, dicho de otro modo, la riqueza genera riqueza. Un mayor ingreso permite ahorrar más recursos. Además, los contribuyentes ricos obtienen rentabilidades mayores por ese ahorro y a su vez pueden endeudarse más fácilmente, lo que les permite invertir más y acumular más

riqueza. De esta forma, si no hay impuestos que hagan frente a este proceso, la desigualdad de la riqueza tenderá a aumentar (OCDE, 2018).

Fiscalidad patrimonial

Llorca (2006) dice que la tributación patrimonial no recubre un concepto enmarcado jurídicamente sino más bien una realidad económica cuya definición resulta difícil. Sostiene que la tributación patrimonial es una categoría de imposición delicada ya que el patrimonio brinda múltiples oportunidades para ser gravado (transmisión, adquisición, cesión, posesión, ingresos que genera). Sin embargo, haciendo referencia a la definición de la OCDE, apunta que ésta abarca esencialmente la imposición de las transmisiones gratuitas, transacciones onerosas, al igual que la imposición periódica del activo patrimonial neto (impuestos sobre la fortuna) o bienes raíces (impuestos sobre bienes inmuebles). Desde el momento que se acepte que este tipo de tributo tiene legitimidad y no deba tener el propósito de obligar al contribuyente a vender sus activos con el fin de pagar el impuesto, es posible definir un campo de actuación para esta rama de fiscalidad.

Piffano (2012) señala que la imposición patrimonial es mucho más antigua que la imposición a los ingresos y que ha subsistido luego de la introducción de este impuesto y los indirectos que gravan las transacciones o el valor agregado. Agrega que no obstante su menor participación en la recaudación, subsiste en razón tanto de su justificación teórica como en la propia necesidad de los gobiernos de no dejar rastros de posible riqueza sin gravar.

La justificación deriva de que la persona con patrimonio posee un sustento de eventual consumo aún sin lograr el ingreso necesario; no tendría una exigencia mayor por ahorrar o dejar de consumir. La posesión de patrimonio genera un disfrute psicológico mayor por valoración, prestigio y/o simplemente seguridad económica ante posibles eventos negativos en el flujo de ingresos.

De todas las figuras tributarias, las que gravan la riqueza o el patrimonio individual quizás sean las más controvertidas e impopulares. Si bien es cierto, como señala Fuentes Quintana (1983), las exacciones patrimoniales constituyen una de las formas más antiguas de imposición. Sin embargo, ni su desplazamiento por la renta y el consumo como indicadores más adecuados de capacidad económica, ni el hecho de que ningún país con un sistema fiscal avanzado obtenga una recaudación significativa de estos tributos, evitan que su existencia y diseño constituyan una fuente importante de polémica.

Sus defensores consideran que contribuyen a mejorar la equidad del sistema fiscal, a limitar la concentración de la riqueza y a favorecer la igualdad de oportunidades mientras que, para sus detractores, son injustos e inequitativos,

desincentivan el ahorro y la inversión y presentan muchos problemas desde una perspectiva técnica tributaria. En este sentido sostienen que resultan complejos, difíciles de administrar, son fácilmente eludibles -mediante una adecuada planificación fiscal-, favorecen la competencia fiscal y, por último, aunque no sea ni mucho menos una cuestión menor, suponen una forma de doble imposición en cuanto que recaen sobre bases imponibles que ya han sido previamente alcanzadas por otros tributos (Álvarez García, S.; 2013).

Para Piffano (2012) el impuesto al patrimonio neto tiene la ventaja de ser personal y, por tanto, desde el ángulo de la eficiencia no generar distorsiones entre activos acumulados, y desde el ángulo de la equidad admitir la consideración de situaciones específicas y diferenciales entre personas; como ser la posesión de bienes que registran deudas o no; la situación familiar y el nivel de riqueza total, lo que admite un trato de alícuotas progresivas, es decir que permite finalmente aplicar el criterio de tratamiento de igual a los iguales y desigual a los desiguales, concluye.

La doctrina aporta que la complejidad de la imposición sobre la riqueza proviene de las múltiples opciones que se presentan, ya que el término riqueza puede ser utilizado como sinónimo de propiedad, de patrimonio y de capital, englobando el conjunto de bienes y derechos, susceptibles de valoración monetaria poseídos por una persona en un período de tiempo determinado. Es el valor de este patrimonio, detentado o transmitido, y no los rendimientos o plusvalías que produce, el que se somete a tributación por distintos impuestos.

CEPAL (2021) describe una tipología de impuestos a la propiedad, clasificándolos:

* Ordinarios o recurrentes: I) a la tenencia, como por ejemplo impuestos sobre el patrimonio neto de las personas físicas y/o empresas; a los bienes inmuebles, a los automóviles y II) a la transferencia: impuestos a las herencias, asignaciones y donaciones, a las transacciones financieras, a la enajenación de bienes inmuebles y/o automóviles.

* Extraordinarios o no recurrentes, como por ejemplo los impuestos a la tenencia aplicados por única vez y generalmente con una tasa más alta.

Otra clasificación los identifica tomando en cuenta aquéllos que recaen sobre su tenencia y los que someten a tributación su transmisión. Los primeros pueden ser generales, como el Impuesto sobre el patrimonio neto, o circunscribirse a la propiedad de algún bien o elemento patrimonial, como sucede en los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria; asimismo, pueden exigirse de forma periódica o de forma extraordinaria, por ejemplo, para cubrir problemas extraordinarios de financiación del sector público. En cuanto a los segundos, pueden gravar la transmisión onerosa de

los bienes, impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas o gratuitas. En las transmisiones de bienes a título lucrativo se puede someter a tributación al transmitente o causante, bien de la herencia o de la donación; y, alternativamente el impuesto puede recaer sobre el receptor o causahabiente de la herencia o donación.

Sevilla Segura (2006) aporta que los impuestos sobre la propiedad suelen hallarse la mayor parte de las veces en las haciendas locales en forma de tributos sobre bienes inmuebles y también de tributos sobre la tenencia de automóviles; tratándose de tributos que han sido frecuentemente criticados por su falta de equidad en tanto recaen sobre determinados elementos patrimoniales y no sobre otros y, además, habitualmente para calcular la base de gravamen no toman en cuenta las cargas o deudas que puedan existir vinculadas al elemento patrimonial en cuestión por lo que, desde la perspectiva de la capacidad de pago, no cabe duda de que se trataría de impuestos claramente deficientes. Sin embargo, la mayor parte de las veces no se trata de impuestos que pretendan gravar una determinada capacidad de pago sino de tributos contruidos a partir del principio del beneficio y en los cuales el patrimonio o elemento patrimonial formalmente gravado no es sino un indicador del beneficio obtenido por el titular de dicho patrimonio como resultado de la actividad pública desarrollada.

De las diferentes alternativas expuestas, el presente estudio se circunscribirá al análisis, como probables fuentes de financiamiento provincial del **impuesto sobre el Patrimonio Neto Personal** -no obstante estar vigente el impuesto sobre los Bienes Personales, a nivel nacional- y a la consideración del **impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes**, con independencia de la modalidad que éste adopte; ya que las transmisiones onerosas están alcanzadas por el impuesto a las Ganancias o Transferencia de Inmuebles, en la órbita nacional y el impuesto Inmobiliario rige provincialmente.

La imposición patrimonial en el mundo

Según informa CEPAL (2021), en la actualidad, hay sólo tres países en la región de América Latina que tienen el impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas: Argentina, Colombia y Uruguay, aunque en décadas anteriores lo tuvieron también otros países, como El Salvador, Nicaragua y Perú, en el período comprendido desde mediados de la década de 1980 hasta comienzos de la década de 1990, y Chile, a fines de la década de 1960.

En el ámbito de los países de la OCDE, en el año 1985, Austria, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Islandia, Luxemburgo, Holanda, Noruega, España, Suecia y Suiza aplicaban el impuesto. En el año 2007, solamente quedaba en Francia, Noruega, España (donde se eliminó en el año 2008, aunque se re-introdujo

posteriormente de forma extraordinaria, en 2011), Suecia (eliminado en ese mismo año) y Suiza (país en el que es un impuesto cantonal). En Luxemburgo se aplica solamente a las personas jurídicas. En la actualidad son solo 4: Colombia, España, Noruega y Suiza.

Francia sustituyó su impuesto en 2018 por uno que se aplica sobre la fortuna inmobiliaria, que excluye las acciones del patrimonio imponible para favorecer las inversiones productivas. En paralelo, se introdujo un impuesto ("flat-tax") a las rentas del capital.; **Italia**, si bien no tiene propiamente un impuesto sobre el patrimonio neto, recauda un impuesto anual sobre los activos financieros, en la forma de un impuesto de timbre sobre las cuentas bancarias y de valores, y en los **Países Bajos** existe un sistema parecido a un impuesto anual sobre el patrimonio, que determina una renta presunta por tipo de activo, sobre la que se aplica un impuesto del 30% (Scheuer y Slemrod, 2020). En el caso de **Alemania**, el impuesto se derogó después de que el Tribunal Constitucional Federal lo considerara inconstitucional por considerar el hecho de la discriminación fiscal de la propiedad y los activos financieros como una infracción del principio de igualdad fiscal.

En el **Reino Unido** no hay un impuesto sobre la fortuna y el gobierno de Boris Johnson no estudia adoptarlo, ya que quiere seguir siendo atractivo para los empresarios y grandes fortunas, tras el Brexit.

Se han presentado muchos factores para justificar la derogación de los impuestos sobre el patrimonio neto. Los principales argumentos se refieren a sus costos de eficiencia y a los riesgos de fuga de capitales, en particular a la luz del aumento de la movilidad del capital y del acceso de los contribuyentes ricos a los paraísos fiscales; la observación de que los impuestos sobre el patrimonio neto no suelen cumplir sus objetivos de redistribución como consecuencia de sus estrechas bases impositivas, así como de la evasión y la elusión fiscales, y la preocupación por sus elevados costos administrativos y de cumplimiento, en particular en comparación con sus limitados ingresos (es decir, la elevada relación entre costo y rendimiento). En cierta medida, los limitados ingresos recaudados en concepto de impuestos sobre el patrimonio han redundado en que su eliminación sea más aceptable y factible desde el punto de vista político (OCDE, 2018).

En **Suiza**, el impuesto es de destino y de administración cantonal, pero la Confederación es responsable de su armonización. No obstante, los cantones (26 estados federados) son libres de establecer las tasas del impuesto sobre el patrimonio, y en consecuencia, la carga fiscal puede variar mucho entre los cantones. Además, algunos cantones gravan determinados activos de forma diferente, permitiendo rebajas o imponiendo tasas adicionales.

Actualmente, las tasas del impuesto varían entre el 0,03% y el 1,09%, dependiendo del cantón. Además, todos los cantones tienen un tramo exento sobre el patrimonio. Las personas físicas residentes en Suiza están, en principio, sujetas al impuesto sobre el patrimonio sobre sus activos en todo el mundo. El impuesto lo cobra el cantón en donde reside el contribuyente o en donde se ubican los bienes inmuebles. La base imponible corresponde al valor de todos los activos que posee el contribuyente, entre ellos bienes raíces (incluida la residencia privada), todo tipo de valores y todos los activos muebles (incluidas las obras de arte, las joyas y los vehículos). Del valor de los activos se deducen todos los pasivos personales. Algunos activos están exentos del impuesto, como los artículos personales del hogar y los derechos sobre pagos de fondos de pensiones y activos invertidos en planes de pensiones personales reconocidos. Respecto de la valoración de los activos, las reglas federales de armonización proporcionan pautas generales, según las cuales los activos no comerciales deben valorarse al valor de mercado y los activos comerciales según sus valores contables tributarios. Sin embargo, los cantones tienen cierta flexibilidad con respecto a la valoración.

En **Noruega**, la tasa del impuesto es del 0,85%, de la cual un 0,7% va a las municipalidades y un 0,15% al gobierno central. Las municipalidades tienen la posibilidad de fijar tasas menores al 0,7%. Sin embargo, actualmente solo una municipalidad ejerce esa opción. Además, el impuesto contempla un tramo exento para la parte del patrimonio neto que no exceda del equivalente a unos 150.000 euros. La base imponible del impuesto se define como el valor de mercado, al 1 de enero del año fiscal, de los activos del contribuyente que tienen un valor financiero, menos la deuda por la que el contribuyente es responsable, e incluye tanto el patrimonio que se localiza en territorio noruego como fuera del país. Los sujetos del impuesto son las personas naturales mayores de edad, residentes en Noruega.

En **España**, el impuesto se cobra con una escala de tasas marginales progresivas que van del 0,2% al 2,5%. Existe también un tramo exento para la parte del patrimonio neto que no exceda de 700.000 euros, cuota que es individual, es decir, para cada miembro de un grupo familiar. Además de esta cuota exenta, la vivienda principal está parcialmente exenta, hasta un monto de 300.000 euros. El patrimonio neto de una persona comprende todos los activos y derechos económicos que posee, tanto en España como en el exterior, con la deducción de los gravámenes que disminuyen su valor, así como todas las deudas u obligaciones personales.

En **América Latina**, en 2020 sólo la Argentina, Colombia y Uruguay mantienen impuestos sobre el patrimonio neto de las personas físicas. En el pasado, **El Salvador** aprobó en 1986, una ley de impuesto sobre el patrimonio de las personas naturales y jurídicas, con una escala de tasas progresivas hasta el 2%. Estuvo vigente hasta 1993. **Nicaragua** aprobó un decreto en 1983, que se derogó en 1992, de impuesto sobre el patrimonio neto de las personas naturales residentes y no residentes

(respecto de su patrimonio en Nicaragua); **Perú** tuvo un impuesto sobre el patrimonio de las personas naturales, creado en 1987 y derogado a partir de 1992. Más recientemente, en 2016, **Ecuador** estableció un impuesto extraordinario sobre el patrimonio (impuesto solidario al patrimonio), con ocasión del terremoto que afectó a ese país y en la actualidad tiene un impuesto a los activos mantenidos en el exterior por bancos y otras entidades financieras.

En **Brasil** las propuestas sobre una mayor imposición a los ricos no progresaron en el Congreso y no forman parte de los proyectos sobre reforma fiscal. Sin embargo, "la instauración de impuestos a (...) las grandes fortunas" está inscrita en la Constitución de 1988, aunque nunca se aplicó por temor a una fuga de capitales.

En **Chile** los legisladores de la oposición de izquierda fracasaron en su intento de adoptar un impuesto transitorio del 2,5% para los "super-ricos" que dispongan de más de \$22 millones de patrimonio.

Por su parte, en **India** el gobierno de Narendra Modi suprimió el impuesto sobre la fortuna en 2015 tras décadas de malas recaudaciones y lo reemplazó por un recargo de hasta el 37% para los ingresos superiores a los 50 millones de rupias. Aunque es uno de los países con más desigualdades del mundo, el temor que la imposición a los más ricos impulse la evasión y el fraude fiscal paraliza al gobierno.

En **Australia**, donde el tipo máximo del impuesto sobre la renta es del 37% para los montos que superan el equivalente de \$70.000, el gobierno liberal no se plantea gravar a los ricos. El pequeño partido de los Verdes propuso un impuesto sobre la fortuna del 6% para los 120 multimillonarios australianos.

En **Singapur** el impuesto sobre el patrimonio adopta la forma de un impuesto sobre la propiedad, ya que la riqueza de muchos singapurenses está constituida por activos inmobiliarios.

Aporta el informe de CEPAL (2021) citado que la recaudación de los impuestos a la propiedad en los países de América Latina en 2018 fue equivalente al 0,8% del PIB en promedio, mientras que comparativamente, los países de la OCDE recaudaron el mismo año el equivalente al 1,9% del PIB, es decir, 2,4 veces lo recaudado por los países de la región. Del análisis de la evolución en los últimos 29 años, se observa que los ingresos aportados por estos impuestos en América Latina han oscilado en un rango entre el 0,5% y el 0,9% del PIB, con una leve tendencia al alza en el período. Por su parte, en los países de la OCDE esta recaudación se ha movido entre el 1,7% y el 2,0% del PIB, mostrando también una ligera tendencia al alza.

Informa que la recaudación en América Latina se concentra fuertemente en los impuestos a las transacciones financieras y de capital (0,4% del PIB) y los impuestos a la tenencia de bienes inmuebles (0,3% del PIB). Más atrás les siguen los impuestos

sobre el patrimonio neto (0,1% del PIB) y, con una recaudación marginal, los impuestos a las herencias y donaciones y otros impuestos recurrentes.

En los países de la OCDE la recaudación más importante proviene de los impuestos a la tenencia de bienes inmuebles, equivalente al 1,1% del PIB, esto es, 3,7 veces la proporción recaudada en la región. Les siguen los impuestos a las transacciones financieras y de capital, con una recaudación similar a la de América Latina, de un 0,4% del PIB. En cuanto a los impuestos a las herencias y donaciones, su recaudación es moderada, del 0,1% del PIB, aunque diez veces superior a la de América Latina.

En cuanto a las estadísticas de los principales impuestos sobre el patrimonio en los países de América Latina muestran que la recaudación es pequeña en los tres países, y la mayor llega al 0,1% del PIB (Argentina).

En opinión de De Cesare y Lazo Marín (2008) la importancia de los impuestos al patrimonio es tan reducida que el tema es frecuentemente ignorado en los debates sobre la reducción de la regresividad y/o inserción de un mayor grado de progresividad en los sistemas tributarios en América Latina.

Sin embargo, algunos autores consideran que la concentración del patrimonio, principalmente de la tierra, tiende a ser más fuerte que la concentración de renta, especialmente en los países en desarrollo. Explican que en éstos, la propiedad de la tierra se fundó con base en la riqueza y la posición social y que las inversiones en tierras acostumbran ser la primera alternativa de las familias, por tratarse de una aplicación protegida contra la inflación, históricamente elevada en estos países desarrollo. También está protegida de determinaciones radicales que eventualmente integren planes económicos gubernamentales, comunes en Latinoamérica.

Sostienen los autores que la reducida importancia de los tributos al patrimonio sugiere que existen algunas resistencias a su aplicación, resultando difícil generalizar las razones de tales resistencias ante la diversidad de alternativas fiscales en la clase patrimonial. Considerando las alternativas más conservadoras, tales como el impuesto a la propiedad inmobiliaria, a los vehículos automotores, a las herencias y donaciones, señalan algunos puntos que contribuyen a la comprensión de esas resistencias. Una probable razón para resistir al uso de los tributos al patrimonio y, específicamente, a la propiedad inmobiliaria, es su alta visibilidad. Los tributos más visibles presentan la tendencia a ser más impopulares y ser considerados como injustos. La alta visibilidad resulta en fuertes presiones políticas que, comúnmente, estimulan la concesión de beneficios fiscales como exenciones, perdones y amnistías, como así también la reducción de tasas o mantenimiento de subvaluaciones.

La propia concentración de la renta, que es una característica incuestionable de los países latinoamericanos y del patrimonio propiamente dicho, tiende a producir presiones políticas de las capas más ricas de la población contra la imposición o fortalecimiento de los impuestos patrimoniales.

En general, se reconoce que existe una baja generación de ingresos provenientes de impuestos al patrimonio en comparación con los generados por los impuestos al consumo (impuestos al valor agregado o a los servicios) o por los impuestos a la renta. De este modo, se forma un círculo vicioso en la medida en que estos tributos tienen escasa importancia en términos de recursos recaudados, aumenta el desinterés por mejorar su administración y, como resultado, se reduce aún más su capacidad de generar ingresos. Por causa de esta dinámica, frecuentemente se reconoce que existe un amplio espacio para mejorar la administración de los tributos al patrimonio.

El impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas

Gebhardt (2004) aporta que la doctrina ha dedicado especial atención a este impuesto, a diferencia del análisis de los gravámenes al capital o a los activos empresarios, evidenciando una mayor relevancia teórica y técnica a esta forma de imposición. Agrega que es la figura más politizada de la tributación; que halla su basamento -según Lascano (1973)- en el principio de propiedad privada, ya que resultaría un contrasentido aplicarlo si este derecho no fuera reconocido y/o tuviera limitaciones estrictas. Este último autor concluye que según la posición que se sostenga frente al derecho de propiedad privada, resultará la conclusión respecto de los tributos que puedan gravar el patrimonio.

Breña Cruz y García Martín (1980) señalan que el impuesto sobre el patrimonio neto es un tributo personal y general que grava la propiedad o posesión de patrimonio de las personas físicas y jurídicas o sólo a las personas físicas, que recae sobre el valor neto del patrimonio, puede ser proporcional o progresivo, es de carácter periódico, formal o nominal sobre el patrimonio, y material o real sobre la renta y generalmente complementario del impuesto sobre la renta.

Es importante su consideración como *impuesto personal*, para marcar la diferencia entre el grupo de impuestos sobre la propiedad y los tributos sobre el patrimonio, señalan los autores. Los primeros, cuyo ejemplo más característico son los tributos locales inmobiliarios, son impuestos *in rem*, es decir, tienen en consideración la cosa poseída y no las características personales de quien las posee. En cambio, los tributos al patrimonio se denominan *ad personam*, puesto que tienen en cuenta las características personales del sujeto. Por ello los últimos se justifican

en el principio de capacidad contributiva, mientras que los de tipo inmobiliario encuentran su justificación en el principio del beneficio.

Es un *impuesto general*, ya que se aplica a toda la propiedad en general (la existencia de exenciones debilita esta conclusión) que recae *sobre el patrimonio neto*, ya que es esencial la deducción de deudas.

Respecto del tipo proporcional o progresivo, los autores observan que será proporcional cuando actúa como complementario del impuesto a la renta y por el contrario, tendrá rasgos de progresividad cuando actúa como instrumento autónomo.

Retoma Gebhardt, que la casi totalidad de los comentarios doctrinales se refieren al impuesto sobre el patrimonio neto y a la novedad técnica utilizada en Argentina de gravar sólo los bienes personales, es decir sin tener en cuenta las deudas, aunque no varían significativamente los argumentos a favor o en contra de esta forma de imposición.

El impuesto sobre el patrimonio neto opera como tributo complementario del impuesto personal sobre la renta y, a la vez, como una figura de control de los impuestos sucesorios y, en general, de la imposición patrimonial. En principio recae sobre el patrimonio de las personas naturales, es decir, sobre la diferencia entre el valor de todos sus bienes y derechos (activo) y el de las deudas y obligaciones que pudiera tener el sujeto (pasivo). Dicha diferencia, también llamada "neto patrimonial", constituye un indicador de la capacidad de pago de su titular.

El impuesto sobre el patrimonio neto es un tributo anual que generalmente suele operar con tipos impositivos modestos de forma que su cuota Patrimonio Neto: diferencia entre el valor de todos sus bienes y derechos (activo) y el de las deudas y obligaciones que pudiera tener el sujeto (pasivo) pueda ser atendida con las rentas producidas por el patrimonio gravado. Por las características personales del impuesto y por la evidente relación existente entre el patrimonio y la renta, suele administrarse juntamente con el impuesto personal sobre la renta y habitualmente aparecen en una misma declaración.

Es un impuesto personal cuya presencia en el sistema tributario contribuye a la progresividad del sistema, aunque adopte el tipo de la alícuota proporcional (Jarach, D.; 2004). Es global y anual, y por lo general, grava el patrimonio neto de las personas físicas, siendo normalmente baja su tasa, inferior al 2%, de tal manera que el impuesto se pueda pagar con las rentas generadas por el patrimonio, sin tener que recurrir a la venta parcial del mismo.

Por su carácter general y personal y por no referirse a fenómenos de negocios en el mercado, el impuesto al patrimonio neto de las personas humanas no es

trasladable (el impuesto es pagado efectivamente por el titular del patrimonio); aunque hay supuestos en los que lo es.

Argumentos a favor y en contra de su existencia

Dejando al margen su posible aportación a la recaudación tributaria, los defensores de este impuesto utilizan tres vías argumentales, relacionadas con su posición en la administración fiscal, con factores de equidad y de eficiencia.

En cuanto al primer argumento que esgrimen sus defensores se fundamenta en su *colaboración con la administración tributaria*, considerando que contribuye a una mejor aplicación de otros impuestos, facilitando el control del fraude fiscal. En este sentido, el conocimiento por parte de la administración fiscal de los bienes del sujeto pasivo, así como los cambios que experimenta el valor de su patrimonio anualmente, facilita el control de la renta declarada en el impuesto sobre la renta y de las bases imponibles incluidas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones, si hubiera. Esta tesis tuvo un peso importante en la introducción del impuesto en España en 1977, aporta Álvarez García (2013), aunque reconoce que no parece suficiente para justificar su pervivencia. En todo caso, argumenta que una administración tributaria moderna dispone de mecanismos de control, sin necesidad de recurrir a establecer un impuesto solamente para esta finalidad.

Los *argumentos de equidad* parten de la consideración de que la riqueza es un indicador de capacidad económica, diferente de la renta, que debe someterse a tributación. La posesión de un patrimonio proporciona una serie de ventajas que no se circunscriben a las rentas derivadas del mismo. Así, confiere estatus, oportunidades de participación en la sociedad, poder económico, facilita el acceso al crédito, mejores oportunidades laborales, etc., además de la utilidad derivada del propio disfrute de los bienes y de la capacidad de consumo que pueda proporcionar en el futuro su enajenación. Estos beneficios no monetarios no forman parte de la base imponible de los impuestos sobre la renta, a no ser que se realice una imputación de los rendimientos estimados de su disfrute a sus poseedores.

En relación con la *eficiencia económica* es necesario considerar el papel que pueden desempeñar los impuestos sobre la riqueza como complemento de la tributación de los rendimientos de capital. En la medida en que la tributación de estos en el impuesto sobre la renta se enfrenta a importantes restricciones derivadas de su movilidad y de los problemas de competencia fiscal internacional, su gravabilidad en el impuesto sobre el patrimonio puede servir para elevar su tributación efectiva.

Jarach postula que existen a favor del patrimonio neto de las personas físicas, como base para medir el bienestar económico, elementos de juicio muy destacados porque la posesión de bienes por sí misma les permite gozar de cierta capacidad de

gasto, porque la posesión de un patrimonio formado anteriormente -heredado o acumulado por el mismo contribuyente- le puede evitar la necesidad de ahorrar parte de la renta anual como previsión para tiempos futuros, permitiéndole disfrutar más enteramente de la renta, y también porque la posesión del patrimonio y de la renta que éste produce o puede producirle, le dejan intactas las fuerzas de trabajo a las que puede acudir para incrementar su potencialidad económica.

Una de las principales críticas que se puede realizar a este impuesto es la discriminación que supone para el ahorro y la inversión frente al consumo. Dos personas con la misma renta, que soportan los mismos impuestos en el momento de su obtención, van a ser tratados de forma distinta por el sistema fiscal en función de si deciden consumirla o ahorrarla. Se trata por tanto de un impuesto que discrimina a los ahorradores frente a los consumidores, lo cual no solamente es inequitativo, sino ineficiente, ya que desincentiva el ahorro y la inversión productiva. Al respecto, doctrina calificada sostiene que es muy dudoso que las decisiones se determinen solamente por la gravitación del impuesto. La preferencia por el consumo a causa del impuesto patrimonial puede considerarse probable en el supuesto que éste afecte a contribuyentes de bajo nivel de renta; mientras que, para aquéllos de rentas medianas y elevadas, la decisión por el ahorro depende más bien del hecho de que sus rentas exceden sus consumos habituales de acuerdo con su medio social.

Su existencia supone también un desincentivo para la inversión extranjera, particularmente en un contexto en el que la mayor parte de los países ha renunciado a su aplicación. Otro argumento en su contra tiene su origen en las facilidades para eludir su pago, a través de la creación de entidades interpuestas y de tenencia de bienes. Es obvio que las posibilidades de elusión fiscal no son iguales para todos los contribuyentes, sino que resultan mayores para los individuos más ricos, lo que condiciona no solamente su equidad, sino su posible contribución a lograr una distribución más igualitaria de la riqueza, que es el fundamento último de su existencia. En la práctica este fenómeno conduce a que, en los países en los que se aplica, se haya convertido en un impuesto sobre la pequeña propiedad y sobre las clases medias, en vez de un impuesto sobre los grandes patrimonios.

Un último factor por considerar es el de la doble imposición asociada a este tipo de impuestos. Es cierto que la múltiple tributación no es un problema que se circunscribe a la imposición sobre la riqueza. Por ejemplo, se produce con el pago de impuestos indirectos sobre el consumo de unos bienes que se adquieren con una renta que, previamente, ha sido sometida a tributación en el momento de su obtención. Sin embargo, se agudiza en el sentido de que la riqueza experimenta una triple tributación: cuando se genera, cuando se disfruta y cuando se consume o transmite.

Por su parte, Gebhardt (2004) resume argumentos doctrinarios en favor del impuesto y en su contra, a saber:

- *El patrimonio significa una exteriorización de capacidad contributiva.* Al respecto, presenta la opinión de Cosciani (1980), quién sostiene que la propiedad de un patrimonio, aunque improductivo, representa por sí misma una reserva de poder adquisitivo para su propietario, susceptible de ser empleado en cualquier momento en sustitución o adición al rédito. Parte del supuesto de que la capacidad contributiva no la da sólo el consumo de bienes o servicios privados, sino la posibilidad potencial de estos consumos, representada por el poder de adquisición de que dispone el individuo, con independencia de su utilización real.

En el mismo sentido, otros autores argumentan que la capacidad contributiva no se mide sólo por la renta o el ingreso, sino también por la tenencia de patrimonio, que es fuente y garantía de seguridad contra riesgos económicos, de poder de gastos futuros o de reserva, de garantía para la obtención de créditos, de renta potencial o virtual, de posibilidad de no consumir los ingresos y acumularlos, de posición social, poder e influencia.

Por su parte Vicente O. Díaz (1993) señala que el gravamen puede situarse en la cúspide del resentimiento social, dañando el orden privatista que consagran la mayoría de las cartas políticas de los ordenamientos democráticos, donde tal instrumento tributario aparece como un arma de reducción de la economía privada. Concluye diciendo que, si bien en una sociedad democrática el impuesto puede utilizarse como un arma defensiva contra la desigualdad, ello no autoriza a que un impuesto patrimonial excesivo, dictado con designios políticos, se transforme en el medio idóneo para corroer la economía de mercado y cambiar el sistema en el que se sustentan las economías productivas.

Otros sostienen que el principio de capacidad contributiva se ve desdibujado ya que debido a fallas en la administración del tributo sólo se termina gravando la propiedad tangible e inocultable, como inmuebles y automotores, con exclusión de una gran variedad de activos de fácil ocultación y difícil hallazgo.

- *Como diversificación del sistema tributario.* Al ampliar la diversificación tributaria, permite incrementar el número de los instrumentos legales del Estado, cuya diversidad y cantidad resultan necesarias para poder cumplir con los múltiples objetivos de política económica que persigue.

Otros opinan que la existencia de una gran cantidad de tributos en el sistema no es un símbolo de buena salud, sino, tal vez –señalan- de la ineficacia de los entes recaudadores.

- *Como suplemento del impuesto a la renta.* Esta postura descansa sobre el debatido tema de la equivalencia entre el patrimonio y la renta. Una buena parte de los autores admiten la identidad entre ambas formas de imposición, de forma tal que al gravar la renta se grava también el patrimonio y viceversa.

Para algunos, la razón básica de tal sustitución es la creencia de que los ingresos no son una medida suficiente de capacidad gravable y que puede lograrse una imposición personal más eficaz mediante un impuesto a la riqueza neta.

Otros especialistas de renombre consideran que la renta es la más satisfactoria de las medidas de capacidad de pago, ya que es el principal determinante de los niveles de vida familiar y la fuente más importante de la cual se pagan los impuestos.

- *El impuesto cumple con el principio de equidad.* Para Lagares Calvo (1995) pone el foco en dos argumentos fundados en la equidad para postular la implantación del impuesto. El primero hace referencia a la capacidad tributaria adicional que proporciona el patrimonio, mientras que el segundo se basa en el diferente grado de disponibilidad para el consumo que poseen las rentas procedentes de fuentes distintas.

Asimismo, entre otras posturas favorable, también aprecian que un gravamen al patrimonio neto, complementario del impuesto a la renta, refuerza la equidad del sistema, pues existirá una mayor carga general sobre las personas que han acumulado riquezas o que reciben ingresos derivados de la propiedad; si se acepta el principio según el cual la posesión de propiedades es una medida separada de capacidad gravable.

En oposición a estas consideraciones, se apunta que la equidad se debilita si no es posible administrar eficazmente el gravamen. Entre otras, ya fueron enunciadas las del Dr. V.O. Díaz y M. Lascano.

- *Como instrumento productivista y de fomento al desarrollo.* Jarach menciona que el contribuyente que posee bienes patrimoniales totalmente improductivos, pero susceptibles de explotación, se halla inducido a explotarlos o bien venderlos, para neutralizar la incidencia del gravamen. El impuesto patrimonial, por alcanzar rentas virtuales y no efectivas, cumple con el principio de incrementar la productividad, que consiste en premiar a los contribuyentes que poseen capitales productivos y en castigar a aquellos que tienen los fondos inactivos o bien poco productivos.

En cuanto su fin productivista, Lascano afirma que es una quimera que parte de situaciones equívocas y superficiales que no pueden servir de apoyo a una política financiera feliz. Añade que si la gente no invierte, o lo hace atesorando improductivamente, es por razones tan justificadas que no pueden escapar a un espíritu meramente prevenido.

- *Permite diferenciar entre ingresos ganados y no ganados.* Según Jarach este gravamen discrimina en forma inmejorable entre rentas ganadas (derivadas del trabajo) y no ganadas (las que provienen del capital). Otros sostienen que esto mismo puede lograrse por otros medios

- *Acentúa la progresividad del sistema tributario.* La base de esta argumentación se funda en que generalmente, los titulares de rentas elevadas son a su vez titulares de patrimonios más importantes; por tanto, la imposición combinada de unos y otros permitiría lograr la misma recaudación sin los efectos desincentivantes de altas alícuotas marginales a aplicar en el impuesto a la renta. En este sentido, la progresividad de la tributación se acentúa para los contribuyentes que se ubican en los tramos medios y altos de las tasas del impuesto a la renta –donde normalmente están los poseedores de patrimonio-. Agregan que ésta sería mayor si los impuestos al patrimonio fueran globales, contemplasen mínimos no imponibles y sus tasas también fueran progresivas.

Por su parte, algunos autores consideran que, si del juego de ambos tributos la presión tributaria resultará excesiva, podría convertirse en un freno a la inversión, el empleo y el consumo.

- *Sirve como eficaz control del impuesto a la renta.* La existencia de ambos tributos -rentas y patrimonio- permite un control recíproco, en cuanto que los elementos patrimoniales pondrán al descubierto las rentas derivadas de ellos que han sido ocultadas y las distintas partidas de renta manifestarán los bienes patrimoniales que les sirven de soporte y no han sido declarados. El impuesto también permite controlar la enajenación de algún elemento patrimonial que, en consecuencia, deja de gravarse en el impuesto patrimonial, pero que permitiría detectar la ganancia de capital obtenida con la enajenación.

Tanabe y Ross concluyen que el control recíproco de ambos tipos de impuestos es una medida indiscutida de mejoramiento de la eficacia de la administración fiscal, pues permite descubrir o impedir ocultamientos y evasiones de bienes y rentas de éstos.

Lascano critica la postura sosteniendo que al ser obligatorio declarar los patrimonios en el impuesto a las ganancias, carece de razón el eventual control.

También se argumenta en su contra que identificar correctamente los bienes gravados es de muy difícil cumplimiento, se presentan problemas en la correcta determinación y valuación de los bienes, entre otros que merecen mencionarse

La imposición patrimonial en Argentina

Desde 1960 -vigencia de la ley 15.273- se estableció en Argentina un impuesto sustitutivo del gravamen a las herencias de carácter opcional para personas físicas, que permitía a los sujetos adheridos al régimen abonar dicho tributo anualmente, en lugar de aplicar el impuesto a la transmisión gratuita de bienes al fallecimiento del causante. Se liquidaba aplicando una alícuota del 1% sobre el patrimonio del contribuyente; resultando muy limitada su aplicación debido a las escasas ventajas que ofrecía.

En 1972, por ley 20.046 se crea por primera vez un gravamen al patrimonio neto. El mensaje que acompañó a la ley destacaba que "...a través de la instrumentación propuesta se busca complementar el esquema tributario nacional, imponiendo no sólo los flujos de riqueza sino también la acumulación y tenencia de las mismas...". Entre los objetivos buscados se propugnaba que los patrimonios individuales de magnitud, no sólo contribuyeran a la financiación de los gastos e inversiones públicas sino que, al mismo tiempo, su aporte permitiera la adopción en el impuesto a los réditos de medidas con proyección social que conllevaran a la disminución de la presión tributaria que soportaban los sectores de menores recursos. Al implantarse el referido régimen se derogaron los impuestos sustitutivos opcional y a la transmisión gratuita de bienes.

En el año 1973, mediante la sanción de la ley 20.629 (31/12/1973) se derogó el mencionado tributo y se reemplazó por el impuesto sobre los capitales y patrimonios, fundado en la exteriorización de la capacidad contributiva por el patrimonio de los entes jurídicos y de las personas físicas, incluyendo entre estas últimas, a las sucesiones indivisas. Para ello se dividió el impuesto en dos títulos: I (entes jurídicos) y II (personas físicas y sucesiones indivisas), que marcaron la continuidad dentro del sistema tributario de los impuestos sustitutivo y al patrimonio neto. El nuevo gravamen recayó a partir del 1/1/1974 sobre los sujetos del título I (por el término de dos ejercicios) y desde el 1/1/1973 sobre los sujetos comprendidos en el título II.

Mediante la reforma impositiva se sanciona, a partir de abril de 1976 el impuesto sobre el patrimonio neto (ley 21.282) que sucede los regímenes anteriores, con vigencia desde el año fiscal 1975 hasta 1989. Asimismo, por el término de diez años se estableció el gravamen sobre los capitales, cuya vigencia fue prorrogada hasta el 31/12/1995 (ley 23.285). Tales modificaciones se fundaron en un conjunto de medidas que tenían por objeto lograr una mayor equidad y justicia tributarias, procurando evitar la regresividad del sistema, que fundamentaba la obtención de recursos, en un elevado porcentaje, en las imposiciones sobre los consumos.

Litvak y Gebhardt (1997) indican que desde 1991 se comenzó a aplicar en Argentina -ley 23.966 – Título VI- un *impuesto sobre el patrimonio bruto* de las personas físicas, es decir considerando sólo los bienes de los sujetos, sin deducir las deudas, denominado “impuesto sobre los bienes personales no afectados al proceso económico”, con carácter de emergencia, por el término de nueve (9) períodos fiscales a partir del 31 de diciembre de 1991, inclusive. En el año 1995 la ley 24.468 (BO: 23/03/1995) -modifica la denominación del impuesto, pasando a convertirse en el “impuesto sobre los bienes personales”- buscando obtener una mejoría en la recaudación del tributo, para lo cual introdujo sustanciales reformas. A pesar de la vigencia establecida de nueve años, este tributo ha sido sucesivamente prorrogado hasta el presente.

Olego (2009) opina que Argentina no ha sido ajena a los vaivenes de las políticas tributarias propias de los países de la región, influenciada siempre por su condición de nación deudora, que ha recurrido a lo largo de su historia a impuestos que gravan el patrimonio con distintas modalidades, pero siempre con un objetivo permanente: recaudar.

Así como es importante mirar hacia afuera, y recoger las experiencias buenas -o no tanto- de otros países, dice que es válido mirar hacia adentro con una mirada retrospectiva y crítica, aunque desde el inicio se parta con un preconceito: que invariablemente los motivos que han llevado a las distintas reformas han tenido el empuje foráneo ante las necesidades financieras. La equidad, la redistribución y el respeto de la capacidad contributiva no han pasado de ser una mera declamación.

Informa que la recaudación que gravaba la propiedad en 1932 representaba el 1.5% de la recaudación total, manteniéndose en este nivel hasta la década del 40 en que promedió el 2%, alcanzando picos de 4.9% en el año 1969, y otros alrededor del 12% en 1988 y 1989, hasta su caída abrupta en los 90, para pasar a recuperarse luego de la gran devaluación de diciembre de 2001, a partir del cual creció hasta el 10.6 % en el año 2002 para luego decrecer en el año 2004 al 9.6% de la recaudación total. La recaudación en este último período obedece fundamentalmente a que los valores de los activos se incrementaron producto de la diferencia de cambio y de la inflación. Estos hechos no han sido considerados por las autoridades que, como política fiscal han decidido no aumentar el mínimo exento en el impuesto sobre los Bienes Personales que ha permanecido invariable desde el año 1992 (hasta 2016).

Ciertas cuestiones con relación a la imposición patrimonial

En opinión de Piffano (2016) la imposición patrimonial, no solamente desde el punto de vista constitucional, sino también por razones económicas (de eficiencia y equidad en un esquema federal), debe constituir una fuente esencialmente sub-

nacional. Ésta tiene una ventaja importante por su posible diseño tendiente a incentivar el cumplimiento tributario, mediante un esquema parcialmente devolutivo, es decir, con aplicación del método del beneficio. Precisamente este es el atributo que destaca el enfoque normativo tradicional de la teoría del federalismo fiscal respecto a las recomendaciones que formula sobre la asignación de las potestades tributarias entre niveles de gobierno.

Finalmente, agrega que habría que dejar de violar la Constitución y devolver la imposición patrimonial a las provincias, sea de manera gradual en el corto plazo mediante la eliminación total de las retenciones que queden, por un lado, y un esquema de “alícuotas adicionales” provinciales en el actual Impuesto a los Bienes Personales y, el traspaso definitivo a mediano plazo del mismo a las Provincias, por el otro. Ya no hay excusas sobre la posibilidad que cada provincia pueda no contar con el dato “cuitificado” de las propiedades que posea cada persona física o sociedad, en las distintas jurisdicciones del país. La AFIP deberá de todas maneras contar con ese dato a fin de corroborar el cruce de las ganancias de cada ejercicio con la variación patrimonial de los contribuyentes.

Desde su incorporación al sistema tributario argentino, la imposición patrimonial personal -patrimonio neto/patrimonio bruto (bienes personales)- ha tenido y sigue teniendo aplicación nacional, a través de su consideración como impuesto de emergencia y por tiempo determinado (aunque se prorrogue su vigencia: por ley 27.432/2017 se prorrogó la vigencia hasta el 31/12/2022), como exige el art. 75 – inc. 2) de la CN.

La actual ley de impuesto sobre los Bienes Personales (ley 23.966/91 Título VI – TO 1997 y modif.) en su art. 30 establece que el producido del impuesto se distribuirá, conforme a un régimen especial, a saber:

- el 90% para el financiamiento del régimen nacional de previsión social que se depositará en la cuenta del Instituto Nacional de Previsión Social y

- el 10% restante será distribuido entre las jurisdicciones provinciales y la CABA, de acuerdo a un prorrateador formado en función de la cantidad de beneficiarios de las cajas de previsión o de seguridad social de cada una de esas jurisdicciones al 31 de mayo de 1991.

Los importes que surjan de dicho prorrateo serán girados directamente y en forma diaria a las respectivas cajas con afectación específica a los regímenes previsionales existentes...

Del análisis de la recaudación de los últimos cinco años surge que la misma ha tenido altibajos a lo largo del tiempo:

AÑO	Total recaudación IBP	Participación IBP en Rec. Trib. Totales
2017	22.165,13	0,86%
2018	14.517,20	0,43%
2019	31.183,77	0,62%
2020	207.381,61	3,13%
2021	278.770,02	2,53%

Tabla 4: impuesto sobre los bienes personales recaudación anual (en millones de pesos)

Fuente: Elaboración propia, en base a datos de la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal

Alternativas

Dada la necesidad de generar ingresos que colaboren en la sustitución de la significativa recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos en el total de ingresos provinciales; en una primera etapa, podría pensarse en integrar la batería de tributos que acompañen el cumplimiento del citado fin, en asignar un esquema de alícuotas adicionales en el actual impuesto sobre los Bienes Personales -de recaudación provincial o directamente depositada en una cuenta especial de distribución automática- hasta tanto resulte viable y pertinente el traslado -devolución- de las potestades constitucionales respecto de la imposición patrimonial, a la órbita de las Provincias. Cabe recordar que desde 2019 (ley 27.541) se estableció que el sujeto del impuesto se regirá por el criterio de residencia (antes domicilio), al igual que en el impuesto a las ganancias.

Tal reformulación debiera tomar como base el patrimonio neto (no bruto de los contribuyentes) y reconsiderar su definición para dotarlo de mayor capacidad recaudatoria y su compatibilización con los actuales impuestos al patrimonio vigentes a nivel provincial (inmobiliario y automotor), para que éstos formen parte de una reforma integral del sistema de financiamiento sub-nacional basado en el reemplazo del impuesto a los ingresos brutos por un impuesto no distorsivo al consumo para lo cual se necesita potenciar otras fuentes de financiamiento propias, como ya fuera dicho. Podría tomarse como parámetro de estudio la experiencia Suiza, a nivel cantonal.

Respecto del impuesto inmobiliario, constitucionalmente en Santa Fe, corresponde que sea legislado y recaudado por la Provincia, respecto de los inmuebles situados en su territorio (con la obligación de participar a sus municipios un 50% de su producido). En tal sentido, este impuesto y el que grava los automotores a nivel provincial -como sugiere también, prestigiosa doctrina- debiera descentralizarse a favor de los gobiernos locales, adoptando formas más simplificadas y proporcionales de imposición, para complementarse con las tasas retributivas de servicios, tomando en consideración que existen bienes públicos para cuyo financiamiento las tasas no resultan apropiadas. De esta manera se podría comenzar a resolver también, la insuficiencia de fuentes de financiamiento locales, liberando así, bases imponibles en favor de aquéllas.

El impuesto a la transmisión gratuita de bienes

De Juano (1971) apunta que este tipo de imposición se justifica en los casos de herencias y legados, ya que aparece la presencia de una voluntad individual que se realiza, ejercita y cumple después de muerto quién la dicta, a fin de materializar o consagrar el derecho a enriquecer a un heredero, sin ninguna actividad de su parte, sin ningún esfuerzo propio para justificar ese enriquecimiento.

Si bien la transmisión de bienes a título gratuito tiene su regulación jurídica en la legislación privada, por vía del derecho sucesorio, contractual o testamentario, tal transmisión no puede escapar en materia tributaria a una consideración especial del enriquecimiento que traduce para los beneficiarios, sin correspondencia de su parte en la lógica compensación de sacrificios que acompaña a toda adquisición de riqueza. Ello explica que, según las circunstancias y condiciones de tiempo, lugar, tradición y persona se den a este tipo de imposición, modalidades diferentes con incidencia más o menos pesada en la detracción de riqueza, que es la inherente a todos los recursos derivados.

Es evidente dice, que esta transmisión no onerosa, puede cumplirse por voluntad del transmisor en ejercicio de sus derechos y durante la misma vida de aquél, por vía de un contrato de donación, cesión gratuita, anticipo de herencias, etc.; o ya posteriormente, es decir, una vez extinguida la vida del primero, acatando su última voluntad manifestada en documentos testamentarios o aplicando la voluntad de la ley en cuanto respeta, complementa o sustituye la de aquél de cuya sucesión se trata.

En todos los casos el Estado ve ocasión propicia, extraordinariamente oportuna para ingresar a sus arcas, parte o gran parte de la riqueza que permanecía en los patrimonios privados, concluye.

En cuanto a los antecedentes del impuesto sucesorio, éstos se remontan a la antigüedad, siendo el más concreto el hallado en la “Ley Julia de la vicésima

hereditatum” establecida por el emperador Augusto. Significaba la aplicación de una tasa igual a la vigésima parte de la sucesión, que afectaba a las herencias tanto testamentarias como ab intestato y también a los legados. La “vicesima” fue tomada de Egipto, donde también existía un impuesto similar. Era característica la de otorgar exención a los parientes próximos y a los pobres.

Ya en la antigua Roma, existía un gravamen del cinco por ciento sobre las transmisiones hereditarias con cuya recaudación se financiaba, según informan las pensiones de los veteranos de guerra. Con posterioridad, en la Edad Media el impuesto reaparece como una especie de pago por el privilegio de la transmisión de la propiedad, especialmente cuando se producía en favor de parientes no pertenecientes al núcleo familiar.

Es en el siglo XIX, cuando el impuesto vuelva a aparecer con los perfiles actuales, primero como un impuesto que grava la masa patrimonial objeto de transmisión y, después como impuesto que grava las hijuelas o legados correspondientes. Sin embargo, ni en este último caso, el gravamen se concibió como impuesto personal que recaía sobre el heredero o legatario, como requiere la concepción del acrecentamiento patrimonial, sino como un gravamen sobre la transmisión de la propiedad.

Los actuales impuestos a la transmisión gratuita de bienes se aplican a las transferencias por vía sucesoria ordinaria por vigencia o imperio de la ley a quienes hayan fallecido sin testar, a las transmisiones testamentarias, donaciones por causa de muerte y donaciones intervivos con miras a tener efecto a la muerte. Las transferencias sean por sucesión, legado, mandas o donaciones en contemplación o a tener efecto en caso de muerte, caen bajo el impuesto sucesorio, generalmente.

Éste no se traduce en un impuesto sobre el patrimonio o sobre la propiedad, sino sobre la transmisión o sucesión de bienes heredados. El *gravamen no es sobre la propiedad*, aunque el valor de los bienes transmitidos sea el que determine el monto del impuesto, sino que la imposición se produce sobre el derecho para transmitir o recibir bienes por ese medio. Es la transmisión o la recepción de esos bienes, y no las cosas transmitidas o recibidas las que son gravadas.

La fundamentación de este impuesto -aporta calificada doctrina- difiere en sus bases y aplicación según la posición filosófica, social y política del Estado donde impera; en particular respecto de la concepción del derecho de propiedad.

Sevilla Segura (2006) aporta -desde una lógica de impuesto comprensivo sobre la renta- que no cabe duda de que las transferencias de capital que pueda recibir un sujeto, sea como donaciones o como consecuencia de un acto “mortis causa”, constituyen acrecentamientos patrimoniales que deben ser objeto de

gravamen en condiciones análogas a los otros acrecentamientos. Es más, agrega que no se trata de acrecentamientos que requieran esfuerzo por parte del sujeto beneficiario ni, tampoco que deriven de actuaciones socialmente productivas, con lo que se hallarían en la zona de enriquecimientos que debieran soportar mayor presión fiscal relativa. Si a ello se añade, el deseo ampliamente manifestado en la mayor parte de los sistemas fiscales, de la función redistributiva de la riqueza que se atribuye a este impuesto, la conclusión normativa evidente es que las donaciones y herencias deberían soportar un gravamen superior al soportado por cualquier otra vía de acrecentamiento patrimonial.

La manera más coherente de gravar las donaciones y herencias sería, como defendía el informe Carter, en el propio impuesto personal sobre la renta junto a los demás acrecentamientos patrimoniales y sin perjuicio de introducir mecanismos adicionales que permitieran reforzar la presión tributaria sobre esta vía de acrecentamiento. No sería necesario establecer un impuesto independiente para gravar este tipo de acrecentamientos. Es más, agrega que, con un impuesto independiente no sería posible que las donaciones y herencias se gravasen al tipo marginal requerido, que no sería otro que el resultante de aplicar la escala prevista en el impuesto sobre la renta al acrecentamiento patrimonial total registrado por el sujeto en el período impositivo de que se trate. En consecuencia, al fraccionar el gravamen de los acrecentamientos en dos impuestos y aunque se utilizase en ambos la misma escala de gravamen, el impuesto a pagar sería inferior al que resultaría en el caso de gravar todo el acrecentamiento en un único impuesto.

Velasco (2019) sostiene que tanto el beneficio que el Estado genera a los herederos en términos de seguridad jurídica, como el principio de generalidad tributaria que exige al legislador gravar objetivamente todas aquellas situaciones que sean reveladoras de una capacidad económica; suelen conformar el sustento doctrinario a la imposición directa sobre estas manifestaciones particulares de enriquecimiento. Desde el punto de vista del beneficiario, el enriquecimiento patrimonial producido por la transferencia de riqueza recibida a título gratuito puede ser considerado alternativamente tanto como posible objeto de un impuesto a la renta de base amplia, como del impuesto al patrimonio transferido (mortis causa o por actos intervivos). Sin embargo, debido a las dificultades para establecer el período de devengamiento de tal riqueza, como así también la falta de habitualidad de estas transferencias, suele excluirse a las transmisiones gratuitas del impuesto a la renta del período anual, concluye.

Formas de imposición a la transmisión gratuita de bienes

Jarach (2004) informa que se conocen dos tipos básicos de impuestos:

- el sistema que grava la totalidad del acervo sucesorio neto o impuesto global, que abarca la totalidad de los bienes dejados por el causante a su muerte, menos las deudas que existieran a esa fecha. Este sistema se vio completado por un impuesto a las donaciones efectuadas en vida por el mismo causante, como medio de evitar que se eludiera el impuesto sucesorio mortis causa mediante liberalidades entre vivos.

Su justificativo, atento a la prescindencia del enriquecimiento de cada heredero, donatario, legatario se funda en el beneficio que el Estado brinda a la protección prestada por el ordenamiento jurídico a la transmisión patrimonial; y además, a la capacidad contributiva del propio causante en su manifestación póstuma de riqueza acumulada en vida, que puede o no haber sido objeto de gravamen durante su transcurso. Este impuesto que grava el acervo global del causante, es de tipo real.

Cuando se aplica este impuesto global se hace uso ordinariamente de escalas progresivas de acuerdo con el monto indiviso de la herencia. No se puede tener en cuenta en tales escalas los grados de parentesco, ya que lo que se grava es el acervo hereditario; se está frente a un impuesto póstumo al capital del causante.

- el otro sistema grava el enriquecimiento de cada heredero, legatario y donatario producido por la herencia, legado o donación. Se trata de un impuesto parcial, que también aplica escalas progresivas de acuerdo con el monto de cada hijuela, es decir la riqueza percibida por cada uno, advirtiéndose para ello, el grado de parentesco que vincula al causante con su heredero. Los parientes más próximos suelen quedar liberados del gravamen o sujetos a escalas bajas, que van aumentando a medida que es más lejano el grado de parentesco.

En ambos sistemas se concede excepción a la herencia que no alcance el límite inferior.

En la experiencia internacional se pueden encontrar diversas alternativas de impuestos hereditarios. Desde el grupo de los impuestos reales aplicados sobre ciertas manifestaciones de riqueza (en el caso de gravarse sólo ciertas transmisiones), hasta el extremo opuesto de tributos globales y subjetivos, donde el contribuyente resulta gravado por el total de las transmisiones recibidas a lo largo de su vida (impuestos a la “Aceptación” de la riqueza – “accesionstax”). Así, en relación a la imposición mortis causa, según se trate de un impuesto sobre el patrimonio hereditario o sobre la herencia recibida, se estará en presencia respectivamente de un tributo de tipo “real”, o bien uno “personal” que grava las hijuelas contemplando las características individuales o familiares del sujeto beneficiado.

Velasco (2019) aporta que esta modalidad - impuesto a la aceptación (“accesionstax”)- es menos habitual pero igualmente forma parte del debate teórico.

En este caso, la materia imponible está compuesta por las transferencias que recibe una misma persona a lo largo de toda su vida, sin importar quién sea el causante, gravándose dicha materia con una estructura progresiva de alícuotas. A pesar de constituirse en un impuesto subjetivo al igual que el impuesto a las hijuelas, reviste mayor globalidad en la medida que su progresividad no se determina en cada transmisión, sino en todas las recibidas en el período de goce.

¿Impuesto directo o indirecto?

Ya fue enunciada oportunamente la importancia constitucional que tiene esta distinción, en cuanto a las atribuciones que la CN reconoce a Nación y Provincias, respecto de las potestades tributarias. Vale recordar que la potestad tributaria originaria corresponde a las Provincias y que han sido Éstas las que, en lo que respecta a impuestos nacionales coparticipables, la han delegado a la Nación; pero esa potestad, aún hoy, continúa bajo su tutela.

De Juano (1971) considera al impuesto a la transmisión gratuita de bienes como un *gravamen directo*, desde que afecta una manifestación inmediata de la riqueza, representada por la porción o el haber percibido por el heredero. Llama “fuente o conjunto de bienes o acervo hereditario” dejado por el causante a la riqueza de la cual se extrae la porción heredada, que será objeto de la imposición. Por lo común -sostiene- la fuente y el objeto se identifican. En el impuesto sucesorio, la medida de la riqueza que se considera para aplicar el gravamen revela, que es su mera manifestación la que le da lugar, y que escapa a una fácil traslación, como ocurre con los impuestos directos.

Jarach (2004) lo expresa diciendo que este tributo tiene la rara virtud de no ser trasladable, por lo menos a través de la modificación de los precios en los mercados de productos y factores, como es habitual. Marca que los contribuyentes percutidos son también los incididos, y por esa razón los fenómenos de incremento del patrimonio evidencian una capacidad contributiva propia y peculiar de los sujetos gravados, que está constituida por una súbita modificación de su nivel patrimonial, sin que ello modifique los equilibrios del mercado.

Casás (2016), por su parte enuncia que tanto la doctrina como la jurisprudencia son hoy pacíficas en cuanto a reconocer que el impuesto a la transmisión gratuita de bienes constituye un recurso ordinario y permanente de los fiscos locales, desde que se lo identifica como una contribución directa (art. 75, inc. 2- CN). A su vez, junto con las veintitrés provincias, el impuesto podrá también ser sancionado por la ciudad de Buenos Aires, en la medida en que tal facultad no se vea restringida por la ley del Congreso que garantice los intereses del Estado Nacional mientras tal ciudad sea Capital de la República o por el “Estatuto Organizativo de sus Instituciones”, a dictarse

en el marco del status jurídico de gobierno autónomo con facultades de legislación y jurisdicción que le reconoce el artículo 129 de la Constitución Nacional, a partir de la reforma de 1994.

Antecedentes

Aportan Nazareno y Nigro (2009) que algo más de setenta países del mundo tendrían incorporado este impuesto en su sistema tributario, dentro de los cuales se cuentan gran parte las naciones desarrolladas. En cuanto a su recaudación, observan que por lo general es muy pequeña, atendiendo tanto al total que sustraen los sistemas tributarios actuales para mantener el estado de bienestar, como al porcentaje de significación sobre el PBI. Así, considerando los impuestos vigentes en 15 países de los que conforman el grupo de la Unión Europea, y los Estados Unidos y Japón, salvo algunas excepciones, en años 2005-2006 aportaron menos del 1% del total de ingresos impositivos. En relación con el PBI, los casos de Chile y España muestran que su producido representa menos del 0,3%. Como se desprende, el efecto redistributivo que el mismo podría tener, es muy limitado.

Molinari (2021) amplía la información enunciando que se trata de un impuesto vigente en una gran cantidad de países desarrollados como Bélgica, Finlandia, Francia, Alemania, España, Suiza, Dinamarca, Reino Unido, Estados Unidos, entre otros; y a nivel latinoamericano en Chile, Brasil, Ecuador y República Dominicana.

Experiencias en Argentina

En Argentina, el primer antecedente puede encontrarse en la época colonial, habiéndose establecido desde 1803 un "Impuesto Sucesorio" con alícuotas entre el 1% y el 4% según el grado de parentesco y con exenciones para las transmisiones ascendientes o descendientes en línea recta y las sucesiones que no alcanzaran los dos mil pesos. Este tributo fue ratificado por el gobierno surgido de la revolución de mayo de 1810, quién a partir de 1817 afecta su producido a la educación, iniciando así una tradición que se extendería durante toda su vigencia.

A partir de la sanción de la Constitución en 1853 esta modalidad de imposición fue ratificada para las catorce provincias originarias. Así es como la provincia de Buenos Aires, en la Ley de Educación 988 del año 1875 constituye un fondo permanente de las escuelas comunes con, entre otros, un gravamen del 5% a toda sucesión entre colaterales, excepto hermanos y del 10% a extraños; siempre que la misma excediera los mil pesos fuertes. Esto sirve como antecedente de la ley 1.420 de 1884 que constituye un fondo similar.

En 1907, mediante ley provincial 3.021, se establece el impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires. A partir de 1923 se mantiene un tratamiento progresivo y se fijan pautas más precisas para la valuación de los bienes integrantes de la transmisión. No fue sino hasta 1948 que el gravamen fue incorporado al Código Fiscal bonaerense, y sin variaciones sustantivas en su conformación.

En el ámbito nacional (en territorios sujetos a jurisdicción federal -Capital Federal y Tierra del fuego hasta su autonomía-) rigió gravando la misma materia desde 1924 -ley 11.287- hasta 1972, cuando la norma que lo legislaba fue derogada por la ley 20.046, que reguló un impuesto a la riqueza neta. El tributo volvió a regir con la ley 20.632 del año 1973, pero fue derogado por la ley 21.282 de 1976 en los comienzos de la última dictadura militar que, estableciendo el impuesto sobre el Patrimonio Neto, ordenó a las jurisdicciones locales suprimir los tributos sobre transmisiones gratuitas.

Existieron diversas iniciativas desde distintos niveles jurisdiccionales, pero no fue sino hasta el año 2011 que el impuesto a la transmisión gratuita de bienes volvió a aparecer en el sistema tributario argentino como consecuencia de la sanción de la ley 14.200 de la Provincia de Buenos Aires. El gravamen había sido incorporado al sistema tributario provincial por el artículo 183 de la Ley 13.686 (BO: 10/07/2007), sustituido luego por la Ley 14.044 (BO: 16/10/2009). Sin embargo, la falta de reglamentación de la norma por parte del PE la tornó inaplicable, circunstancia que fue contemplada por el artículo 78 de la flamante ley, que dispuso la extinción de pleno derecho de las deudas devengadas hasta el 31 de diciembre de 2010.

Este impuesto, destinado a gravar todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, incluyendo las herencias, legados, donaciones, anticipos de herencia y cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial, estableció un formato personal, global y progresivo evitando la doble tributación de forma unilateral a través de la aplicación de créditos fiscales en el tributo por impuestos análogos pagados en extrañas jurisdicciones. La Provincia de Buenos Aires lo instauró desde el 1 de enero de 2010 y, en la Provincia de Entre Ríos, también estuvo vigente hasta el año 2018.

Con la firma del último Consenso Fiscal, el pasado 27 de diciembre 2021 con las 23 jurisdicciones del país, las Partes declararon que "...Desde una perspectiva fiscal, el desarrollo federal argentino requiere el acuerdo de acciones colectivas que generen las condiciones básicas para su logro, a la vez que conserven las autonomías y potestades de cada uno de los niveles de gobierno... Es necesario también consolidar la implementación de instrumentos que procuren la redistribución de la carga impositiva de manera tal que tengan mayor incidencia los impuestos patrimoniales y puedan compensarse las eventuales reducciones de la recaudación

proveniente de la imposición sobre las actividades productivas y el consumo, a la vez que...”.

Para ello, las Partes acordaron -entre otros- compromisos en materia tributaria y suscribieron como cláusula “...SÉPTIMA: Las Provincias y la CABA, dentro del transcurso del año 2022, procurarán legislar un impuesto a todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda a bienes situados en su territorio y/o beneficie a personas humanas o jurídicas domiciliadas en el mismo, y aplicarán alícuotas marginales crecientes a medida que aumenta el monto transmitido a fin de otorgar progresividad al tributo. El mismo alcanzará el enriquecimiento que se obtenga en virtud de toda transmisión a título gratuito, incluyendo las herencias; los legados; las donaciones; los anticipos de herencia y cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito...”.

Velasco (2019) opina que, desde los preceptos de una estructura tributaria teórica deseable, la pertinencia de este impuesto aparece justificada tanto por la relativa eficiencia que presenta la recaudación desde las transmisiones gratuitas respecto de otras fuentes de recursos; la indiscutible eficacia hacia el logro de la equidad en el tratamiento de la capacidad contributiva cuando el sistema tributario se posa sobre la renta como indicador del bienestar a través del consumo potencial; como así también la histórica propensión hacia la igualdad de oportunidades que este tipo de tributos pretendió lograr desde su creación.

Apunta también que, desde la oportunidad del contexto global, la competencia fiscal nociva para captar inversiones mediante la reducción de la carga sobre las rentas financieras y de capital, como así también sobre las cargas sociales desde las empresas; ofrecen espacio fiscal para la recuperación de recaudación desde la capitalización de esos beneficios fiscales otorgados sobre los flujos de negocios una vez que los mismos resultan exitosos. Además, desde la perspectiva política local e internacional, aparecen ventajas a su reimplementación a partir de la necesidad de regular la concentración de la riqueza para el sostenimiento de una sociedad democrática, en un contexto de resurgida vigencia de las herencias a nivel global (Piketty, 2014), y sobre el que Argentina tampoco ha desarrollado políticas para regularla a nivel federal.

Como consecuencia de lo expuesto y no obstante haber sido descartada oportunamente su implementación por el gobierno santafesino, pero tomando particularmente en consideración los objetivos definidos para el desarrollo del presente trabajo, entendemos que resultaría conveniente y necesario llevar adelante un estudio exhaustivo de los fundamentos de la imposición sobre esta materia en la

Provincia y las posibilidades de su aplicación; en un contexto de urgencias presupuestarias en el que resulta imperioso y apremiante encontrar fuentes alternativas de financiamiento, que sean más equitativas que las obtenidas a partir del actual impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En definitiva, consideramos relevante, desde esta perspectiva, evaluar la familia de impuestos sucesorios que aparecería orientada a gravar todas las transferencias inter-vivos o mortis causa de elementos patrimoniales considerándola como una expresión de la capacidad de pago de los sujetos y, en tal sentido, operarían como figuras complementarias aunque independiente de toda otra figura articulada alrededor del criterio de la capacidad de pago.

Confirma Sevilla Segura (2006), para justificar la existencia del gravamen a las herencias, la conveniencia de introducir una cierta redistribución de la riqueza entre los individuos facilitando la igualdad de oportunidades. La herencia -dice- es una institución que reproduce las desigualdades sociales y económicas existentes y, en consecuencia, para mitigar tales desigualdades y ofrecer a todos los ciudadanos oportunidades similares para que desarrollen sus capacidades, podría resultar conveniente gravar las transmisiones a título gratuito.

7. ALGUNAS REFLEXIONES. FORMULACIÓN DE UNA PROPUESTA

Conforme a los objetivos planteados, a los fundamentos y al estudio realizado por este Equipo y, asimismo recordando que también ha sido reconocido por las autoridades políticas y expresado en innumerables y reiteradas oportunidades por la doctrina especializada, se requiere una redefinición de los esquemas impositivos para consolidar las reformas en proceso y así promover un entorno macroeconómico estable; que comprometa a los fiscos nacional, provinciales y municipales a usar eficientemente los recursos; que contemple mecanismos transparentes de acción pública; que prevea la equidad como objetivo importante y que contribuya a afianzar la institucionalidad democrática.

Puesto que no es difícil estar de acuerdo con estos fines, la pregunta a la que no le damos una respuesta es: ¿cómo alcanzarlos y hacerlos efectivos para mejorar el funcionamiento del Estado y, más específicamente, de la política fiscal?

En términos generales podría afirmarse que cuando los gobiernos subnacionales son dependientes de las transferencias del gobierno central para obtener sus ingresos, se les reduce la libertad y su capacidad para gestionar el cumplimiento de sus propios objetivos, que son (o debieran ser) los de sus vecinos.

Resulta saludable que se busque maximizar aquellas opciones de políticas que les permitan a los gobiernos locales el incremento de sus propias fuentes de recursos,

de manera que ello los induzca a asumir y transparentar el “costo de la provisión de los bienes y servicios locales”, fomentando la eficiencia de modo que los impuestos sean diseñados como herramientas para promover un desarrollo equilibrado y responsable y así implementar políticas más adaptadas a las necesidades y preferencias de la población beneficiaria.

Un mayor grado de autonomía de las jurisdicciones locales (ingresos-gastos públicos) suscita que el ciudadano tenga una mejor idea del costo de la provisión de los bienes públicos, en términos de impuestos que debe pagar para financiarlos y de esta manera pueda monitorear más de cerca la gestión pública con el objeto de velar por el uso adecuado de sus impuestos.

Ello induce a un mejor desempeño del Estado Local y constituye una buena motivación para que los contribuyentes paguen sus impuestos, generando un círculo virtuoso: *“impuestos, participación y control de la población sobre las decisiones presupuestarias, gobernabilidad y calidad de las políticas públicas”*.

En consecuencia, y tomando en cuenta lo expuesto a lo largo del trabajo y fundamentalmente la carencia de datos desagregados para la provincia de Santa Fe, se ha considerado a efectos de la cuantificación de la propuesta, escenarios estrictamente teóricos. En este sentido, se puede mencionar que, si es interés provincial conocer los efectos de una posible modificación en el esquema tributario, se deberá contar con una base de datos que contenga un nivel de desagregación adecuado para realizar estimaciones estadísticas apropiadas. En este sentido, las bases deberán poder discriminar pequeños, medianos y grandes contribuyentes, sectores de actividad, fechas de pagos, localización de los contribuyentes, entre otros.

En base a los informes previos, se determina que, para la implementación de cambios en el esquema de financiamiento provincial, debemos encauzar un plan con etapas graduales dado que no existe viabilidad de reformular la normativa actual en un esquema unietápico. Esto se fundamenta en los desequilibrios que se podrían generar si se realiza un cambio en un solo impacto, porque las tareas gubernamentales relacionadas al fisco deben continuar funcionando y bregando para que exista continuidad y armonía.

Por lo tanto, el ESQUEMA QUE SE PROPONE sería el siguiente:

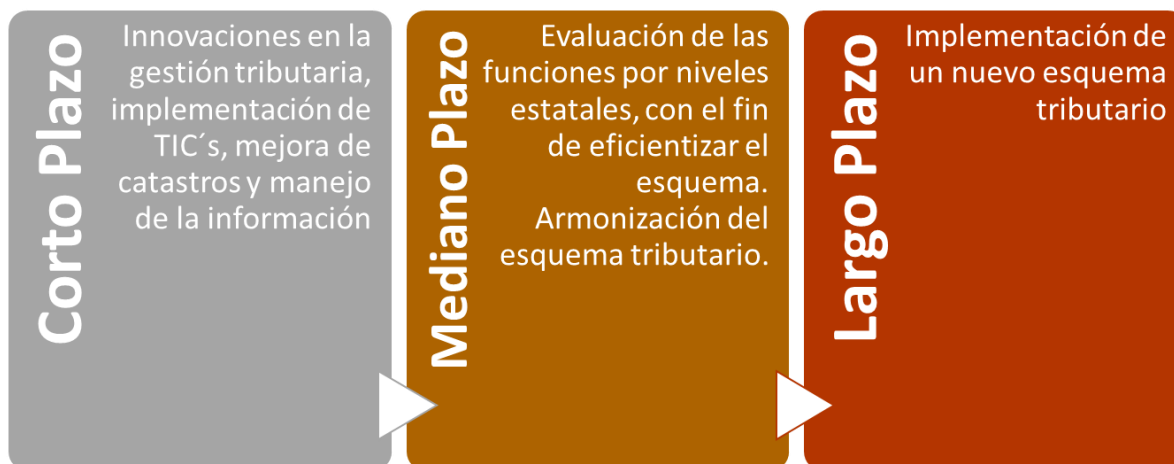


Figura 33: Propuesta de implementación de la reforma tributaria

Fuente: Elaboración propia

Esta propuesta, toma como premisas la reflexión y análisis del sistema tributario en su conjunto, examinando el/los posibles impactos en el financiamiento de los diferentes niveles de gobierno: nacional, intra-federal, provinciales (SFE) y/o municipales (Provincia SF) en una primera instancia, pero reconociendo la/s incidencia/s que producirían; tomando en cuenta la situación político-económica reinante (propuesta/s coordinadas para corto, mediano y largo plazo; cronograma); **atendiendo en todos los casos los costos de gestión e implementación de las alternativas que se evalúen** y, por supuesto procurando un federalismo de concertación superador.

7.1 Cambios sugeridos para el corto plazo

a. **Mejora de la gestión tributaria provincial a través del desarrollo de acciones/innovaciones que acoten/minimicen los espacios para la elusión/evasión/incumplimientos tributarios.**

El artículo “Utilizando Big Data para combatir la evasión - Gestión fiscal” del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), remarca que, según datos de la OCDE, los países de esa región, en promedio recaudan el 34,3% como proporción del PIB mientras que el promedio en los países de América Latina y el Caribe, se da alrededor del 22.7%. Esta diferencia, sostienen que es producto de la evasión fiscal.

Debemos tener en cuenta que tanto el Estado Nacional como los Subnacionales, en Argentina, no son ajenos a esta realidad, y si bien muchas veces la solución para aumentar la recaudación es el aumento de las alícuotas o la creación de nuevos impuestos; ello genera una mayor presión tributaria, pero solo sobre quiénes abonan los impuestos.

En este sentido, consideramos que, para mejorar la recaudación, en el esquema actual, se debería mejorar -entre otras cuestiones- las tareas de fiscalización. Para ello, se deben optimizar los controles por parte de las administraciones tributarias.

En el artículo, además se detalla un proyecto que tuvo lugar en Perú y fue financiado por el BID, donde a través de técnicas estadísticas se generaron algoritmos para detectar evasores en el sector de restaurante, mostrando cómo el Big Data puede ayudar a optimizar la recaudación siendo una herramienta complementaria a los métodos tradicionales.

Otro caso se detalla, en la “Visualización de datos para mejorar la administración tributaria” (iadb.org) donde los autores José Larios y Alessandra Richter Elías, exhiben ejemplos aplicados a municipios de Perú, donde analizan que las bases de datos de impuestos y tributos, son en general manejados en archivos de tipo Excel separados y cómo al generar bases relacionadas y ordenadas a través de un código único se permitiría por ejemplo emitir boletas de pago integrales por contribuyente. Además, cómo utilizar información geo-referenciada y explicada a los contribuyentes puede mejorar los niveles de recaudación.

Collosa (2021) describe el uso de Big Data en administraciones tributarias de diversos países, enunciando que los avances de las TIC’s se encuadran en el aumento de la capacidad de procesamiento y almacenamiento que tienen las computadoras, el desarrollo de modelos predictivos, la aparición de nuevas fuentes de datos (como sensores, GPS, redes sociales, etc.), incluidas las facturas electrónicas y el intercambio de información fiscal entre países.

Entre los ejemplos se menciona que Estados Unidos, utiliza la minería de datos en redes sociales para combatir el fraude fiscal, detectando a personas cuyo estilo de vida es superior a los impuestos declarados. En Reino Unido, se utiliza información de diversas fuentes de datos como bancos, registro de propiedad, tarjetas de créditos, documentos fiscales, prestaciones de empresas, redes sociales, para determinar perfiles de personas y empresas.

En España, AEAT utiliza Big Data para rastrear a las personas adineradas que pretenden residir en el extranjero a efectos fiscales. Además, se ha incluido el Big Data en el Plan de Control Tributario 2021. En México se ha valorado el uso de estas técnicas, para convertir datos en información estructurada y que la misma sea accesible en tiempo real.

En este sentido, podemos decir que existe tecnología disponible en la actualidad, que permitirá mejorar los índices de recaudación tributaria actual en la provincia de Santa Fe. Asimismo, debemos remarcar que estas tecnologías en muchas ocasiones son con programas de software libre, lo que no implica costos

elevados en inversión. Lo que sí requiere inversión en incorporación de perfiles adecuados para poder implementar estas innovaciones, o un alto componente de capacitación al personal.

b. Profundización en el intercambio de información/auditorías conjuntas con AFIP y/o agencias públicas que puedan colaborar en la mejora de la recaudación fiscal propia, limitando la elusión/evasión y/o incumplimientos a nivel provincial.

Colaborar con todas las instituciones regionales, nacionales e internacionales para renovar el compromiso de trabajo en una nueva agenda tributaria para resolver las diferencias y promover acuerdos tendientes a cooperar en la distribución de competencias que contribuyan de una forma coherente con el financiamiento de las jurisdicciones y fortalecer las capacidades de las administraciones tributarias.

c. Mejoras en los catastros valuatorios.

Los catastros forman una herramienta trascendental de apoyo para la recaudación tributaria. En particular, su utilidad se da en el impuesto predial, que tiene como base la valuación del inmueble.

Tal como se analizó en las entregas anteriores, en Santa Fe, la recaudación del impuesto inmobiliario representa el 8% de la recaudación total. Sin embargo, al igual que ocurre en el resto de los territorios, su potencial es mayor, dado que con mejoras en los sistemas de control se pueden lograr mayores ingresos. Un dato fundamental es que estos mayores ingresos se pueden generar con base en la equidad distributiva, dado que el incremento se corresponde con una disminución de la evasión fiscal.

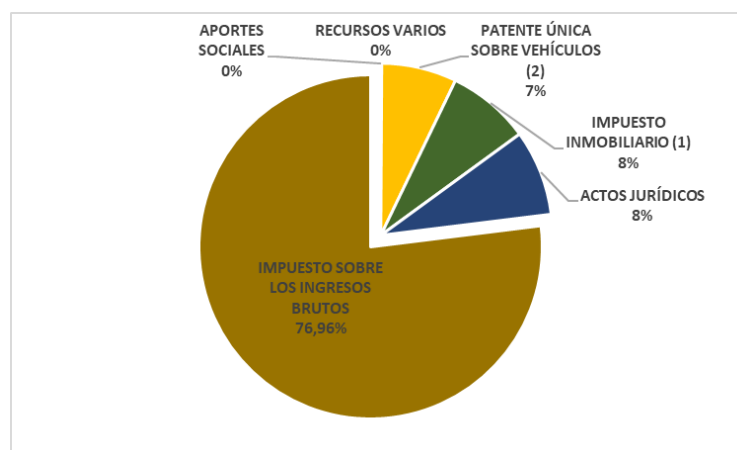


Figura 34: Recaudación Impuestos Provinciales Santa Fe- Año 2021

Fuente: elaboración propia en base a API- Santa Fe

Para tal fin, se debe bregar por el fortalecimiento y la modernización del Catastro de la provincia de Santa Fe. Para ello es importante contar con información de carácter territorial, en aspectos geométricos, jurídicos y económicos. El sistema debe ser integrado, para contribuir al intercambio de información entre otras jurisdicciones (como Municipios y Nación), así como también con la agencia tributaria y el registro de la propiedad. Por tanto, una buena práctica para la mejoría de los catastros valuatorios, consiste en la incorporación obligatoria de la representación gráfica georreferenciada de cada una de las partidas asociadas al folio real en forma digital. De esta forma se podrá contar con registros actualizados y digitales.

Otro avance de los últimos años, fue la incorporación de la teledetección de imágenes para la actualización catastral: siguiendo a Pinilla Ruiz podemos decir “la muy alta resolución espacial de las imágenes actuales las hacen aptas para definir geométricamente en detalle no sólo las parcelas agrarias y forestales, sino también las urbanas” (pág. 1). En este sentido, esta herramienta -Argentina cuenta con un espacio como la CONAE- permite utilizar las imágenes de los satélites para determinar la evasión por superficies construidas no declaradas, o el tipo de producción para predecir otra clase de evasiones.

En el caso de Uruguay, por ejemplo, además de imágenes por teledetección sumó la utilización de fotografías aéreas por medio de drones. El proyecto se enmarca en un programa de cooperación con Corea llamado “Land and Geospatial Informatix Corporation”. Estas imágenes permitieron corregir errores y mejorar la información catastral.

Nuevamente, encontramos que existen herramientas innovadoras para mejorar los índices actuales de recaudación.

7.2 Cambios sugeridos para el mediano plazo

a. Re-evaluación de asignaciones de funciones a nivel nacional/provincial/municipales (especialmente en la prov. de Santa Fe) y estructura de financiamiento propio provincial, atendiendo su consideración a la hora de la/s modificación/es a la Constitución Provincial, tomando en cuenta -entre otros temas- la manda constitucional nacional de 1994, “autonomía municipal”.

Se debe analizar el esquema tributario actual, entendiendo que las funciones del estado han ido variando a lo largo del tiempo. Existieron funciones que fueron transferidas a la provincia, como por ejemplo la educación, pero cuya contrapartida de recursos, no fue transferida.

De esta forma, también los municipios han tomado nuevas tareas y funciones, pero su esquema de financiamiento no ha mejorado en dicha proporción. Es por ello se debe volver a analizar las funciones y las correspondientes partidas de financiamiento para tal fin.

b. Armonización de normas nacionales, provinciales, municipales.

En el trabajo “Armonización de Sistemas Simplificados de Tributación en Impuestos a las Ventas en Argentina” que fue expuesto en el marco de las XI Jornadas Iberoamericanas de Financiación Local y que se intentará resumir a continuación, Marcelo Capello y Marcos Cohen Arazi (2022): “Argentina presenta una elevada carga tributaria para el contexto regional, como también una notoria superposición de impuestos de diferentes niveles de gobierno, que recaen sobre similares hechos generadores. En el caso de los tributos sobre las ventas, existen tributos a nivel nacional, provincial y municipal, y en los dos últimos exhiben notorios impactos distorsivos, pues resultan plurifásicos y con efecto acumulativo. Además, la vinculación de los contribuyentes con tres fiscos implica una multiplicación de los costos de cumplimiento, además de generar mayores costos de administración tributaria. Si se examina la experiencia internacional, resulta claro que en numerosos países existen medidas de alivio para pequeños contribuyentes. En general, el objetivo común es bajar costos de cumplimiento, dado que los contribuyentes de menor nivel económico suelen tener una alta proporción de costos fijos, que pueden resultar en un impacto regresivo (con relación a la capacidad de pago de los contribuyentes). Sin embargo, existen diversos modelos de simplificación para pequeños contribuyentes, que en general consiguen bajar los costos de cumplimiento, pero en muchos casos también reducen el nivel de carga impositiva (en especial, en países latinoamericanos)” (p. 43-44).

En consecuencia, continúan explicando que Argentina inició un proceso de unificación de sistemas simplificados denominado Monotributo Unificado, en el cual los contribuyentes pueden pagar en un mismo procedimiento a dos o tres niveles de gobierno. Hasta el momento, se incorporaron ocho provincias y solo Córdoba ha incluido a los municipios (p. 44). Asimismo, señalan que: “Los resultados de esta experiencia resultan positivos en diversos aspectos. En primer lugar, en general se ha verificado un aumento significativo en la cantidad de contribuyentes, que se encontraban inscriptos en el organismo nacional pero no estaban tributando ante los organismos provinciales” (p. 44).

En este sentido, añaden que “estos resultados, además de permitir un mayor conocimiento acerca del problema del incumplimiento de pequeños contribuyentes en general, puede guiar las acciones de fiscalización a futuro, de manera de hacerlas más efectivas.

También el nivel de cumplimiento creció sustancialmente, lo que refleja especialmente el mejor aprovechamiento de externalidades verticales en la administración tributaria” (p. 44 y 45).

Ahora bien, si se analiza en detalle la experiencia de la provincia de Córdoba, los citados autores expresan que: “en el año 2018, la AFIP nacional junto al Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba, mediante la publicación de la Resolución General 4263/2018, crearon el "Sistema Único Tributario", que en general ha sido conocido como Monotributo Unificado [...] En la resolución se abre la posibilidad que los municipios que adhieran al sistema puedan también recaudar sus tributos sobre pequeños contribuyentes. En dicho sistema, quedaron comprendidos los contribuyentes adheridos al Monotributo Nacional, que al mismo tiempo estén alcanzados por el IIBB de las administraciones provinciales adheridas y por la TSH de los municipios que adhieren. Es decir, el sistema implica la recaudación conjunta de los tributos de los regímenes simplificados nacional, provincial y municipal” (p. 21).

Según explicitan, "en términos generales, la unificación implicó que el sistema se asiente sobre los registros nacionales y su sistema de pagos, pero que cada provincia preserve autonomía en diversos aspectos. Se destacan, entonces, los siguientes cambios en la estructura vertical de potestades y administración tributaria:

Aspectos unificados/armonizados

- **Padrón/Inscripción:** Con inscripción y padrón único (a nivel nacional) se aprovechan externalidades verticales y se favorecen los incentivos al trabajo coordinado en materia de fiscalización; las provincias acceden a novedades de inscripción y/o categorización y/o pagos en tiempo real. La experiencia permitió el uso, por primera vez, del Registro Único Tributario (RUT), tras compatibilizar códigos y nomencladores tributarios entre Nación y Provincias.

- **Cobro/Recaudación/Vencimiento/Medios de pago:** implica una cesión de autonomía de las provincias y los municipios a favor del nivel superior de gobierno, pero en los hechos la desconfianza inicial fue compensada con el ingreso automático de la recaudación para los gobiernos subnacionales. La existencia de fechas y modos de pago unificados ha disminuido costos de cumplimiento y administración tributaria, y además los fiscos provinciales y municipales se benefician de la obligación extendida para contribuyentes de AFIP, de usar la facturación electrónica.

- **Controles cruzados entre impuestos:** Los gobiernos provinciales, propietarios de las bases de inmuebles y automotores, pueden ahora cruzar datos con los contribuyentes de Monotributo, y detectar posibles inconsistencias que faciliten la focalización en la fiscalización.

- **Categorías/Umbrales:** la unificación simplifica la gestión de los contribuyentes, aunque implica una cesión parcial de autonomía de los gobiernos

subnacionales, ya que pueden fijar los montos fijos a pagar en cada categoría de contribuyente, pero no pueden determinar las categorías ni sus rangos de facturación. Por motivos de simplificación, el nivel de carga para cada categoría de contribuyente es único para cada provincia, es decir, no se admiten diferentes niveles impositivos para diferentes sectores económicos o alguna otra diferenciación.

Aspectos que preservan las provincias entre sus potestades

- Entrar/Salir del esquema unificado: la unificación del cobro de tributos subnacionales junto con AFIP es voluntaria, de modo que cada provincia puede decidir si adhiere o no. En los hechos, el avance en la implementación de esta reforma, que los contribuyentes involucrados consideran probablemente como una mejora en su situación (por menores costos de cumplimiento y en algunos casos también menor carga impositiva), aumenta la presión sobre las jurisdicciones que aún no adhirieron.

- Definir nivel impositivo para cada categoría: cada provincia puede establecer el monto fijo a pagar por categoría que define AFIP, quedando expuesto el nivel de tributación requerido por cada nivel de gobierno, sometido al escrutinio público.

- Definir grupos exentos: cada provincia establece quienes deben pagar el impuesto y quienes no, y lo comunica en tiempo real al organismo nacional, a través de la integración de sistemas.

- Fiscalización: cada nivel de gobierno preserva su potestad de fiscalizar y, en caso de hallar incongruencias, accionar contra contribuyentes que no estén adecuadamente categorizados o no pagan; además, existen canales de comunicación para establecer acciones coordinadas (por ejemplo, la administración tributaria provincial puede alertar a AFIP sobre comportamientos evasores y viceversa), generando externalidades positivas en el control.

- Incluir al nivel municipal: cada provincia es responsable de disponer condiciones para la inclusión de municipios, ya que el organismo federal no trata en forma directa con ese nivel de gobierno; además, debe tenerse presente que en cada provincia pueden diferir las potestades tributarias municipales, de modo que es un aspecto que debe legislar cada provincia en particular (Capello y Cohen Arazi, 2022, p. 21-23).

Como consecuencia de la reforma, hubo un aumento en la cantidad de contribuyentes a nivel subnacional y, en esta dirección, destacan que: "Se observó en las provincias adheridas, la ampliación significativa del padrón de contribuyentes. La reforma brindó la posibilidad de incorporar en las bases provinciales a contribuyentes que, estando inscriptos en el Monotributo nacional, no lo estaban en el IIBB provincial. En todas las provincias adheridas que suministraron información (Córdoba, Salta, Entre Ríos y Río Negro), se verificó un incremento en la cantidad de contribuyentes

al momento de implementar la unificación. En Río Negro, la suba resultó menor, hecho que se atribuye a trabajos de cruce de información de padrones entre la AFIP y la administración tributaria provincial previos a la unificación.

En una comparación entre provincias que implementaron la reforma (y brindaron información) con otras jurisdicciones que no se integraron a la unificación, y que resultan similares a las primeras desde el punto de vista geográfico y socioeconómico, la evolución favorable de la cantidad de contribuyentes en el contexto de la articulación con AFIP resulta muy significativa en dos de las tres comparaciones realizadas. En el caso de Córdoba y Salta, a los 3 meses de la reforma la cantidad de contribuyentes había aumentado en 32% y 50%, respectivamente, cuando no ocurrió lo mismo en Santa Fe y Catamarca, provincias con las que se las compara. En Río Negro la suba fue de 5%” (p. 25 y 26).

Más adelante, Capello y Marcos Cohen Arazi destacan: “En lo que hace al nivel de cumplimiento observado, se pudo acceder a datos detallados de la provincia de Córdoba. Con la reforma se pudo corroborar una marcada tendencia creciente en indicadores de cumplimiento, pasando de 56% a 66% la proporción de contribuyentes que pagaban sus obligaciones en el mes de vencimiento o en el siguiente, a los pocos meses de implementado, y llegó luego a un nivel de 76%. La principal razón podría radicar en que, con el Monotributo Unificado, si se paga el impuesto a nivel nacional debe pagarse simultáneamente a nivel provincial y municipal, lo cual resulta en externalidades verticales que aumentan la tasa consolidada de cumplimiento.

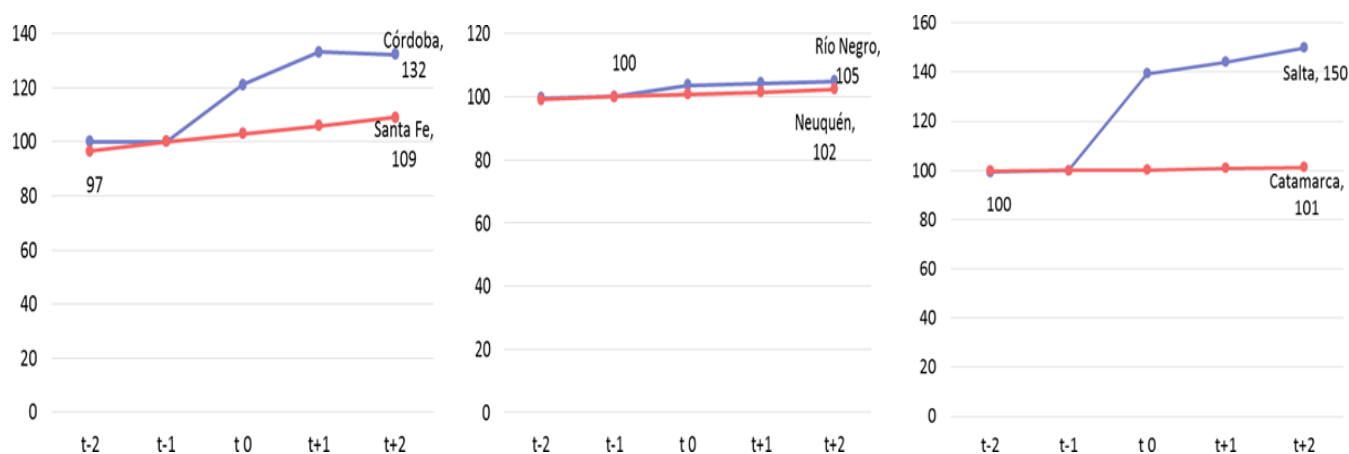


Figura 35: Cantidad de contribuyentes antes y después de unificar sistemas simplificados

Fuente: Capello, M. y Cohen Arazi, M. (2022, septiembre). Nota: Comparación con provincias que no unificaron. Índices base 100 en mes previo

En ese sentido, la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes se conjetura que resulta mayor para incumplimientos ante el organismo recaudador nacional, debido a que este puede inhabilitar el registro tributario y la posibilidad de

emitir comprobantes, entre otras posibles razones. Además, el organismo nacional cuenta con mayores posibilidades de cruzamientos de datos y detección de inconsistencias” (p. 26 y 27).

Señalan los autores que: “El Monotributo Unificado en la provincia de Córdoba ha tendido hacia la simplificación de la gestión necesaria para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones tributarias. Dicho objetivo implicó modernizar la administración tributaria provincial, en términos de servicios y administración de información. Con la reforma, los pequeños contribuyentes de IIBB pueden administrar sus obligaciones relacionándose con una única jurisdicción pública (AFIP nacional), con lo cual muchas de las actividades que dichos contribuyentes estaban obligados a realizar en forma repetitiva y descoordinada entre los distintos fiscos, comenzaron a solucionarse de manera no presencial, a través de aplicaciones informáticas que agrupan a las jurisdicciones nacional, provincial y municipal (para los municipios que voluntariamente se sumaron a la reforma en la provincia de Córdoba)” (p. 32).

Reformas que reducen costos de cumplimiento y/o administración tributaria

Pago Único: los contribuyentes realizan un solo pago, en lugar de tres, desde la página web de la AFIP.

Vencimiento Único: existe un único vencimiento para todos los componentes impositivos de las tres jurisdicciones involucradas.

Mejora en los incentivos fiscales a través del débito automático: la jurisdicción provincial y los municipios adheridos decidieron sumarse a la política de beneficios e incentivos del gobierno nacional, a través del cumplimiento de las obligaciones por el mecanismo de débito automático. De esta manera, los ciudadanos sumaron un nuevo beneficio que permite que quienes cumplen en tiempo y forma con el pago mensual durante un año calendario (con débito automático o tarjeta crédito), se les reintegra el valor del tributo correspondiente a un pago mensual.

Continuidad de todas las exenciones a nivel provincial: se brindó continuidad a las exenciones a nivel provincial en el IIBB, que regían en la provincia de Córdoba, tales como algunos oficios, profesionales universitarios, actividad industrial y otros casos, adhiriendo los municipios a las mismas exenciones definidas a nivel provincial.

Eliminación de regímenes de anticipos de impuesto: se eliminaron percepciones, retenciones y anticipos de recaudación bancaria a los contribuyentes del Monotributo. A partir de la unificación, los contribuyentes dejaron de estar incluidos en los regímenes de adelantar el pago de los impuestos cada vez que hacen una compra, una venta a través de medios digitales o un movimiento en sus cuentas bancarias.

Gestión integrada de trámites y servicios: ahora existe un canal integrado de gestión de trámites (altas, bajas, modificaciones de datos, recategorizaciones) y servicios, centralizado en el sitio web de AFIP.

Unificación de Constancias: existe una constancia única de inscripción, para los tres niveles del Estado.

Armonización municipal: se logró armonizar en materia tributaria para los contribuyentes de la TSH de municipalidades. Se unificaron políticas de facturación, vencimientos, canales de cobro y exenciones, entre otros aspectos, en los municipios adheridos al cobro unificado.

Presentación de declaraciones juradas: con la implementación de la unificación, se ampliaron los parámetros para que los contribuyentes queden comprendidos dentro del régimen simplificado, por lo que una proporción de los contribuyentes que se encontraban alcanzados por el régimen general, que requiere la presentación mensual de declaración juradas con el detalle de las actividades económicas realizadas y su cuantía, dejaron de tener esta obligación.” (p. 32-34).

Continúan los autores afirmando que: “Es importante destacar que la unificación del Monotributo con los regímenes simplificados provinciales (y eventualmente municipales) implicó un profundo debate y logro de consensos que siempre han sido difíciles en Argentina, cuando se trata de la administración de las fuentes de ingreso de diferentes niveles de gobierno. En ese sentido, se destaca que la unificación permite disminuir los costos de transacción tributarios y a la vez permite preservar ciertas autonomías provinciales (es voluntario, cada jurisdicción establece el nivel impositivo y las exenciones, entre otros aspectos).

Sin dudas, se trata de una de las experiencias de coordinación multinivel más importantes en las últimas décadas en Argentina, y podría permitir dar pasos hacia una discusión de posibles mecanismos de armonización para los 3 impuestos a las ventas involucrados, para todos sus contribuyentes. La gran ventaja de la implementación del Monotributo Unificado, en comparación con otras experiencias potenciales, reside en que el universo afectado representa una porción muy grande de contribuyentes (80% a nivel nacional, 65% a nivel provincial en Córdoba) pero una porción menor de la recaudación (1% y 2,6% respectivamente), de modo que se acotan los riesgos del lado de los recursos, pero se podrían alcanzar mejoras sustanciales en los costos de transacción tributarios.

En ese sentido, la visión de los funcionarios de las administraciones provinciales consultadas en general resulta favorable, aunque se advierte que se trata de un desafío muy diferente. En primer lugar, porque el volumen de recaudación que estaría implicado resultaría muy superior al correspondiente a contribuyentes pequeños, de modo que la decisión de ceder/no ceder autonomía adquiere una dimensión extraordinariamente más importante. En tal sentido, las garantías

requeridas respecto de la automaticidad de las transferencias de recaudación serían mucho mayores, o visto de otro modo, la necesidad de construir confianza entre gobiernos provinciales y nacional sería más significativa, para que un acuerdo de implementación pudiera progresar.” (p. 45 y 46).

Como puede observarse, de acuerdo a los postulados vertidos por Capello y Cohen Arazi que hemos descripto, son múltiples los beneficios de la implementación del sistema unificado como herramienta de armonización entre los niveles nacionales, provinciales y municipales, de ahí que se sugiere su implementación en la provincia de Santa Fe.

7.3 Cambios sugeridos para el largo plazo

Los patrones tributarios actuales revelan diferencias significativas entre los países de ingreso bajo, mediano y alto. En primer lugar, los países de ingreso alto recaudan una proporción mucho mayor del producto nacional en impuestos, que los países en desarrollo o de ingreso bajo. En segundo lugar, los países avanzados, tienen una mayor participación de impuestos directos. Por el contrario, los países de ingreso bajo y mediano recurren en mayor medida a impuestos indirectos, como los impuestos al consumo y al comercio (figura 5).

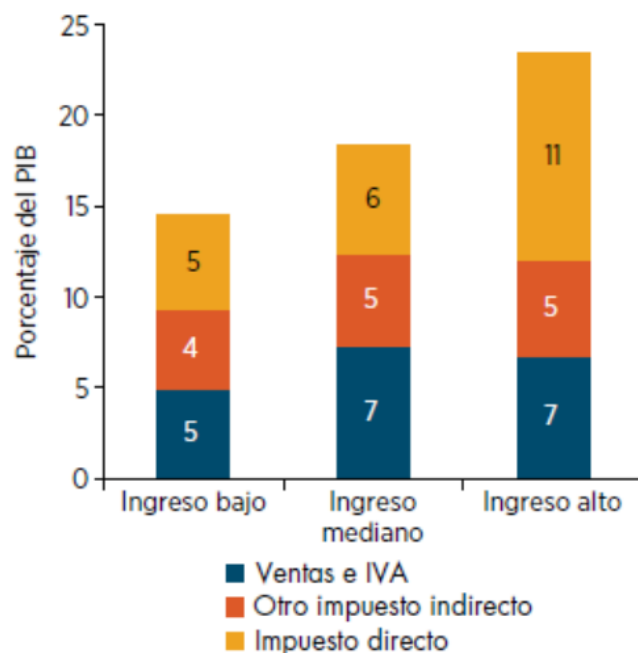


Figura 36: Distribución de ingresos fiscales según desarrollo de los países
Fuente: Banco Mundial (2019) en base a datos del International Centre for Tax and Developmet,

Nota: Valores promedio por grupo de ingreso. Los datos corresponden a 113 países (alrededor de 2015).

En este sentido, Piffano (2003), destaca que Argentina se caracteriza por una estructura tributaria fuertemente concentrada en la imposición indirecta, registrando una notoria irrelevancia de la imposición a las ganancias, y una ausencia notoria de la imposición directa sobre el ingreso de personas físicas en el nivel subnacional de gobierno. Este mismo autor, citando a McLure (1999), al analizar los problemas de administración tributaria que plantea la imposición de tipo indirecta (impuestos a las ventas minoristas, o el IVA), como el sales tax que opera en los gobiernos subnacionales de los Estados Unidos, comenta que su imposición se dificulta por la creciente importancia de las transacciones electrónicas y a distancia, que hace muy difícil o imposible la ubicación territorial del destino de los bienes o servicios transados, destacando la necesidad creciente de los gobiernos subnacionales para basarse en la tributación sobre el patrimonio de las personas, como fuente esencial de su financiamiento.

De esta manera, siguiendo la evidencia de los países más desarrollados, y la literatura especializada (analizada en el informe anterior), se propone a la Provincia reemplazar IIBB paulatinamente a través de una canasta de instrumentos fiscales, en función de los siguientes lineamientos (tabla 1):

NIVEL	VIGENTE	PROPUESTA
PROVINCIAL	Inmobiliario y Automotores	Urbano y Automotores pase a la órbita de Municipios y Comunas
		Creación de un Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bs.
NACIONAL PATRIMONIALES *	IBP	Pase a la órbita Provincial, reformulado: imp.
	IBP - Part. Sociales	Se mantiene nivel nacional
(*) Corto plazo: alícuota suplementaria IBP nivel provincial (pago a cuenta impuesto nacional)		
PROVINCIAL Ventas Minoristas	IIBB – Contrib. Locales	IVA Provincial/Imp
	IIBB – Contrib. Rég. Simplif.	Se mantiene
	IIBB – Contrib. CM	Se mantiene
	IVA	Se mantiene
NACIONAL	IG: Sujetos Empresa	Se mantiene
	IG: PH-SI	Algunas rentas de inmuebles/trabajo personal pase nivel prov. (pago a cuenta DDJJ nacional)

Tabla 5: Lineamientos Generales Reforma Tributaria Provincial
Fuente: Elaboración propia

Imposición sobre Ventas

Entre los principales cambios, se encuentra la de eliminar parcialmente IIBB, e introducir un IVA provincial, extensamente discutido y recomendado por diferentes especialistas de nuestro país. Además de las cuestiones mencionadas en el informe 2 sobre sus desventajas y ventajas, el IVA a menudo se considera regresivo en relación con el ingreso, debido a que los hogares de menores ingresos destinan al consumo una mayor proporción de sus ingresos que los ricos. Si bien los impuestos

al consumo son regresivos cuando se miden como porcentaje de los ingresos del hogar, son proporcionados o levemente progresivos cuando se miden como porcentaje de los gastos del hogar. En este sentido, para garantizar su progresividad, se recomienda eximir del IVA productos alimenticios básicos, como la leche y el pan, y algunos productos medicinales para garantizar que las personas de bajos recursos puedan acceder a ellos a menor costo.

Los impuestos sobre los ingresos brutos o la producción, aplicados a las ventas entre empresas, tienden a ser preferidos por los gobiernos subnacionales por su alto potencial recaudatorio, incluso a tasas relativamente bajas, su facilidad de aplicación y la baja visibilidad. Sin embargo, debido a su operación en cascada y a su alta exportabilidad, estos impuestos suponen altos costos de eficiencia y tienden a ser más sensibles al ciclo que los impuestos a las ventas al por menor porque el consumo es más estable que la facturación total. Un impuesto al valor agregado intermedio, basado en facturas, tiene la ventaja de un alto potencial recaudatorio y evita los efectos de cascada y las distorsiones de un impuesto sobre los ingresos brutos. Es más favorable a la competitividad ya que puede cobrarse sobre las importaciones y acreditarse contra las exportaciones. En comparación con un impuesto sobre las ventas al por menor, su aplicación es más efectiva, dado que opera en todas las etapas de la producción con el conocido mecanismo de autocontrol del descuento de facturas. Si el IVA grava el consumo, su base tiende a distribuirse de manera más uniforme que el impuesto a la renta y es menos sensible al ciclo económico.

Sin embargo, frente a estas ventajas de un IVA regional, deben ponderarse sus costos significativos. La capacidad subnacional para administrar un impuesto de múltiples etapas es limitada, especialmente si se aplica con tasas múltiples y variadas exenciones. Los costos de cumplimiento son altos para los contribuyentes comerciales que operan en varias jurisdicciones, sobre todo si los IVA se aplican sobre diferentes bases tributarias o tienen distintos procedimientos administrativos.

Estas dificultades explican por qué la experiencia internacional con un IVA subnacional es bastante limitada hasta el momento. Entre los países que cuentan con este diseño, se encuentran Brasil, India y Canadá (ver informe 2 para más detalle). El IVA de nivel estadual de la India, que está basado en el origen, ha sido objeto de esfuerzos de reforma de larga duración que aún no han llegado a buen término. En tanto, Canadá ha experimentado ampliamente con los impuestos provinciales sobre los bienes y servicios, y actualmente cuenta con tres sistemas diferentes. Los sistemas de IVA provinciales canadienses muestran que, cuando hay un alto grado de cooperación entre las administraciones tributarias y sistemas de información adecuados, es factible administrar un IVA subnacional de múltiples etapas, el cual preserva un cierto grado de autonomía subnacional y combina los beneficios de la recaudación en origen con la asignación de los ingresos sobre una base de destino para las transacciones entre estados.

Una fuente alternativa de ingresos es un impuesto aplicado sobre el impuesto al valor agregado corporativo, calculado por el método de sustracción, es decir: ventas menos costo de los insumos materiales. El mejor ejemplo de esta clase de gravamen es el Impuesto Regional sobre la Actividad Productiva (IRAP) de Italia, que tiene la ventaja de ser no acumulativo y evitar los problemas relacionados con la tributación del comercio entre estados. A pesar de ser relativamente fácil de calcular, ya que demanda costos limitados de administración y fiscalización, carece de las características de autovigilancia del método de factura-acreditación. Este tipo de IVA actúa en favor de las importaciones y en contra de la producción nacional y las exportaciones, ya que no es deducible de la base imponible. Además, es un impuesto adicional sobre la mano de obra y, por lo tanto, desalienta el empleo formal. Se trata de un impuesto relativamente visible y políticamente impopular, como lo demuestran los repetidos intentos de derogar en Italia.

Regímenes Simplificados

El diseño de este tratamiento especial para gravar a los pequeños contribuyentes, es seguido por varios países latinoamericanos para descomprimir la carga de trabajo de la administración tributaria, mejorando su fiscalización y generando incentivos para la formalización laboral y económica. Se sabe que el potencial recaudatorio de este segmento de contribuyentes es reducido, por lo cual, al momento del diseño de este instrumento, deberían concentrarse en dicha formalización y, en todo caso, generar las normas para controlar impositivamente a sus proveedores. De este modo, en la aplicación de este tratamiento tributario especial debe evitarse la ineficiencia económica (incentivar actitudes de “enanismo fiscal” en los contribuyentes).

La concepción de este tratamiento es como un “puente transitorio” hacia los regímenes generales, dado que, generalmente, el régimen general es más justo y respeta mejor el principio de neutralidad impositiva.

Convenio Multilateral

Continuar con los procesos de armonización y convenios que eviten la doble imposición horizontal, a través de la aplicación del Convenio Multilateral y todos aquellos tendientes a intensificar la colaboración e intercambio de información entre las jurisdicciones provinciales que contribuyan a mejorar las capacidades de recaudación.

Imposición Patrimonial

En cuanto a los impuestos patrimoniales, siguiendo la literatura especializada expuesta en el informe anterior, se sugiere que el impuesto sobre bienes personales, de imposición nacional, pase a la órbita de la provincia. Estos impuestos no

distorsionan los mercados laborales, la acumulación de capital humano ni las decisiones sobre innovación. Los impuestos al patrimonio también brindan una fuente estable de ingresos que es menos susceptible a las fluctuaciones económicas de corto plazo y resulta difícil de evadir

En este sentido, como herramienta complementaria sobre el resto de las imposiciones sobre la propiedad, se cree conveniente la creación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Este tributo tiene las mismas propiedades comentadas en el párrafo anterior, y se caracteriza por su fuerte progresividad, ya que implica la imposición de cualquier acto que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito, intentando sumar una opción política adicional, relacionada a la redistribución del ingreso, y mostrando ser una herramienta eficaz de política tributaria que permite avanzar hacia un sistema impositivo más justo. En general, es aplicado por los países desarrollados como Estados Unidos, Reino Unido, Japón, España, Francia, Suecia, etc., así como en países de la región, como por ejemplo Brasil, Uruguay y Chile. Argentina ha sabido pertenecer a este grupo de países durante un largo período que finaliza en 1976, cuando el impuesto es derogado definitivamente a partir de una ley impulsada por el Ministro de Economía del gobierno de facto J. Martínez de Hoz, para implementar nuevamente el impuesto al patrimonio neto en todo el territorio nacional. Desde aquel momento hasta la actualidad, a nivel nacional, no volvió a existir un impuesto que tuviese como objeto gravar enriquecimientos “accidentales”, pero sí existieron diferentes iniciativas de reimplantación. En septiembre de 2009, en la Provincia de Buenos Aires se aprobó la Ley 14.044 que dictamina una reforma del Código Fiscal provincial para el año 2010; dicha reforma incorpora al sistema tributario el “Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes” con el fin de destinar lo recaudado al presupuesto del área de educación. Este impuesto, actualmente vigente, grava las transferencias de bienes localizados en la provincia, o bien, que benefician a personas (humanas o jurídicas) que viven en ella. Asimismo, los no residentes son alcanzados por el impuesto a partir de sus bienes situados o registrados en Buenos Aires y los residentes también son gravados por sus bienes localizados en otras jurisdicciones. Por otro lado, esta ley alcanza las compras y transferencias de bienes efectuadas a nombre de los futuros herederos, lo cual sirve como herramienta para evitar los casos de elusión impositiva. Además, sostiene alícuotas progresivas que se encuentran entre el 5 y 6% para las transferencias que se realicen entre familiares directos (hijos, padres y cónyuges) y alícuotas de hasta 10,5% para el resto de los casos.

Imposición sobre Rentas

En el plano de la imposición a la renta, una sobretasa al impuesto a la renta de las personas combina las ventajas de una baja movilidad de la base tributaria y se adecúa al principio de baja exportabilidad. Apoyarse en el impuesto nacional a la renta ofrece bajos costos de administración y de cumplimiento, así como alta visibilidad, lo que aumenta la aceptabilidad política. El mecanismo requeriría que el gobierno provincial impusiera una sobretasa dentro de un rango establecido por el gobierno

nacional lo que ofrece un cierto grado de autonomía y competencia directa entre las jurisdicciones. El potencial recaudatorio de este recargo depende, por supuesto, del potencial recaudatorio del impuesto a la renta sobre el que se aplica.

Por el contrario, un impuesto provincial o subnacional a la renta de las empresas (o sobretasa sobre el impuesto a la renta corporativa nacional) tiene mayor potencial de recaudación de ingresos, pero también acarrea una serie de inconvenientes: es exportable fuera de la jurisdicción fiscal, es altamente sensible al ciclo económico, tiende a concentrarse en relativamente pocas jurisdicciones donde la mayoría de las empresas tienen su sede, e implica sustanciales costos de cumplimiento y administración.

Respecto a la imposición sobre rentas, se propone la creación de un Impuesto a las Ganancias Provincial para PH y cuyo objeto serían las rentas obtenidas por empleados en relación de dependencia no alcanzados por el Impuesto a las Ganancias Nacional. El universo de potenciales contribuyentes se divide en 2 grupos:

1) Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las Provincias y del Ministerio Público de la Nación con nombramiento anterior al año 2017. Sujetos no gravados por impuesto a las ganancias nacional cualquiera sea su remuneración, quedarían alcanzados por el Impuesto a las Ganancias Provincial.

2) Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las Provincias y del Ministerio Público de la Nación con nombramiento a partir del año 2017 inclusive y resto de empleados en relación de dependencia. Están alcanzados por el impuesto a las ganancias nacional si superan los siguientes importes de remuneración bruta: \$225.937.-: enero-mayo 2022, \$280.792.-: junio-diciembre 2022.

Por lo tanto, por remuneraciones que no superan estos importes quedarían alcanzados por el Impuesto a las Ganancias Provincial.

En cuanto a la base imponible, la misma estaría compuesta por las remuneraciones brutas de los sujetos mencionados precedentemente, comprendiendo estas a los conceptos remunerativos y no remunerativos y descontando de las mismas el importe del Salario Mínimo Vital y Móvil vigente al momento de la liquidación.

Por último, la alícuota a aplicar sería del 2-3%, es decir, una alícuota similar a la alícuota básica del IIBB.

8. CONSIDERACIONES FINALES

El ejercicio de las facultades tributarias por la Nación y las Provincias, requiere de la indispensable coordinación entre ellas, ya que de lo contrario puede transformar una estructura constitucional ideada en el resguardo de las libertades individuales en un engendro perverso, en el que el empleo múltiple de determinadas fuentes tributarias por diversos planos de gobierno desatienda la intensidad o presión global del conjunto de tributos, y ello conlleve a la destrucción de la riqueza nacional.

La centralización de la imposición plantea obvios problemas de falta de responsabilidad fiscal en los niveles inferiores de gobierno que deciden el gasto, pero no enfrentan el costo político de su financiamiento.

El informe pretende instalar en el discurso político la posibilidad de considerar opciones acerca de una reforma profunda e integral del sistema tributario - nacional/provincial/municipal- dado que ello ha conducido en los últimos años a limitar las múltiples y sucesivas modificaciones a meros retoques en el margen, sin cambios significativos en la estructura del sistema, que no han dado los resultados esperados.

Seguramente el momento presente no sea el más propicio para iniciar un cambio en este sentido -como fuera dicho anteriormente-, pero creemos que sí lo es para reflexionar seriamente acerca de la cuestión y empezar a trabajar en un proceso de puesta en agenda, en principio de la eliminación/minimización de los espacios para la evasión y elusión fiscales, y especialmente para la revisión -con datos reales que aporten información concreta de la realidad- de alternativas de distribución de ingresos públicos con arreglo a la asignación constitucional de fuentes tributarias, que busquen maximizar la renta pública de cada nivel de gobierno y alcanzar un grado de corresponsabilidad fiscal que responda a una vinculación del gasto público que realiza cada uno con los ingresos fiscales que directamente cobra a sus contribuyentes. Algunos criterios que podrían tomarse en cuenta son: movilidad interjurisdiccional de las bases gravables, la progresividad impositiva, la distribución espacial de las bases imponibles, la facilidad de asignación de los rendimientos a las jurisdicciones, la facilidad administrativa y los costos de cumplimiento, entre otros.

El estudio aporta una revisión doctrinaria acerca de posibles fuentes alternativas de ingresos tributarios para la provincia de Santa Fe, con miras a la sustitución de parte de la recaudación que provee el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la financiación del Estado Provincial, a través de la generación de ingresos públicos emergentes de un sistema tributario -que se base primordialmente en la "imposición directa"- que sea compartido y coordinado con la Nación y demás Provincias y que, con el devenir del firme acuerdo político necesario, y de la profundización de las permanentes evaluaciones de sus efectos, con el tiempo derive en una real descentralización fiscal que reconozca el sistema federal de gobierno que postula nuestra Constitución Nacional.

El principal argumento en favor de la descentralización radica en que, en un todo de acuerdo con la doctrina especializada, los gobiernos subnacionales poseen mayor conocimiento, sensibilidad y capacidad de respuesta con respecto a la diversidad de preferencias y necesidades de su población, lo cual, bajo una perspectiva de eficiencia económica, permite que a través de una oferta de bienes y servicios públicos diversificada, existan instrumentos fiscales efectivos para el desarrollo regional. En este sentido la descentralización apoya procesos de competitividad económica, como una de las funciones primarias del gobierno provincial. Ello no significa, por supuesto, desconocer la necesidad de contar con un mercado interno libre de barreras al movimiento de bienes y servicios, trabajo y capital para mantener el orden interno, ni que la distribución de los costos y beneficios cumplan con los principios de equidad vertical y horizontal; sino que, lo que se postula es un equilibrio entre centralización y descentralización en la asignación de competencias entre los diferentes órganos de gobierno que conforman la República.

Queremos precisar que las reformas tributarias deben realizarse en un ámbito de sostenibilidad, lo que implica garantizar el crecimiento a mediano y largo plazo, pero a su vez sin descuidar la función principal que es proporcionar una distribución del ingreso adecuada. En este sentido, acordando con Bárcena, Directora Ejecutiva de la Comisión Económica para ALyC podemos anotar lo que expresa en el prólogo del libro de Mesa (2016), cuando precisa que la ampliación de recursos fiscales debe ser acompañada de una transformación de la gestión pública, que apunte a renovar la rendición de cuentas y mejorar la calidad de las finanzas públicas, y, de esta forma se podrá establecer una relación virtuosa de reciprocidad con la ciudadanía.

La búsqueda de una sociedad más cohesionada e integrada territorialmente, con acceso a servicios públicos y sociales para toda la población, sigue siendo una asignatura pendiente. Altos niveles de pobreza y desigualdad plantean fuertes tensiones, que conllevan repensar el papel del Estado en el desarrollo económico y el bienestar general, de cara a una sociedad más equitativa. Esta situación demanda reformas en el diseño e implementación de políticas públicas -entre ellas, la fiscal- que atiendan simultáneamente, a la consolidación de un desarrollo económico-social estable en el tiempo y consigan mejoras que permitan asegurar la efectiva igualdad de derechos para todos los ciudadanos.

No obstante, para implementar nuevos tributos se debe tener legitimidad en la acción pública. Particularmente, en el contexto económico actual, consideramos que una economía que ha pasado por crisis recurrentes de estancamiento, complementada con los efectos de la pandemia del covid-19, con una inflación persistente, sumado a la pérdida del salario real, que han provocado un malestar social y una crisis política, conlleva una coyuntura compleja para proponer modificaciones radicales en la actualidad. Entendemos que deberán propiciarse las

condiciones en las que la población no se encuentre reactiva a los cambios y ello permita legitimar las decisiones y generar reformas que sean aceptadas socialmente.

Como lo han reconocido las autoridades políticas y ha sido expresado en innumerables oportunidades por la doctrina especializada se requiere una redefinición de los esquemas impositivos para consolidar las reformas en proceso y así promover un entorno macroeconómico estable; que comprometa a los fiscos nacional, provinciales y municipales a usar eficientemente los recursos; que contemple mecanismos transparentes de acción pública; que prevea la equidad como objetivo importante y que contribuya a afianzar la institucionalidad democrática. Puesto que no es difícil estar de acuerdo con estos objetivos, la pregunta que surge es cómo alcanzarlos y hacerlos efectivos para mejorar el funcionamiento del Estado y, más específicamente, de la política fiscal; y con ello, el bienestar de la ciudadanía.

Podría afirmarse que cuando los gobiernos sub-nacionales son dependientes de las transferencias del gobierno central para obtener sus ingresos, se les reduce la libertad y su capacidad para gestionar el cumplimiento de sus propios objetivos, que son (o debieran ser) los de sus vecinos. Resulta saludable que se busque maximizar aquellas opciones de políticas que les permitan el incremento de sus propias fuentes de recursos, de manera que ello los induzca a asumir y transparentar el “costo de la provisión de los bienes y servicios locales”, fomentando la eficiencia, de modo que los impuestos sean diseñados como herramientas para promover un desarrollo equilibrado y responsable. Una mayor recaudación propia a nivel sub-nacional impulsa una mayor autonomía y esfuerzo público para implementar políticas más adaptadas a las necesidades y preferencias de la población beneficiaria.

Un mayor grado de autonomía de las jurisdicciones locales (ingresos-gastos públicos) suscita que el ciudadano tenga una mejor idea del costo de la provisión de los bienes públicos, en términos de impuestos que debe pagar para financiarlos y así, pueda monitorear más de cerca la gestión pública con el objeto de velar por el uso adecuado de sus impuestos. Ello induce a un mejor desempeño del Estado Local y constituye una buena motivación para que los contribuyentes paguen sus impuestos, generando un círculo virtuoso: “impuestos, participación y control de la población sobre las decisiones presupuestarias, gobernabilidad y calidad de las políticas públicas”.

En este sentido, partiendo del diagnóstico del modelo de financiamiento público de Argentina, poniendo el foco en el provincial -en particular, el de la provincia de Santa Fe- y habiendo analizado que esta problemática del financiamiento propio sub-nacional es común en los países federales de AlyC estudiados, aunque con matices y conforme la información disponible; concluimos que en mayor o menor medida, la dependencia por parte de los entes sub-nacionales respecto de los ingresos del poder central, pone en evidencia la falta de autonomía por parte de los gobiernos locales. En algunos casos, se exterioriza a través de la utilización de sistemas de

transferencias de los niveles superiores de gobierno, con carácter discrecional y en otros, como Brasil, se muestra una situación más equilibrada, no obstante contar con un Sistema de Transferencias Fiscales, cuyo objetivo apunta a armonizar las desigualdades regionales y promover el equilibrio socio-económico entre Estados y Municipios.

Desde hace mucho tiempo ya, el régimen de coparticipación se ha desvirtuado en su verdadera esencia y finalidad, no sólo como consecuencia de los numerosos y sucesivos Pactos y Acuerdos Fiscales suscriptos por la Nación y las Provincias -que consolidan un entramado normativo que atenta contra las autonomías provinciales- sino por el incumplimiento de la manda constitucional que exige la sanción de un nuevo régimen. Se torna difícil el diseño de un sistema tributario diversificado propio para las provincias -en el marco del régimen fiscal federal actual- que permita que se consolide en el tiempo y forje cambios encaminados a fortalecer un genuino federalismo fiscal argentino.

Por lo expuesto, toda reformulación del sistema tributario provincial en general, y del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en particular, deberá encararse por un lado, con modificaciones en la ley de Coparticipación Federal de Impuestos y por el otro, con la introducción de ciertas reformas en dicho impuesto, que inicialmente encaminen a una transición a un esquema superador de financiamiento provincial.

No obstante, la importancia de consolidar la recaudación de ingresos públicos a través de reformas tributarias que presenten esquemas de gravámenes superadores que aporten los suficientes ingresos para financiar las erogaciones públicas que el siglo XXI demanda, no debe dejar de mencionarse que, además se deberá atender la tendencia de la comunidad internacional a incluir entre los temas de discusión y debate, aquellos que reclaman hoy un lugar, tales como la igualdad de género, la disminución de las brechas de desigualdad, la protección del medioambiente -monitoreando los efectos del cambio climático-, la economía digital, entre tantos otros de suma relevancia, de modo tal que los sistemas tributarios colaboren en la promoción de un desarrollo sustentable de las jurisdicciones.

9. BIBLIOGRAFIA

Ábalos, María Gabriela; “Autonomías provinciales: competencias y recursos”; Suplemento Especial Const. 2019; LA LEY AR/DOC/3780/2019.

Afonso, José R. y Pacheco de Castro, Kleber; “Carga tributaria en Brasil: redimensionada y repensada”; Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF No. 40; Febrero 2016.

Agosto, Walter; “Reforma tributaria: análisis del proyecto del PEN y recomendaciones sobre Ingresos Brutos”; Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC); Diciembre 2017.

Ameriso, Claudia C. (2021). Camino de regreso al federalismo fiscal en Argentina: Una concertación solidaria. URI: <http://hdl.handle.net/2133/20220>.

Ameriso, Claudia C.; “¿De qué estamos hablando cuando decimos: financiamiento propio sub-nacional?”; [https://www.academia.edu/70232439/DE QUÉ ESTAMOS HABLANDO CUANDO DECIMOS FINANCIAMIENTO PROPIO SUB NACIONAL](https://www.academia.edu/70232439/DE_QUÉ_ESTAMOS_HABLANDO_CUANDO_DECIMOS_FINANCIAMIENTO_PROPIO_SUB_NACIONAL); Enero, 2022.

Ameriso, Claudia C.; “¿Desarrollo, productividad y competitividad con el actual sistema tributario argentino?”; Agosto, 2020; <https://www.academia.edu/43780311>

Ameriso, Claudia; Benitez, Élica y Maceratesi, Georgina; “Reflexiones sobre la tributación que recae sobre los bienes inmuebles”; Rev. Tributación inmobiliaria como fuente de financiamiento y fortalecimiento de la gestión municipal N° 4; FCEyE-UNR; Ed. Foja Cero; Rosario, 2009.

Bahl, Roy; “Los pilares de la descentralización fiscal”; Perspectivas. Análisis de temas críticos para el desarrollo sostenible, Vol. 7-N° 1; ISSN: 1690-6268. Corporación Andina de Fomento (CAF).

Baker & McKenzie; Fundación Impuestos y Competitividad; “Propuestas para la reforma de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones en España”; Informe del Grupo de Trabajo; Madrid, Noviembre 2015.

Banco Mundial (2019). Informe sobre el Desarrollo Mundial 2019: La naturaleza cambiante del trabajo, cuadernillo del “Panorama general”. Washington, DC: Banco Mundial.

Banco Mundial; “México: panorama general”; 06/2021 <https://www.bancomundial.org/es/country/mexico/overview>

BID (2017) [Visualización de datos para mejorar la administración tributaria \(iadb.org\)](https://iadb.org)

BID (2017): [Tecnología para mejorar los catastros en Uruguay \(iadb.org\)](https://iadb.org)

BID (2018) [Utilizando big data para combatir la evasión - Gestión fiscal \(iadb.org\)](https://iadb.org)

Breña Cruz, F. y García Martín, J.; “El impuesto sobre el patrimonio neto”; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1980.

Capello, M. y Cohen Arazi, M. (2022, septiembre). Armonización de sistemas simplificados de tributación en impuestos a las ventas en Argentina. Ponencia presentada en las XI JORNADAS IBEROAMERICANAS DE FINANCIACIÓN LOCAL. Asociación Iberoamericana de Financiación Local (AIFIL), Comisión Económica para América Latina (CEPAL), División de Gestión Fiscal del BID, Centro de Investigaciones Económicas (CINVE) y Universidad de la República (Uruguay). Montevideo, Uruguay.

Cappa, A.; Bouzas, A.; y Girard, M. (2010). Impuesto a la herencia: una herramienta distributiva. La revista del CCC N°3.

Casás, José O.; “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente”; Ed. Ad-Hoc; Buenos Aires, 2005.

Casás, José O.; “Reimplantación del impuesto a la transmisión gratuita de bienes”; Lecciones y Ensayos, N° Extraordinario - 60 años de Lecciones y Ensayos, 2016.

Cofone, Ignacio; “La economía de la doble imposición tributaria”; Noviembre 2011; <https://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/2061>

Collosa A. (2021). Uso de Big Data en las Administraciones Tributarias. Recuperado en: [Uso de Big Data en las Administraciones Tributarias | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias \(ciat.org\)](https://ciat.org)

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2021” (LC/PUB.2021/5-P), Santiago, 2021. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46808/1/S2100170_es.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, Daniel Titelman (Coordinación); “Los desafíos de la política fiscal en la recuperación transformadora pos-COVID-19” (LC/PUB.2021/5-P); Santiago, 2021.

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; “Bases y lineamientos generales para una futura Reforma Tributaria: nueva versión ampliada y actualizada”; Coordinación general: Armando Lorenzo; 2ª ed.; EDICON, Fondo Editorial Consejo; CABA, 2015.

Cosciani, Cesare; “Ciencia de la Hacienda”; Editorial de Derecho Financiero; Madrid, 1980.

“Covid-19 y Estados en acción: un estudio constitucional comparado entre países federales y no federales”; Programa estado de derecho para Latinoamérica; Esteban Nader y Marie-Christine Fuchs Editores; Konrad-Adenauer-Stiftung E. V.; 2021.

CSJN; Acordada 20/96. Remuneración de los jueces. Exención del impuesto a las Ganancias.

De Cesare, Claudia M. y Lazo Marín, José F.; “Impuestos a los patrimonios en América Latina “; Seri Macroeconomía del Desarrollo n° 66, CEPAL; Santiago de Chile, Mayo 2008.

De Juano, Manuel; “Curso de Finanzas y Derecho Tributario”- Tomo II: El sistema tributario y los tributos en particular; Ed. Molachino; Rosario, 1971.

“El Federalismo Fiscal en México”; Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República; Agosto/2001.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; “Lineamientos generales y bases para una futura reforma del Sistema Tributario Argentino”. Buenos Aires, Diciembre 2020.

Fretes Cibils, Vicente; Ter-Minassian, Teresa “Descentralizando los ingresos fiscales en América Latina: por qué y cómo” Banco Interamericano de Desarrollo.

García Belsunce, Horacio (Director); “Tratado de Tributación”, Tomo I: Derecho Tributario, Vol. 2; Ed. Astrea; Buenos Aires, 2003.

García Vizcaíno; Catalina; “Derecho Tributario”; 2ª edición, Depalma; Buenos Aires, 1999.

Gebhardt, Jorge; “Impuestos sobre la propiedad”, Capítulo V; en Tratado de Tributación; Díaz, Vicente O. (Director), Tomo II: “Política y economía tributaria”, Vol. 1; Ed. Astrea, CABA, 2004.

Gelli, Ma. Angélica (Directora); “Cuestiones del federalismo argentino. Problemas y perspectivas de armonización”; Suplemento Constitucional nº 1; La Ley SA; Buenos Aires, 2022.

Gelli, Ma. Angélica; “Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada”; 2ª ed. ampliada y actualizada; La Ley SA; Buenos Aires, Febrero de 2003.

Gervasoni, C. y Porto, A. (eds.); “Consecuencias Económicas y Políticas del Federalismo Fiscal Argentino” Edición de ECONOMICA, UNLP; La Plata, 2013.
<https://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/wp/wpcontent/uploads/2017/05/Consecuencias-Econ%C3%B3micas-y-Pol%C3%ADticas-del-Federalismo-Fiscal-Argentino1.pdf>

<https://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/>

Instituto Argentino de Análisis Fiscal; “Reforma tributaria en Argentina desde una perspectiva provincial. Informe Final”; Prov. de Córdoba, Consejo Federal de Inversiones; Córdoba, 2017.

Instituto de Estudios sobre la Realidad Argentina y Latinoamericana (IERAL); “Carga fiscal provincial y municipal”; Informes Agosto y Diciembre de 2004.

Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República; “El federalismo fiscal en México”; Agosto de 2001.

J. López Pérez, Sugey de y Vence, Xavier; “Estructura y evolución de ingresos tributarios y beneficios fiscales en México. Análisis del periodo 1990-2019 y evaluación de la reforma fiscal de 2014”; El trimestre Econ., vol. 88 Nº 350; Ciudad de México, abr./jun. 2021; <https://doi.org/10.20430/ete.v88i350.1104>

Jarach, Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”; Ed. Abeledo-Perrot, 3ª edición; Buenos Aires, 2004.

Jimenez, Juan Pablo y Ruelas Ignacio; “Autonomía tributaria subnacional en América Latina”; Presupuesto y Gasto Público 92/2018: 177-197; Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, 2018, Instituto de Estudios Fiscales.

Jorratt, Michel; “Impuesto al patrimonio neto en América Latina”; Serie Macroeconomía del Desarrollo nº 218; Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL); Santiago, 2021.

Lagares Calvo, Manuel J. (Coord.); “Manual de Hacienda Pública”; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1995.

Lascano, Marcelo R.; “Impuesto al patrimonio Neto”; Ed. Cangallo; Buenos Aires, 1973.

Litvak, José y Gebhardt, Jorge; “Imposición sobre el patrimonio. El impuesto sobre los Bienes Personales”; Ed. Errepar SA; Buenos Aires, 1997.

Llorca, Bastien; “Fiscalidad patrimonial y cohesión social”; Dirección General de Impuestos (Francia); Programa EUROsocial; Seminario de Buenos Aires; Mayo 2006.

López Accotto, Alejandro; Martínez, Carlos; Mangas, Martín y Paparas, Ricardo; “Finanzas públicas y política fiscal: conceptos e interpretaciones desde una visión argentina”; 1ª ed. Universidad Nacional de General Sarmiento; Los Polvorines, Buenos Aires, 2016.

López Toussaint, Germán A. (Director); “La crisis del federalismo fiscal argentino y los problemas de atribución de potestades tributarias entre los tres niveles de gobierno”; Centro de Estudios Científicos y Técnicos: Área Tributaria, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; 21º Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas; San Miguel de Tucumán, 28 al 30 de septiembre de 2016.

Marín, Miguel (Director); “Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo”; Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales – FAES; España, 2013.

Marquez Vazquez, Jorge; “El Papel de los impuestos propios en la financiación autonómica: Lecciones de la experiencia Internacional”; 2016. International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University.

Molinari, Guido; “¿Cómo funciona hoy el llamado “impuesto a la herencia”?”; 30/12/2021; <https://abogados.com.ar/como-funciona-hoy-el-llamado-impuesto-a-la-herencia/29725>

Morales, Eduviges y Finol Romero, Lorayne; “El federalismo fiscal como modelo de financiamiento del Estado Venezolano”; Cuestiones Políticas, Vol. 25 Nº 42; Enero-Junio 2009; <https://produccioncientificaluz.org/index.php/cuestiones/article/view/14485/14462>

Nazareno, Héctor W. y Nigro, Roberto E.; “El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes y su reaparición en Argentina”; Actualidad Económica - Año XIX - Nº 69; Septiembre - Diciembre 2009.

Olego, Perla; “Problemática de la imposición patrimonial en el marco de los modernos sistemas tributarios. Situación actual de los países emergentes”;

Problemática de la imposición patrimonial en el marco de los modernos sistemas tributarios; 1ª ed., FACPCE; Buenos Aires, 2009.

“Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016. Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad”; CEPAL; https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39939/22/S1600111_es.pdf

Piffano, Horacio; “Análisis económico del derecho tributario”; E-Book; Departamento de Economía, Universidad Nacional de la Plata; Buenos Aires; Mayo 2012.

Piffano, Horacio; “Descentralización fiscal II”; Universidad Nacional de la Plata; Buenos Aires, Abril 2003.

Piffano, Horacio; “Notas sobre federalismo fiscal. Enfoques positivos y normativos”; Tomo 2; Ed. UNLP. PrEBI/SeDICI; UNLP; Marzo 2005.

Piffano, Horacio; “Un repaso de las opciones tributarias de los Gobiernos Subnacionales y del Sistema de Coparticipación en el actual escenario federal”; Documento de Trabajo N° 21; Centro de Estudios en Finanzas Públicas, Instituto de Investigaciones Económicas, Facultad de Ciencias Económicas – UNLP; Septiembre 2016.

Pinilla Ruiz, C (ACTUALIZACIONES CATASTRALES MEDIANTE TELEDETECCIÓN [Microsoft Word](#) - [Cicum2010 Pinilla Actualizaciones catastrales mediante teledeteccion.docx](https://www.cicum2010.com/Pinilla_Actualizaciones_catastrales_mediante_teledeteccion.docx) (ujaen.es))

Porto, Alberto; Pineda Mannheim, Carlos y Eguino, Huáscar; “Descentralización y autonomía fiscal sub-nacional en América Latina. Panorama comparado de Brasil, Colombia, México y Perú”; Sector de Instituciones para el Desarrollo, División de Gestión Fiscal, Documento para discusión n° IDB-DP-557; BID; Enero 2018.

Rabell García, Enrique; “Federalismo Fiscal en México”; Universidad Autónoma de Querétaro; Consejo de Ciencia y Tecnología del Estado de Querétaro; Santiago de Querétaro, Enero de 2010.

“Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo”; serie: Desarrollo en las Américas, Editores: Ana Corbacho, Vicente Fretes Cibils y Eduardo Lora; BID, 2013.

Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2020; OECD Publishing, París, <https://doi.org/10.1787/68739b9b-en-es>

Rodrigues Afonso, José R.; “Brasil, un caso aparte”; <https://bivica.org/files/federalismo-Brasil.pdf>

Rolnik, Raquel; “Descentralización Y Federalismo En El Brasil”; Secretaria Nacional de Programas Urbanos del Ministerio de las Ciudades; <https://bivica.org/files/federalismo-brasil.pdf>

Romero, Juan; “Conceptos básicos de derecho fiscal”; Facultad de Derecho, Universidad de La Laguna; 2003; <https://jromero.webs.ull.es>

Rossignolo, Dario Alejandro “La ineficiencia tributaria en las provincias argentinas: el impuesto sobre los ingresos brutos”. Cuadernos de Economía (2017), 36(70):95 <http://dx.doi.org/10.15446/cuad.econ.v36n70.55025>

Scotti, N.; Gebhardt, J. y Litvak, J.; “Los impuestos sobre los capitales y sobre el patrimonio neto”; Ed. Contabilidad Moderna SAIC, Buenos Aires, 1986.

Sevilla Segura, José V.; “Manual de política y técnicas tributarias del CIAT”; Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Panamá, 2006.

Spisso, Rodolfo; “Derecho Constitucional Tributario”; 2ª edición; LexisNexis Depalma; Buenos Aires, 2000.

Velasco, Pedro; “Impuesto a la transmisión gratuita de bienes. Hacia la federalización de la igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional (Apuntes para la discusión 2019)”; Noviembre 2019; <http://fcece.org.ar/wp-content/uploads/informes/transmision-gratuita-bienes.pdf>

Vera, Leonardo; “La tributación en Venezuela: desafíos con sentido de equidad”; Ed. Friedrich-Ebert-Stiftung (FES); Bogotá, noviembre 2017; <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/13880.pdf>

Vicente Fretes Cibils y Teresa Ter-Minassian, editores. “Descentralizando los ingresos fiscales en América Latina: por qué y cómo.” BID.2016.

Villegas, Héctor B.; “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, 8ª ed. actualizada y ampliada; Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.

NORMATIVAS CITADAS

AFIP Resolución General 5206/2022.

Constitución de la Nación Argentina Ley 24.430,1994.

Ley 20.628,1973; Impuesto a las Ganancias.

Ley 24.631,1996.

Ley de Impuesto a las Ganancias Decreto 298/2022.

Ley de Impuesto a las Ganancias Ley 27.346. Modificación, 2016.

Ley de Impuesto a las Ganancias Ley 27.346 T.O. 2019.

PÁGINAS WEB

Dirección General de Estadística de la Hacienda Pública de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México (SHCP): www.shcp.gob.mx

Secretaría del Tesoro del Ministerio de Hacienda de Brasil:
<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br>