



Maestría en Economía

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad Nacional de La Plata

TESIS DE MAESTRIA

TITULO

¿Sobre quién recaen los impuestos al consumo y al ingreso en Argentina?

Un análisis de incidencia tributaria.

ALUMNA

Gaskín Josefina Paz

DIRECTOR Y CO-DIRECTOR

Marcelo Garriga y Jorge Puig (codirector)

FECHA DE DEFENSA

30/08/2022

Códigos JEL: H11, H22

¿Sobre quién recaen los impuestos al consumo y al ingreso en Argentina? *

Gaskín Josefina Paz¹

Resumen

El presente trabajo estudia la incidencia distributiva de los impuestos al consumo y al ingreso que forman parte del sistema tributario argentino, haciendo uso de la última Encuesta Nacional de Gasto de los Hogares correspondiente a los años 2017/2018. El estudio abarca una descripción desagregada de los principales impuestos al consumo y al ingreso en cuanto a sus efectos distributivos (utilizando el ingreso per cápita familiar y el consumo per cápita familiar como indicadores de bienestar). Al utilizar el ingreso per cápita familiar como indicador de bienestar, se obtiene que los impuestos al consumo (IVA e Impuestos Selectivos) presentan una incidencia regresiva, mientras que los impuestos al ingreso de las personas y las contribuciones a la seguridad social son más bien progresivos. Por otro lado, si se utiliza el consumo per cápita familiar como indicador, la incidencia de los impuestos al consumo se revierte para la mayoría de ellos (IVA, Combustibles, Bebidas Alcohólicas) presentando una incidencia levemente progresiva. Por el lado del impuesto a las ganancias a las personas, al ordenar por consumo per cápita no se alteran los resultados de incidencia. Para el caso particular del impuesto a las ganancias de las empresas, los resultados de incidencia dependerán de los supuestos de traslación utilizados. De este modo, en este trabajo se pone de manifiesto la relevancia que tiene el indicador de bienestar elegido y los supuestos de traslación utilizados a la hora de realizar un análisis de incidencia tributaria.

Códigos JEL: H11, H22

Palabras clave: impuestos, incidencia distributiva, encuestas de gastos.

INDICE

* Este trabajo constituye la tesis de Maestría en Economía de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP), realizada bajo la dirección de Marcelo Garriga, a quien agradezco su supervisión, su exigencia, dedicación, crítica y sobre todo su confianza. También agradezco a mi co-director Jorge Puig por su guía y apoyo, así como por sus invaluable aportes. Cualquier error u omisión del presente trabajo son de mi exclusiva responsabilidad.

¹ FCE-UNLP. Email: josegaskin2@gmail.com

INTRODUCCIÓN	4
I. EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO	<u>98</u>
II. METODOLOGÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN	<u>1140</u>
III. RESULTADOS DE INCIDENCIA DISTRIBUTIVA.....	<u>1746</u>
IV. INCIDENCIA CONJUNTA DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....	<u>5150</u>
V. COMENTARIOS FINALES	<u>5352</u>
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	<u>5554</u>
ANEXO.....	<u>5756</u>

INTRODUCCIÓN

Los impuestos existen para financiar el gasto público y contribuir al alcance de los objetivos de la política fiscal. De esta manera, modifican el nivel de vida de los individuos, y por ende la distribución del bienestar entre ellos. Dado el impacto directo que los impuestos pueden tener en la vida cotidiana de las personas, la política tributaria es quizás el aspecto más poderoso a través del cual un gobierno puede ser percibido como justo o injusto por sus ciudadanos. Por lo que, lógicamente, en todas las sociedades la forma concreta que adoptan los impuestos está en el centro de la confrontación política. Ponerse de acuerdo sobre quién debe pagar qué y bajo qué principios no es tarea fácil, debido a que las visiones del sistema fiscal ideal no son unívocas. Sobre lo que sí existe consenso es en que los sistemas tributarios exitosos son aquellos que se caracterizan por la transparencia, simpleza, neutralidad y estabilidad en el tiempo². De esta manera, el desafío de los gobiernos es crear un sistema tributario que permita aumentar sus ingresos minimizando los costos de eficiencia económicos y administrativos, manteniendo el sistema lo más transparente posible y evitando arbitrariedades entre las personas y las distintas ramas de actividad económica.

El papel central que juega la política tributaria en cuestiones relacionadas con la distribución del ingreso hace que los estudios sobre la incidencia del sistema impositivo sean de crucial importancia en cualquier debate sobre políticas públicas. En cuanto a la determinación de la equidad de los sistemas tributarios, la literatura suele diferenciarla en dos aspectos. Uno es el concepto de equidad vertical, que se refiere a que las personas de mayor capacidad contributiva deben pagar proporcionalmente más impuestos. Otro es el concepto de equidad horizontal, el cual significa que los impuestos deben afectar de igual manera a personas que tengan igual capacidad contributiva.

² Mirrlees et al. (2011)

Relacionado con la equidad de los sistemas tributarios se encuentra también el principio del beneficio. Este es un criterio basado en que la carga fiscal de los contribuyentes debe estar en consonancia con los beneficios que reciben por parte del Estado, es decir, los individuos pagan por lo que obtienen. Este razonamiento presenta muchas dificultades dado que un pago que conlleve a un beneficio proporcional, difícilmente califica como impuesto, ya que, por definición, requiere que el pago no sea correspondido. Además en la práctica, no toda la provisión de bienes y servicios públicos se limita al disfrute o consumo de individuos identificables, sino que se trata de la provisión de bienes y servicios que ineludiblemente afectan a todos los ciudadanos o a ciertos grupos poblacionales. Se ha señalado que los impuestos son "lo que se paga por tener una sociedad civilizada", pero bajo el principio del beneficio esta premisa requeriría saber cómo se reparten los beneficios dentro de la civilización para establecer un sistema tributario justo. Aquellos que defienden un sistema tributario progresivo, esgrimen bajo este principio que los ricos no podrían haberse hecho ricos sin una fuerte presencia de instituciones, infraestructura física e investigación científica proporcionada por el Estado. En contraste, quienes argumentan en contra de dicho sistema señalan que es más difícil proteger a los pequeños capitalistas en relación a los grandes capitalistas que consumen salud, educación, seguridad de manera privada. La consecuencia de esta argumentación sería que los ricos deberían pagar menos impuestos. El punto fundamental es que el principio del beneficio es intrínsecamente difícil de medir sin alguna pauta moral. Sin embargo, bajo este principio los Gobiernos argumentan imposiciones particulares donde los ingresos son destinados a asignaciones específicas. El caso más destacado son los aportes y contribuciones a la seguridad social, los cuales suelen estar vinculados a derechos futuros.

Un segundo principio relacionado con la equidad de los sistemas tributarios es el principio de capacidad de pago, aludiendo a que la carga fiscal que soporta cualquier individuo debe estar relacionada con su nivel de bienestar económico. Este principio nos lleva más a la esencia de la práctica y del pensamiento actual, donde los sistemas tributarios deberían gravar más a

los ricos que presentan una mayor capacidad de pago que a los pobres. En la práctica este principio tiene dos aspectos que considerar, los cuales pueden dificultar su implementación a la perfección. En primer lugar, es fundamental determinar exactamente cuál es la capacidad de pago de una persona. Siendo imposible evaluar directamente la felicidad o utilidad que sus circunstancias materiales dan a los individuos, el enfoque comúnmente utilizado para juzgar el nivel apropiado de impuestos que debería recaer sobre una persona u hogar, es utilizar algún indicador aproximado de su bienestar material como por ejemplo su ingreso, su nivel de consumo, su tenencia de capital o tierra, entre otros. Dichos indicadores externos es probable que reflejen también los gustos y decisiones de las personas, incluida la respuesta a los impuestos que enfrentan. De manera que lo que se estaría tomando en cuenta es la capacidad de pago observada y no la capacidad de pago potencial o inherente de los individuos u hogares debido a su dificultad de observación. En segundo lugar, suponiendo que podamos identificar las capacidades de pago (observable o potencial), se debe decidir con precisión cómo la carga del impuesto debe variar según las mismas. Esto se encuentra fuertemente relacionado con la cuestión de qué distribución del bienestar después de impuestos sería socialmente más justa. La visión clásica utilitarista establece que el objeto del gobierno debería ser maximizar el bienestar total o social, mientras que la visión rawlsiana define como objeto de la política tributaria maximizar el bienestar de la persona menos acomodada en la distribución de bienestar. Existen posiciones intermedias, que contemplan la mayor parte del peso al bienestar de los más pobres, pero sin ignorar por completo a los más ricos. Sin embargo, no existe consenso acerca de cómo la política tributaria debe tener en cuenta las diferencias en la capacidad de pago.

Por otro lado, se suele distinguir entre los impuestos al ingreso, los impuestos al capital y los impuestos al consumo, aunque en ciertas circunstancias existan ambigüedades o fronteras poco definidas. Prácticamente en todas las épocas se pueden encontrar gravámenes derivados de esas tres categorías, aunque en distintas proporciones. En el

siglo XX surgió una cuarta categoría de gravámenes, los aportes y contribuciones a la seguridad social, una forma particular de gravar los ingresos, en general sólo los derivados del trabajo. Los impuestos al consumo son aquellos que legalmente gravan el consumo de un bien determinado, mientras que los impuestos al ingreso gravan el flujo de ingresos de un individuo u hogar y dotan a los sistemas tributarios de una mayor progresividad.

En Argentina, el gobierno nacional es responsable de recaudar alrededor del 80% de los ingresos tributarios del país, abarcando impuestos sobre diferentes bases imponibles. Por un lado, la tributación sobre el consumo incluye el IVA y los impuestos específicos que tradicionalmente alcanzan el consumo de bienes que generan externalidades negativas. Los impuestos al flujo de ingresos incluyen el impuesto a las ganancias de las personas, el impuesto a las ganancias de las empresas y las contribuciones personales y patronales que financian al sistema de seguridad social.

En este trabajo se estudia la incidencia distributiva de los impuestos enunciados previamente, utilizando como medida de bienestar de los individuos tanto el ingreso per cápita familiar como el consumo per cápita familiar. Así también, en varios casos, se plantean distintos supuestos de traslación para conocer sus implicancias en cuanto a la incidencia distributiva. Los datos utilizados provienen principalmente de la última Encuesta Nacional de Gastos de los Hogares, ENGH 2017/18, publicada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC). De manera complementaria, se utilizan datos de la Encuesta Permanente de Hogares, EPH 2018, como así también datos fiscales provenientes del Ministerio de Hacienda de Nación y de la AFIP.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente manera. La sección I. describe el sistema tributario argentino. La sección II. establece la metodología empleada para el estudio de incidencia, como así también los datos utilizados. En la sección III. se presentan los resultados obtenidos para cada uno de los impuestos nacionales analizados. La sección IV.

presenta un análisis de incidencia conjunta del sistema tributario. Por último, en la sección V. se presentan los comentarios finales.

I. EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO

En Argentina, dado su carácter de país federal, la política tributaria se ejecuta en los tres niveles de gobierno (Nacional, Provincial y Municipal). Por su parte, el gobierno nacional concentra el 80% de la recaudación (tributaria más seguridad social), abarcando impuestos sobre diferentes bases imponibles. El Cuadro 1.1 muestra los principales impuestos recaudados tanto por el nivel de gobierno Nacional como Provincial.

Cuadro 1.1

Principales Impuestos del Sistema Tributario Argentino (2018).

Valores en millones de pesos

	2018	%
IMPUESTOS NACIONALES		
<i>Sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital</i>	746.994	17,63%
Personas Físicas	296.224	6,99%
Sociedades y otras empresas	401.683	9,48%
Otros	49.086	1,16%
<i>Sobre la propiedad</i>	21.231	0,50%
Bienes Personales	14.517	0,34%
Otros	6.714	0,16%
<i>Internos sobre bienes y servicios</i>	1.553.356	36,65%
IVA	1.104.580	26,07%
Impuestos selectivos	205.182	4,84%
<i>Cigarrillos</i>	67.264	1,59%
<i>Bebidas alcohólicas</i>	2.147	0,05%
<i>Cerveza</i>	4.729	0,11%
<i>Bebidas analcohólicas</i>	3.627	0,09%
<i>Vehículos</i>	337	0,01%
<i>Combustibles</i>	116.409	2,75%
<i>Energía eléctrica</i>	2.358	0,06%
<i>Otros</i>	8.311	0,20%
Impuestos sobre servicios específicos	9.293	0,22%
<i>Seguros</i>	198	0,00%
<i>Telefonía</i>	4.626	0,11%
<i>Otros</i>	4.469	0,11%
Créditos y Débitos en Cuenta Corriente	234.300	5,53%
<i>Sobre el comercio y las transacciones internacionales</i>	227.215	5,36%
Derechos de Importación	107.178	2,53%
Derechos de Exportación	114.160	2,69%
Sobre las operaciones cambiarias y otros	5.876	0,14%
Otros Impuestos	7.407	0,17%
Aportes y contribuciones a la Seguridad Social	913.427	21,55%
RECAUDACION BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	3.469.630	81,87%
IMPUESTOS PROVINCIALES		
<i>Sobre la propiedad</i>	175.154	4,13%
Impuestos permanentes sobre la propiedad inmueble	59.589	1,41%
Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	73.924	1,74%
Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad	41.642	0,98%
<i>Internos sobre bienes y servicios</i>	566.903	13,38%
Impuestos generales sobre los bienes y servicios	566.903	13,38%
Otros	26.091	0,62%
RECAUDACION IMPUESTOS PROVINCIALES	768.147	18,13%
RECAUDACIÓN BRUTA TOTAL	4.237.777	100,00%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda y Finanzas.

La tributación nacional incluye gravámenes sobre el consumo, los ingresos y el patrimonio. Por el lado del consumo, incluye el principal impuesto del sistema tributario argentino, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del cual proviene un cuarto de la recaudación nacional. Adicionalmente, existen impuestos selectivos que gravan el consumo de ciertos bienes que generan externalidades negativas (bebidas alcohólicas, cigarrillos y combustibles). También existen otros impuestos sobre ciertos servicios (seguros, telefonía) con un peso relativo muy pequeño.

En lo que respecta a los impuestos sobre los flujos de ingresos, consisten principalmente en el impuesto a las ganancias, tanto de personas físicas como de personas jurídicas o empresas, a una tasa progresiva. El primero aporta el 40% de la recaudación por este tributo y el segundo el 54%. A su vez, se grava el trabajo en relación de dependencia alcanzado por los aportes personales y las contribuciones patronales que financian la seguridad social.

Por el lado de los impuestos sobre el patrimonio, los activos de las personas se gravan a nivel nacional con un impuesto final a los bienes personales que tiene una estructura progresiva con una alícuota marginal máxima de 0,75%³.

Asimismo, dentro de los impuestos a las transacciones se destaca el impuesto a los débitos y créditos bancarios con una alícuota combinada de 1,2%. Este impuesto comúnmente denominado “impuesto al cheque” aporta el 5,5%. Por último, el Gobierno Nacional recauda un 5,36 % del total a través de impuestos sobre el comercio exterior, principalmente con los derechos de exportación (retenciones) y de importación.

Por su parte, los ingresos provinciales provienen principalmente del impuesto a los ingresos brutos (un 74%), que funciona como un impuesto en cascada, es decir, gravando cada eslabón de la cadena de transacciones comerciales. Además, las provincias recaudan a través de impuestos sobre determinados activos (como viviendas y vehículos) y sobre contratos (sellos).

³ Los activos financieros en manos de las personas físicas además están sujetos al pago del impuesto a la renta financiera, reglamentado a finales de 2018.

Cabe destacarse que mediante la Ley de Reforma Tributaria (Ley 27.430), sancionada por el Congreso en diciembre del 2017, el gobierno introdujo cambios en el sistema tributario argentino. Los más significativos involucran al impuesto a las ganancias a las sociedades, impuesto sobre los créditos y débitos, impuestos internos y contribuciones patronales. Mediante esta reforma, se traslada gradualmente la carga impositiva del impuesto a las ganancias corporativas hacia los accionistas y además incluye una reducción gradual del impuesto a las ganancias retenidas (es decir, ganancia previa a la distribución de dividendos). A su vez, se reducen las contribuciones patronales aplicando al mismo tiempo un mínimo no imponible y aumenta la alícuota de los impuestos a las Bebidas Alcohólicas y Cervezas y sobre los créditos y débitos para las medianas y grandes empresas.

Otra modificación previa al sistema impositivo argentino se dio mediante la Ley 27.346 del año 2016, por la cual se estableció que los montos previstos de deducciones, mínimo no imponible y escalas del Impuesto a las Ganancias de las personas físicas se ajustaran anualmente a partir del año fiscal 2018 inclusive, por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE) correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

II. METODOLOGÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN

Ordenamiento de los individuos

En todo estudio de incidencia distributiva es necesario comenzar identificando la unidad de análisis y definiendo el ordenamiento de acuerdo a algún indicador de bienestar. Respecto a la unidad de análisis, es decir los

agentes económicos que soportan la carga del impuesto (o grupo de impuestos) existen dos opciones igualmente válidas: el individuo y el hogar.⁴

Una vez elegida la unidad de análisis, debe definirse el indicador de bienestar utilizado para ordenarla. Este aspecto se vuelve relevante dado que los análisis de incidencia suelen hacerse en términos de presión tributaria, la cual es calculada como el cociente entre el impuesto soportado por el individuo (u hogar) y el indicador de bienestar elegido por el analista. De esta manera, una subestimación del bienestar del individuo implicaría no sólo la asignación a un percentil menor de ingreso sino que exageraría la presión tributaria soportada al reducirse el denominador de la misma.

La mayoría de los estudios de incidencia ordenan a los individuos a partir del ingreso corriente (anual o mensual, dependiendo de la fuente de información) agrupándolos en estratos y presentando la carga tributaria en términos relativos al ingreso medio de cada estrato. Sin embargo, el ordenamiento por ingreso corriente puede llevar a resultados sesgados al considerar como “pobres” a individuos que simplemente sufren un shock negativo transitorio (se encuentran desocupados al momento de la encuesta), o que se encuentran en un período del ciclo de vida donde sus ingresos son bajos. De acuerdo con la visión intertemporal del consumo, los individuos tienen la posibilidad de trasladar consumo entre períodos, por lo cual su bienestar estará más relacionado con alguna medida de ingreso permanente que con el ingreso corriente.

Es por ello que se han propuesto distintas formas de estimar variables aproximadas de ingreso permanente. Una aproximación por el lado de las fuentes, consiste en sumar los ingresos provenientes del trabajo recibidos a lo largo de toda la vida, más los regalos y herencias recibidos. En este caso, es necesario hacer una predicción de los ingresos del individuo a lo largo del tiempo. Alternativamente, por el lado de los usos, consiste en sumar al consumo corriente las herencias y regalos que recibe el individuo.

⁴ Véase, por ejemplo, Gasparini (1998) y Fernández Felices, Guardarucci y Puig (2016).

En el caso extremo, el consumo es constante e igual a una proporción del ingreso permanente, por lo que ignorando las herencias y regalos, el ordenamiento por consumo corriente coincide con el ordenamiento por ingreso permanente. La estimación por el lado de los usos suele ser la de más fácil implementación. En el caso de la medición del consumo corriente, resulta dificultoso en muchos casos obtener información del consumo de bienes durables, que es probable que sea mayor a mayores niveles de ingreso. Por lo tanto, si no se consideran estos conceptos, se estará subestimando el nivel de bienestar de los individuos de más altos ingresos y sesgando los resultados hacia una mayor progresividad.

Considerando lo anterior, en el presente trabajo se opta por ordenar a los individuos según los siguientes indicadores de bienestar: el ingreso per cápita familiar (ipcf) y el consumo per cápita familiar (cpcf)⁵. Cabe destacarse que la distribución del bienestar varía al cambiar de indicador y estas diferencias tienen importantes implicancias a la hora de determinar la progresividad de cada impuesto y del sistema tributario global. El Cuadro 2.1 presenta la distribución de las variables enumeradas consideradas para Argentina correspondientes al año 2017/2018. Puede observarse que la distribución de acuerdo al consumo resulta más equitativa que la del ingreso, principalmente porque presenta una menor fluctuación.

⁵ Se utilizará la variable de gasto registrada en la ENGH como una aproximación del consumo de bienes y servicios. Se estima la variable de consumo siguiendo la metodología planteada por Alejo, Bracco y Benzaquén, 2017.

Cuadro 2.1

Distribución del Bienestar

Por individuo (en porcentajes)

<u>Participación</u>		
<u>Deciles</u>	<u>ipcf</u>	<u>cpf</u>
	<u>Individuos</u>	<u>Individuos</u>
1	1,641	1,811
2	3,019	3,069
3	4,114	4,131
4	5,286	5,201
5	6,557	6,444
6	7,955	7,933
7	9,683	9,846
8	12,230	12,601
9	16,726	17,104
10	32,788	31,860
<u>Índices de Desigualdad</u>		
Gini	0,442	0,436
Coef. Var.	1,306	0,956
Theil	0,373	0,330
Atkinson		
$\alpha = 0.5$	0,164	0,153

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

Subdeclaración de ingresos

Una cuestión relevante, asociada al uso de datos de ingresos y consumos declarados en encuestas, tiene que ver con la subdeclaración de los mismos. El problema radica en que la subdeclaración varía por fuentes de ingreso. Generalmente, se cree que las encuestas capturan relativamente bien los ingresos por jubilación o trabajo asalariado, pero fallan en registrar adecuadamente los ingresos del capital. Si esto fuera así, los ingresos de las personas ricas (con una mayor participación de los ingresos del capital) tenderían a estar más subvaluados que el resto.

El procedimiento más utilizado en la literatura para intentar aliviar el problema es el ajuste por subdeclaración diferencial por fuentes de ingreso. ⁶Este surge de comparar el total del ingreso por cada fuente de Cuentas Nacionales (CN) con un agregado similar calculado con datos de la encuesta.

⁶ Una versión simplificada de esta metodología, sin diferencias por fuente de ingreso, es utilizada en Di Gresia (2000. Estimación de la Evasión del Impuesto a las Ganancias de las Personas Físicas. Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas.)

Es común encontrar coeficientes de ajuste inferiores para las pensiones y transferencias, captadas con más precisión por la encuesta, y coeficientes superiores para los ingresos por cuenta propia, y en especial los ingresos de capital, seriamente subestimados en las encuestas. Adicionalmente pueden utilizarse registros administrativos para corregir los ingresos de algunas observaciones, como los registros salariales y las declaraciones juradas impositivas.

Si bien la subdeclaración de ingresos en las encuestas es un problema severo para la medición de la desigualdad, es probable que su impacto sobre un estudio de incidencia como el presente sea menor. De hecho, si el comportamiento de subdeclaración de ingresos es generalizado y creciente en el ingreso, no va a ser frecuente que las personas cambien de estrato al considerar el ingreso ajustado o sin ajustar. Por lo tanto, la postura adoptada en este trabajo es la de utilizar los datos de las encuestas sin realizar ajuste por subdeclaración.

Incidencia tributaria

Una vez establecida la distribución de bienestar de los individuos, la incidencia impositiva consiste en identificar a los agentes económicos que cargan con el costo de cada impuesto en particular. Como consecuencia de cambios en la conducta de los individuos, que a su vez implican modificaciones en las cantidades y precios de equilibrio, la incidencia económica puede no necesariamente coincidir con el responsable legal del impuesto

Existen dos enfoques diferentes para distribuir la carga impositiva entre los individuos. El más sofisticado se basa en modelos de equilibrio general computable (ECG), que requieren de información microeconómica sobre las elasticidades de oferta y demanda de los bienes y sobre los factores de producción, y de un conjunto de parámetros que resultan difíciles de obtener.⁷ Una de las principales ventajas de este método es que refleja la

⁷ Véase Shoven and Whalley (1992).

interacción simultánea entre las cargas de los impuestos y que computa el efecto total de un impuesto sobre el bienestar de un individuo.

Otro enfoque, generalmente aplicado para analizar la distribución de la carga impositiva, es el de los supuestos de traslación ad hoc (ST) acerca de la distribución de las cargas tributarias de los distintos impuestos, ya sea sobre los usos o sobre las fuentes de ingreso, también denominado enfoque de equilibrio parcial. Dichos supuestos se realizan teniendo en cuenta principalmente la evidencia empírica disponible acerca de las elasticidades de oferta y demanda de los bienes y factores gravados.

En este trabajo se sigue el enfoque de los supuestos de translación. Dado que éste es el más utilizado por la literatura, brinda la posibilidad de comparar los resultados del estudio con otros de Argentina y el resto del mundo. Los supuestos de translación usados en este trabajo son en gran parte usuales en la literatura y serán detallados al analizar cada gravamen.

Fuentes de información

Para llevar a cabo la investigación propuesta se utilizó primariamente los datos provenientes de la Encuesta Nacional de Gasto de los Hogares (ENGH) realizada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), correspondiente al año 2017/2018. Este tipo de encuestas permiten obtener información sobre la conformación de las familias, conocer sus características demográficas y socioeconómicas, obtener sus ingresos y niveles de consumo y determinar la distribución de las variables necesarias para asignar la carga de los impuestos. Además tiene la ventaja de proveer información sobre el gasto de los hogares, lo cual permite aproximar el consumo corriente de los mismos. De manera complementaria, para el análisis de los impuestos a los ingresos se utilizaron los datos provenientes de la Encuesta Permanente de Hogares (EPH)⁸ realizada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) durante el año 2018, la cual permite captar de una manera más correcta los ingresos de los individuos.

⁸ Siendo la principal finalidad de las Encuestas Permanentes de Hogares determinar las condiciones de empleo y desempleo en el país, es la herramienta principal de información para medir la distribución del ingreso en Argentina.

Por último, se utilizaron datos de recaudación impositiva provenientes del Ministerio de Economía de la Nación (MECON), sobre cada uno de los impuestos analizados.

III. RESULTADOS DE INCIDENCIA DISTRIBUTIVA.

1.1. Impuestos al Consumo

1.1.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

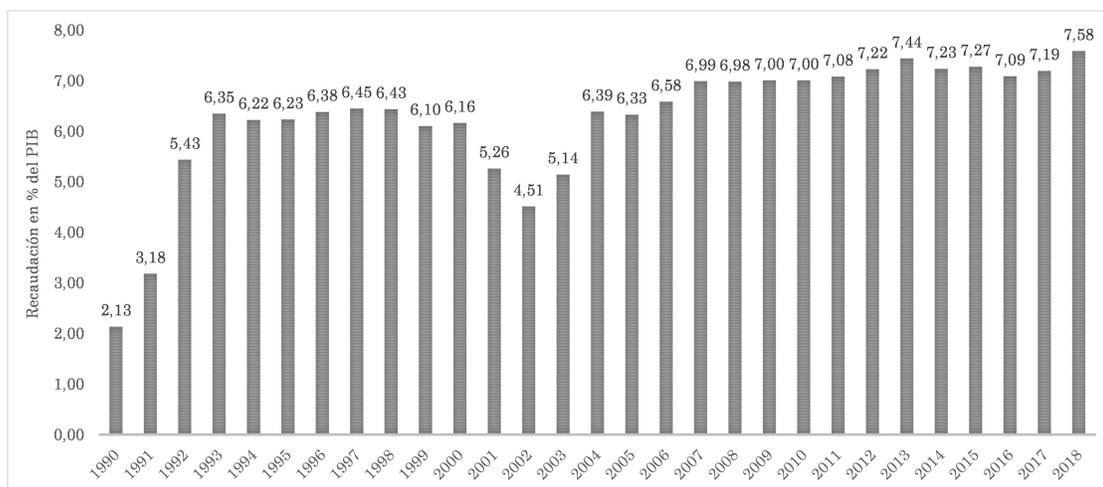
El impuesto al valor agregado (IVA) es un impuesto indirecto al consumo que grava a todas las ventas, sean estas mayoristas o minoristas, permitiendo deducir los costos intermedios. Lo que se encuentra sujeto a imposición es el valor creado en cada una de las etapas de producción, desde la compra de insumos básicos hasta la venta final a un consumidor. Por lo tanto, dado que el valor final es igual a la suma del valor agregado en cada etapa, la base imponible es el monto de las ventas finales, de manera que sin bienes exentos y con una alícuota uniforme, su efecto es similar al de un impuesto a las ventas finales, pero recaudado en cada etapa de producción y comercialización.

En Argentina, si bien se estableció en el año 1975, solo a partir de 1992 se produjo un salto estructural de su importancia recaudatoria, pasando de representar un 3,18% del PIB en 1991, a un 6,35% del PIB en 1993, y posteriormente cerca del 7,44% del PIB en el año 2013, manteniéndose en estos valores estables hasta el 2018 con un 7,58%.

Cuadro 3.1

Evolución de la Recaudación del IVA

En % del PIB



Fuente: Elaboración propia en base a datos del CIAT-BID.

De esta manera, puede observarse que la recaudación del IVA en relación al producto argentino ha crecido sostenidamente en los últimos años, debido principalmente al aumento del consumo y a las mejoras en materia de eficiencia recaudatoria. Del Cuadro 1.1 se desprende que aproximadamente un cuarto de la recaudación proviene de este impuesto, siendo el de mayor importancia recaudatoria.

La Argentina adopta el sistema llamado de "impuesto contra impuesto", en el que se confrontan créditos fiscales (por las ventas) y débitos fiscales (por las compras), pagándose mensualmente los saldos entre ambos. Además es un tributo tipificado como "IVA consumo" en donde las inversiones están desgravadas, se gravan los bienes en "destino" y se desgravan las exportaciones. De acuerdo al texto ordenado de la Ley N° 23.349 de Impuesto al Valor Agregado, el IVA tiene una alícuota general del 21%, una alícuota incrementada al 27%⁹ y una alícuota reducida al 10,5%¹⁰. Cabe destacarse, que también existen bienes exentos, esto implica que las

⁹ La alícuota al 27% se aplica principalmente a las ventas de gas, energía eléctrica y aguas reguladas que se efectúen fuera de domicilios destinados exclusivamente a la vivienda, como así también a quienes presten servicios de telecomunicaciones.

¹⁰ En cuanto a la alícuota reducida, esta se aplica sobre carnes, frutas, legumbres, hortalizas, miel, granos, harinas y derivados, servicios de asistencia médica, servicios de transporte, entre otros.

compras de las firmas en la última etapa de la cadena serán tratadas como consumidor final. Por lo tanto, las firmas cuyas actividades estén exentas deberán contabilizar el IVA pagado al comprar sus insumos como un costo, y no considerarlo crédito fiscal.

Dichos tratamientos diferenciales podrían fundarse en razones distributivas (por ejemplo en el caso de alimentos, transporte, vivienda), tratarse de la provisión de bienes meritorios (salud, educación, actividades culturales) y por dificultades para su cobro en ciertos sectores (seguros, pequeños contribuyentes).¹¹ Sin embargo, esta estructura de exenciones y alícuotas agravadas y reducidas alejan el diseño del impuesto de un esquema neutral entre sectores, aparejando problemas de eficiencia económica y recaudación tributaria.

En este trabajo se analizará la incidencia del IVA, utilizando como supuesto de traslación que el mismo recae totalmente sobre los consumidores. Al suponerse la existencia de mercados perfectamente competitivos con ofertas de largo plazo perfectamente elásticas al nivel de costos marginales constantes, los precios de los bienes pagados por los consumidores aumentan en el monto total del impuesto, trasladando en consecuencia sobre los mismos la totalidad de la carga impositiva. De este modo, se asignó a cada familia el pago total del IVA de acuerdo al consumo de bienes reflejado en la ENGH, considerando las actividades alcanzadas, alícuotas y exenciones vigentes.

En el Cuadro 3.2 se puede observar la carga total del IVA por decil y el porcentaje de la carga total del IVA. Además se refleja la presión tributaria, la cual se calcula como el cociente del porcentaje de la carga total del IVA (tercera columna) y el correspondiente a la distribución del bienestar (reproducido del Cuadro 2.1 en la cuarta columna de la Cuadro 3.2).

¹¹ Un argumento para la existencia de tratamientos diferenciales es la existencia de externalidades, aunque la literatura ha reconocido a los impuestos específicos como más eficientes para corregir estas distorsiones. Además, no podría justificarse la existencia de tasas diferenciales a partir de la aplicación de la regla de Ramsey ya que implicaría mayores tasas sobre bienes con menor elasticidad de demanda, lo cual seguramente afectaría negativamente la distribución del ingreso.

Cuadro 3.2

Incidencia del IVA

Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	IVA millones \$	IVA % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	38.265	3,46	1,64	2,11
2	47.893	4,34	3,02	1,44
3	54.877	4,97	4,11	1,21
4	67.946	6,15	5,29	1,16
5	85.199	7,71	6,56	1,18
6	92.306	8,36	7,95	1,05
7	110.554	10,01	9,68	1,03
8	135.033	12,22	12,23	1,00
9	179.421	16,24	16,73	0,97
10	293.085	26,53	32,79	0,81
Total	1.104.580	100,00	100,00	

Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	IVA millones \$	IVA % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	18.393	1,67	1,81	0,92
2	31.853	2,88	3,07	0,94
3	44.027	3,99	4,13	0,96
4	54.959	4,98	5,20	0,96
5	71.061	6,43	6,44	1,00
6	87.785	7,95	7,93	1,00
7	110.066	9,96	9,85	1,01
8	141.947	12,85	12,60	1,02
9	190.580	17,25	17,10	1,01
10	353.909	32,04	31,86	1,01
Total	1.104.580	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

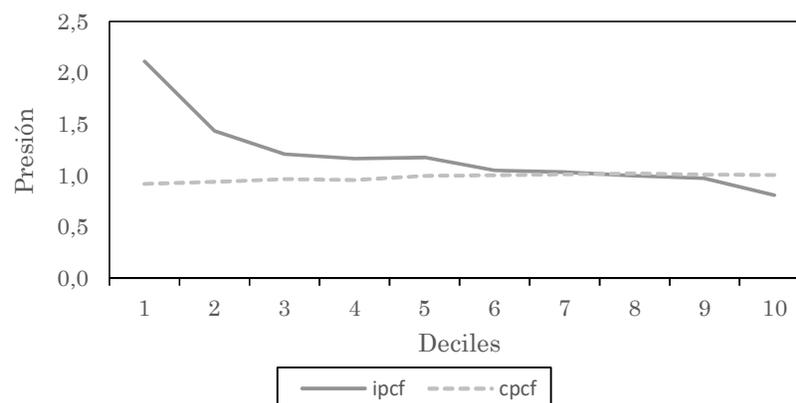
En un enfoque tradicional de incidencia corriente el IVA resulta un impuesto regresivo, ya que la presión tributaria decrece con el ingreso. La regresividad del IVA proviene de una mayor presión en los primeros tres deciles y una menor presión en los últimos dos. La razón de la regresividad del IVA en sentido corriente radica esencialmente en la baja tasa de ahorro (incluso negativa) de los individuos pobres.

En un análisis intertemporal estos efectos tienden a desaparecer. Al ordenar a los individuos según el consumo per cápita familiar, el IVA se vuelve proporcional en el centro de la distribución y ligeramente progresivo en las colas. Por su estructura, el IVA debería resultar estrictamente proporcional

computado de este modo. El apartamiento de la proporcionalidad se debe a la existencia de bienes exentos y alícuotas diferenciales.¹² Puede observarse que los individuos más pobres tienden a consumir, en términos relativos, más bienes y servicios con tasa reducida que los ricos, lo que determina la leve progresividad del IVA en sentido intertemporal. Cabe destacarse que este sacrificio fiscal también termina favoreciendo a familias de ingresos medio altos y altos, es decir que existen filtraciones, principalmente a través del consumo de bienes exentos.

La Figura 3.1 muestra los valores de la presión tributaria calculados en ambas tablas. Los resultados en base al ingreso per cápita familiar (línea continua) muestran una caída sostenida de la presión tributaria a mayores ingresos, levemente reforzada en los deciles extremos, lo cual indica la regresividad del IVA al utilizar este indicador del bienestar. Además, se desprende que el IVA resulta prácticamente proporcional utilizando el consumo per cápita como indicador de bienestar.

Figura 3.1: Presión tributaria del Impuesto al Valor Agregado



Como se argumentó anteriormente, la leve progresividad del IVA se debe a la existencia de alícuotas diferenciales, no obstante de acuerdo a los supuestos de traslación utilizados, el análisis de los efectos del IVA en la distribución del ingreso se concentra en estudiar sólo la etapa final de la

¹² El Cuadro 1 del anexo resume la estructura decílica de bienes gravados con la tasa general, y del consumo de bienes exentos y con tasa reducida.

cadena de valor. Cabe destacarse que un bien exento beneficia solo al último eslabón de la cadena productiva, quedando gravada todas las etapas anteriores. Es decir, la exención no implica que la rebaja de la carga impositiva sea igual al precio final menos la alícuota impositiva. Para un análisis completo en este sentido debería incluirse a toda la cadena de valor a partir de datos de valor agregado de cada etapa y el destino de cada uno de los bienes, información que carece la ENGH.

Cabe destacarse que en el presente análisis distributivo no se ha tomado en cuenta la tasa de evasión o la existencia de consumo informal. El impacto del IVA, puede verse modificado al incorporar en el análisis de incidencia la existencia de un sector informal no gravado, en especial en los países en desarrollo. Generalmente se desestima este análisis debido a las dificultades para observar lo que sucede en el mercado informal y de asociar con los niveles de ingreso de los consumidores. Estudios recientes han innovado utilizando los lugares de compra reportados en las encuestas de consumo para aproximar la proporción de consumo en el sector informal.¹³ Estos estudios han permitido demostrar la existencia de una Curva de Engel de Informalidad (IEC) con pendiente descendente.¹⁴

Siguiendo la metodología de Bachas et al, para el caso de Argentina, se asume en primer lugar que las variedades de bienes y servicios informales no se encuentran gravadas (exención de facto). La ENGH se trata de una encuesta representativa a nivel nacional, que permite distinguir el consumo de productos de manera desagregada, identificando tanto el lugar de compra de cada uno de los gastos como así también la forma de pago de los productos adquiridos.

13 Bachas P., Gadenne L. y Jensen A. (2020)

14 La IEC tienen una forma funcional logarítmica lineal estable en todos los países y sus pendientes permanecen negativas incluso después de controlar por la ubicación del hogar y categorías limitadas de bienes. La Figura 1 del anexo muestra los valores de la Curva de Engel de Informalidad (IEC) para la Argentina por deciles donde puede observarse que la participación del presupuesto de gastos en el sector informal disminuye drásticamente al aumentar los ingresos de los hogares. Esta forma de la IEC implica que la exención de facto del sector informal hace que el IVA sea más progresivo.

De esta manera, a cada tipo de negocio donde se adquieren los productos lo asignamos al sector formal o informal. Definimos una categoría como perteneciente al sector formal si es probable que los impuestos al consumo sean remitidos en la mayoría de las compras de esa categoría. De acuerdo con esta definición, muchos minoristas son informales porque evaden impuestos por sus ventas o alternativamente porque no están obligados a registrarse para el pago de los impuestos al consumo debido a su tamaño.¹⁵ También dentro del sector informal se encuentra la producción propia.¹⁶

En el Cuadro 3.3 se puede observar la carga total del IVA por decil para el sector formal como así también la presión tributaria, para cada una de las variables de bienestar.

Cuadro 3.3

Incidencia del IVA sólo para el sector formal

<u>Ordenamiento por ingreso per cápita familiar</u>				
<u>Deciles</u>	<u>IVA millones \$</u>	<u>IVA Formal % (a)</u>	<u>Ingreso % (b)</u>	<u>Presión (a)/(b)</u>
1	36.570	3,31	1,64	2,02
2	48.496	4,39	3,02	1,45
3	53.281	4,82	4,11	1,17
4	65.783	5,96	5,29	1,13
5	86.591	7,84	6,56	1,20
6	93.261	8,44	7,95	1,06
7	113.401	10,27	9,68	1,06
8	136.915	12,40	12,23	1,01
9	180.044	16,30	16,73	0,97
10	290.237	26,28	32,79	0,80
Total	1.104.580	100,00	100,00	

¹⁵ Tomando en cuenta la variable "tipo_negocio" se asigna al sector formal aquellas compras realizadas en: supermercados, especializado, restaurante, internet, comedor, trabajo y/o otros. Mientras que se asigna al sector informal aquellas compras realizadas en autoservicios y/o kioscos. Dentro de la categoría supermercados se incluyen tanto las compras realizadas en hipermercados como en almacenes de barrio, supermercados chinos, otros. Dada esta falta de diferenciación, se estima que el sector formal podría encontrarse sobre representado en la encuesta.

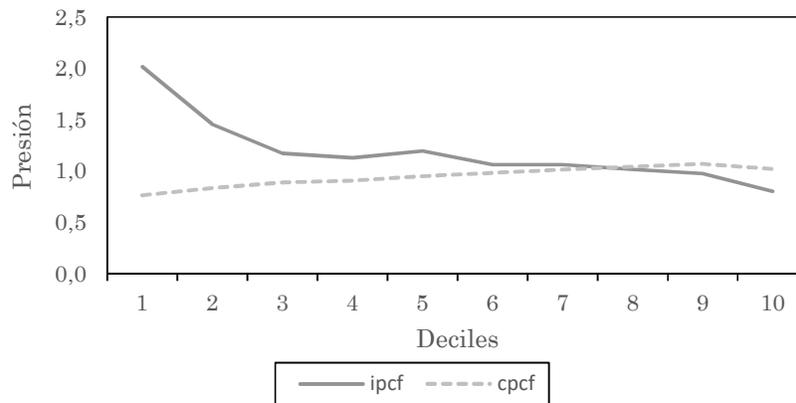
¹⁶ Tomando en cuenta la variable "forma_pago" se asignó al sector informal aquellas compras de producciones propias y/o recibidas o retiradas en el propio trabajo.

Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	IVA millones \$	IVA Formal % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	15.285	1,38	1,81	0,76
2	28.214	2,55	3,07	0,83
3	40.512	3,67	4,13	0,89
4	51.987	4,71	5,20	0,90
5	67.519	6,11	6,44	0,95
6	85.885	7,78	7,93	0,98
7	110.154	9,97	9,85	1,01
8	145.119	13,14	12,60	1,04
9	201.749	18,26	17,10	1,07
10	358.156	32,42	31,86	1,02
Total	1.104.580	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

De la Figura 3.2 se puede apreciar que el IVA, tomando en cuenta que sólo recae sobre el sector formal, resulta más progresivo para ambos indicadores de bienestar.

Figura 3.2: Presión tributaria del Impuesto al Valor Agregado sólo para el sector formal



El supuesto de existencia de evasión en el mercado informal conlleva a que los precios de venta sean menores en este mercado debido a la exención de facto de la totalidad de la carga impositiva del IVA. El no pago del IVA por parte del sector informal conduce a un aumento de la progresividad de dicho impuesto producto que los deciles más bajos, quienes consumen en una mayor proporción en negocios informales, no soportarían la carga del impuesto.

Estudios recientes¹⁷ señalan que la presencia de ineficiencias de mercado no siempre implican menores precios al consumidor ya que podría argumentarse que parte de la baja del impuesto por la existencia de evasión es capturada por el vendedor y en consecuencia no trasladada a un menor precio para el consumidor. De esta manera, un punto a tener en cuenta es como efectivamente funciona el mercado informal en la Argentina en relación a la tasa de evasión y su efecto sobre la incidencia de los impuestos al consumo, en este caso del IVA. Podría relajarse el supuesto de Bachas et. al, estableciendo como supuesto de trabajo que el sector “informal” no se encuentra totalmente excluido de facto sino que soporta cierta presión impositiva dado que parte de dicha exención no se traslada completamente a los precios de los consumidores.

1.1.2 Impuesto Selectivos

Estos impuestos gravan el consumo de ciertos bienes y servicios, como los combustibles, los cigarrillos, bebidas alcohólicas, y ciertas bebidas sin alcohol, entre otros. La razón principal por la cual se utilizan impuestos selectivos es la corrección de fallas de mercado (externalidades negativas)¹⁸, aunque también se grava el consumo de algunos bienes considerados suntuarios con fines redistributivos. En algunos países suelen aplicar este tipo de impuestos sobre aquellos bienes con demandas inelástica, complementarios al ocio o de baja evasión para aumentar la recaudación. Es por ello, que en general un análisis solo desde el punto de incidencia no es correcto ya que fueron creados para perseguir otros objetivos específicos. Independientemente de ello, en el presente trabajo se analizará su incidencia distributiva para conocer su impacto reconociendo que los objetivos de política tributaria perseguidos por estos impuestos distan mucho de su impacto sobre la equidad.

En la Argentina son conocidos en el ámbito tributario como “Impuestos Internos”, considerados indirectos por no coincidir el sujeto de derecho con el

¹⁷ Benzarti Y., Garriga S. y Tortarolo D. (2021).

¹⁸ Estos tipos de impuestos son los denominados pigouvianos. Desde el punto de vista económico, tienen la virtud de generar ganancias de eficiencia..

sujeto de hecho, fijados por la Ley de Impuestos Internos N° 24.674. Son del tipo monofásico a nivel del fabricante final o importador, y la alícuota nominal legislada aplica sobre el precio neto de salida de fábrica (neto de descuentos, bonificaciones, intereses de financiación e IVA generado por la operación) e incluye el propio impuesto. Es por esto último que la alícuota nominal es menor a la alícuota efectiva sobre el precio de facturación.¹⁹ El supuesto de incidencia general coincide con el realizado para el caso del IVA, asignando toda la carga tributaria a los consumidores de los bienes gravados.

El impuesto a los combustibles es el tributo interno que más recauda. A nivel nacional representó en 2018 el 2,75 % de la recaudación total, el 57% de lo recaudado por impuestos selectivos, seguido por el impuesto sobre los cigarrillos que representó el 33%. A continuación se presentan de manera separada el impuesto a los Combustibles, a los Cigarrillos y sobre las Bebidas Alcohólicas y Analcohólicas, teniendo en cuenta la declaración de consumo de bienes de la ENGH, como así también las alícuotas y bases imponibles fijadas por la Ley de Impuestos Internos.

1.1.2.1 Combustibles.

Estos impuestos selectivos buscan corregir algunas de las externalidades negativas asociadas a la congestión del tránsito, contaminación y depreciación de la infraestructura vial. A partir de la Ley de Reforma Tributaria del 2017 se simplificó el sistema de impuestos a los combustibles hasta entonces vigente. Se unificaron cuatro impuestos regidos por distintas leyes²⁰ en una única ley. Además se transformaron de impuesto ad-valorem a impuestos de suma fija actualizable, y se introdujo un componente específico vinculado a la emisión de gases de efecto invernadero. De esta manera, del 2018 en adelante, los impuestos vigentes fueron el Impuesto

19 Si P es el precio en la factura a la salida de fábrica (es decir, sin incluir el IVA pero incluyendo el impuesto interno) y t es la alícuota nominal, el monto a tributar es Pt. La alícuota efectiva te se aplica sobre el precio de fábrica sin incluir el impuesto interno. El monto a tributar es $P(1-t)te$. De esta manera, $te=t/(1-t)$.

20 Ley 23.699 (modificada por el decreto 2579/2014), Ley 26.028, leyes 26.181 y 26.784, art. 63

sobre los combustibles líquidos²¹ y el Impuesto a las emisiones de dióxido de carbono²².

Para determinar la incidencia directa de estos impuestos se identificó en la ENGH a los consumidores de combustibles, discriminando entre consumo de naftas, gas oil/diesel y gas natural comprimido (GNC) y luego se aplicaron las alícuotas vigentes.

Cuadro 3.5

Incidencia del Impuesto a los Combustibles

<u>Ordenamiento por ingreso per cápita familiar</u>				
Deciles	Combustibles millones \$	Combustibles % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	2.621	2,25	1,64	1,37
2	3.470	2,98	3,02	0,99
3	4.850	4,17	4,11	1,01
4	5.874	5,05	5,29	0,95
5	8.985	7,72	6,56	1,18
6	9.556	8,21	7,95	1,03
7	13.008	11,17	9,68	1,15
8	16.661	14,31	12,23	1,17
9	19.662	16,89	16,73	1,01
10	31.721	27,25	32,79	0,83
Total	116.409	100,00	100,00	

<u>Ordenamiento por consumo per cápita familiar</u>				
Deciles	Combustibles millones \$	Combustibles % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	1.008	0,87	1,81	0,48
2	2.305	1,98	3,07	0,65
3	2.997	2,57	4,13	0,62
4	5.304	4,56	5,20	0,88
5	6.363	5,47	6,44	0,85
6	9.674	8,31	7,93	1,05
7	13.020	11,18	9,85	1,14
8	16.992	14,60	12,60	1,16
9	23.097	19,84	17,10	1,16
10	35.650	30,62	31,86	0,96
Total	116.409	100,00	100,00	

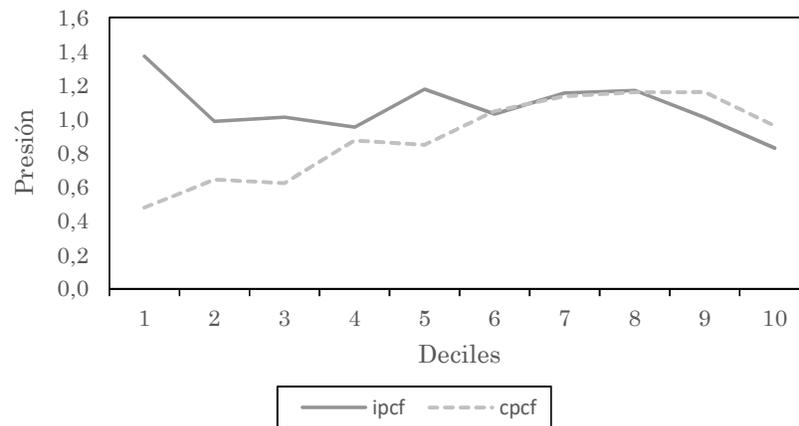
Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

21 Se establece un tratamiento diferencial para el destino de uso de materias primas (Art. 7 inc. c) y para el consumo de las provincias patagónicas (Art. 7 inc. d).

22 Se establecieron los factores de emisión para cada tipo de combustible y se fijó un valor uniforme para la tonelada de dióxido de carbono equivalente de USD10/tnCO₂e, luego se convirtió para cada combustible este valor en el correspondiente en pesos por unidad de medida. Para ambos impuestos, los importes fijos se actualizan por trimestre calendario sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC) a partir de enero de 2018. Del Cuadro 2 del anexo se desprenden las alícuotas vigentes para cada uno de los impuestos para el año 2018.

De la Figura 3.4 se puede apreciar que el impuesto a los combustibles resulta claramente progresivo cuando el indicador para medir el bienestar es el consumo per cápita familiar, mientras que se vuelve proporcional cuando se ordena por ingreso per cápita familiar con una marcada regresividad en la cola superior como inferior.

Figura 3.4: Presión tributaria del Impuesto a los Combustibles



1.1.2.2 Cigarrillos.

El consumo de tabaco es la principal causa de muerte prevenible, no sólo reduce el número de años que viven sus consumidores, sino que también reduce el número de años de vida sana. Imponer y aumentar los impuestos sobre el tabaco se considera la medida más costo eficaz, dados los importantes beneficios que produce teniendo en cuenta el reducido gasto público que requiere. De esta manera, se reduce la asequibilidad de los productos de tabaco y, por tanto, dificulta su consumo, mejora la salud de la población y reduce la carga de morbilidad y mortalidad²³. En general, los productos de tabaco están gravados por diferentes tipos de impuestos. En particular, los impuestos indirectos son importantes para alcanzar los objetivos de salud pública, pues las tasas se aplican únicamente a los productos de tabaco y, por lo tanto, incrementan los precios de estos

²³ Se estima que aumentar los impuestos sobre el tabaco para incrementar los precios en un 10% reduce el consumo de tabaco en un promedio del 4% en los países de ingresos altos y del 5% en los países de ingresos bajos y medianos. (Organización Mundial de la Salud 2014).

productos con relación a los de otros bienes de consumo. El sistema impositivo sobre los cigarrillos en la Argentina es extremadamente complejo, persigue múltiples objetivos y el destino de su recaudación es diverso, pero ninguna de sus asignaciones específicas está orientada a tratamientos y prevención del tabaquismo o enfermedades respiratorias. La imposición sobre los mismos se conforma de tres gravámenes: el impuesto específico a los tabacos regulado por la Ley de Impuestos Internos, el Impuesto adicional de emergencia sobre cigarrillos o FAS y el Impuesto que crea el Fondo Especial del Tabaco o FET. En cuanto a la legislación de Impuestos Internos, hasta el 2017, se establecía una alícuota nominal de 75% (300% efectiva) sobre el precio neto de impuestos (precio de venta al público neto de FET, FAS, y otros impuestos) siempre y cuando el pago superara un valor mínimo equivalente al 75% del impuesto pagado por la categoría más vendida (CMV) que calculaba trimestralmente la AFIP²⁴. A partir de la Ley de Reforma Tributaria, se implementaron dos cambios principales: una baja de 5 puntos porcentuales en la alícuota nominal del impuesto interno (manteniéndose la potestad de volver a incrementar la alícuota a 75% por decreto), y una suba en el importe fijo por paquete (o impuesto mínimo). Para el monto fijo, se modificó la forma de cálculo, estableciéndose un monto de \$28 por paquete actualizable trimestralmente en base a las variaciones del IPC. De esta manera, se implementó un mix entre componentes ad-valorem y fijos.²⁵ Para el cálculo de la incidencia de este impuesto se identificó en la ENGH el consumo de cigarrillos y tabaco y se aplicaron las alícuotas vigentes.

24 La alícuota nominal de 75% fue el resultado de una suba de 10 puntos porcentuales implementada en 2016 mediante Decreto 626/2016.

25 En primer lugar, la reducción del componente ad-valorem del tributo permite reducir la posibilidad de sustitución entre productos y marcas asociadas a distintos niveles de calidad. En segundo lugar, la modificación del cálculo del componente fijo aporta mayor previsibilidad y elimina la posibilidad de que el impuesto sea manipulado por las empresas a través de sus estrategias de precios. En el Cuadro 3 del anexo se presentan las alícuotas para el año 2018.

Cuadro 3.6

Incidencia del Impuesto a los Cigarrillos

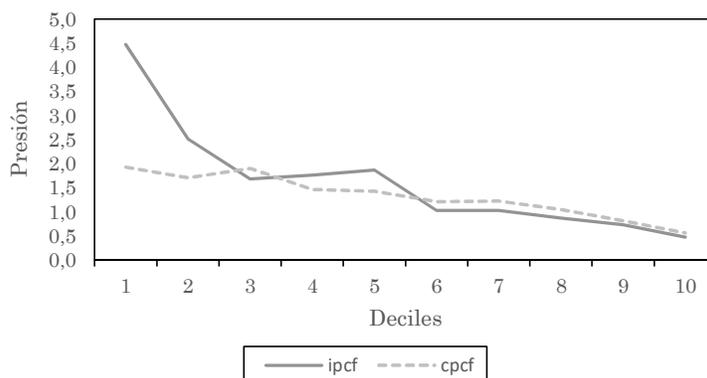
Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Cigarrillos millones \$	Cigarrillos % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	4.939	7,34	1,64	4,47
2	5.105	7,59	3,02	2,51
3	4.658	6,92	4,11	1,68
4	6.264	9,31	5,29	1,76
5	8.235	12,24	6,56	1,87
6	5.487	8,16	7,95	1,03
7	6.677	9,93	9,68	1,03
8	7.164	10,65	12,23	0,87
9	8.183	12,17	16,73	0,73
10	10.552	15,69	32,79	0,48
Total	67.264	100,00	100,00	

Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	Cigarrillos millones \$	Cigarrillos % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	2.350	3,49	1,81	1,93
2	3.523	5,24	3,07	1,71
3	5.275	7,84	4,13	1,90
4	5.131	7,63	5,20	1,47
5	6.180	9,19	6,44	1,43
6	6.473	9,62	7,93	1,21
7	8.084	12,02	9,85	1,22
8	8.885	13,21	12,60	1,05
9	9.379	13,94	17,10	0,82
10	11.983	17,81	31,86	0,56
Total	67.264	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

De la Figura 3.5 se desprende que el impuesto es claramente regresivo tomando al ingreso per cápita familiar como indicador de bienestar, mientras que dicha condición se atenúa al elegir el consumo como indicador.

Figura 3.5: Presión tributaria del Impuesto a los Cigarrillos



1.1.2.3 Bebidas alcohólicas y analcohólicas.

La Ley impuestos internos establece sobre estas bebidas impuestos ad-valorem.²⁶ Como puede observarse, no se aplica en la Argentina un criterio basado en la externalidad negativa que genera el consumo de alcohol y azúcar en exceso, sino que las tasas responden en muchos casos a fines de promoción sectorial o regional. En el caso de las bebidas alcohólicas no es recomendable aplicar un impuesto de monto fijo por contenido de etanol debido a la gran dispersión que se observa en el precio entre productos, por lo que es preferible un impuesto selectivo ad-valorem creciente en graduación. Además para este tipo de bebidas, la teoría recomienda la aplicación de un impuesto mínimo específico por contenido de etanol, lo que permitiría reducir la iniciación en el consumo, y alícuotas crecientes en graduación alcohólica, debido a la presencia de externalidades negativas no lineales en el consumo de alcohol (aquellas personas con consumos problemáticos tienden a comprar bebidas con más contenido alcohólico y baratas)²⁷.

La propuesta de Reforma Tributaria elevada al Congreso por el ejecutivo en el año 2017, comprendía en cuanto a las bebidas alcohólicas el aumento de las alícuotas ad-valorem y la imposición sobre vinos y champañas pero no prosperó. Asimismo, no se tuvieron en cuenta las propuestas de aumentos

²⁶ Las alícuotas vigentes son las que se desprenden del Cuadro 4 del anexo

²⁷ Griffith, 2017

de alcúotas sobre las bebidas analcohólicas, especialmente las azucaradas²⁸, que preveía un impuesto con una tasa efectiva del 20% siguiendo las recomendaciones de la Organización Mundial de la Salud²⁹.

Para el cálculo de la incidencia de este impuesto se identificó en la ENGH el consumo de bebidas alcohólicas y analcohólicas y se procedió a aplicar las alcúotas vigentes.

Cuadro 3.7

Incidencia del Impuesto a las Bebidas Alcohólicas

Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Bebidas Alcoholicas millones \$	Bebidas Alcoholicas % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	216	3,14	1,64	1,91
2	240	3,49	3,02	1,16
3	291	4,24	4,11	1,03
4	386	5,61	5,29	1,06
5	633	9,21	6,56	1,40
6	666	9,68	7,95	1,22
7	673	9,79	9,68	1,01
8	756	11,00	12,23	0,90
9	1.195	17,38	16,73	1,04
10	1.820	26,46	32,79	0,81
Total	6.876	100,00	100,00	

Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	Bebidas Alcoholicas millones \$	Bebidas Alcoholicas % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	96	1,39	1,81	0,77
2	122	1,77	3,07	0,58
3	215	3,13	4,13	0,76
4	268	3,90	5,20	0,75
5	355	5,16	6,44	0,80
6	532	7,73	7,93	0,97
7	659	9,59	9,85	0,97
8	753	10,95	12,60	0,87
9	1.452	21,12	17,10	1,24
10	2.424	35,26	31,86	1,11
Total	6.876	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

28 El proyecto de ley excluía del objeto a las aguas minerales y solo dejaba gravadas las aromatizadas o saborizadas.

29 México, Hungría, Dinamarca, Finlandia, Francia y diversas ciudades de Estados Unidos, entre otros, han implementado impuestos ad-valorem o por cantidad de gramos de azúcar en las bebidas.

Cuadro 3.8

Incidencia del Impuesto a las Bebidas Alcohólicas

Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Bebidas Analcoholicas millones \$	Bebidas Analcoholicas % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	180	4,95	1,64	3,02
2	232	6,40	3,02	2,12
3	267	7,37	4,11	1,79
4	279	7,71	5,29	1,46
5	357	9,85	6,56	1,50
6	358	9,86	7,95	1,24
7	392	10,80	9,68	1,12
8	439	12,12	12,23	0,99
9	501	13,80	16,73	0,83
10	622	17,15	32,79	0,52
Total	3.627	100,00	100,00	

Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	Bebidas Analcoholicas millones \$	Bebidas Analcoholicas % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	91	2,50	1,81	1,38
2	150	4,12	3,07	1,34
3	218	6,02	4,13	1,46
4	267	7,36	5,20	1,41
5	305	8,42	6,44	1,31
6	368	10,13	7,93	1,28
7	388	10,71	9,85	1,09
8	479	13,21	12,60	1,05
9	572	15,77	17,10	0,92
10	790	21,77	31,86	0,68
Total	3.627	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

En cuanto a la presión tributaria para el caso del ingreso per cápita familiar muestra una marcada regresividad tanto para las bebidas alcohólicas como analcohólicas. Tomando el consumo per cápita familiar como indicador, la tendencia se revierte levemente hacia la progresividad en el caso de las bebidas alcohólicas, mientras que si bien en el caso de las bebidas analcohólicas continúa siendo regresiva dicha tendencia se suaviza.

Figura 3.6: Presión tributaria del Impuesto a las Bebidas Alcohólicas

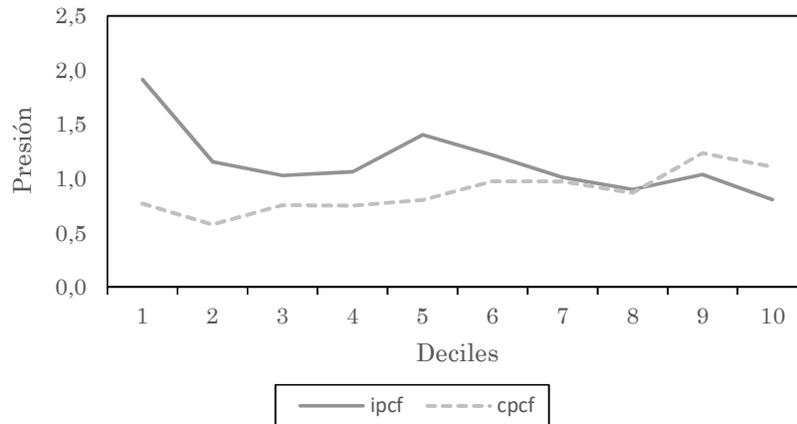
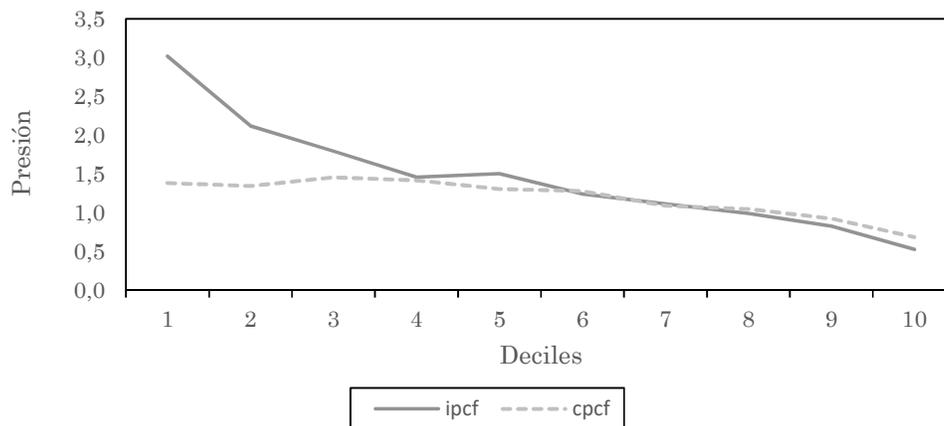


Figura 3.7: Presión tributaria del Impuesto a las Bebidas Analcohólicas



1.2. Impuesto a los Ingresos

La imposición sobre las rentas o ingresos son el principal instrumento a través del cual los sistemas tributarios en su conjunto adquieren progresividad y redistribuye de ricos a pobres. Los ingresos surgen del esfuerzo laboral, ya sea salario o actividad empresarial, y rendimientos de capital, en forma de intereses, dividendos o ganancias de capital. Generalmente intentar distinguir entre el trabajo y la renta del capital a efectos fiscales se vuelve una decisión arbitraria y propensa a la evasión.

Este arbitraje entre los ingresos del capital y del trabajo está en el centro de las discusiones sobre el diseño del sistema de impuesto sobre la renta. Para algunos, el ideal teórico es el denominado "impuesto sobre la renta global" que implica gravar la suma de la renta del trabajo y del capital con una estructura de tasas progresiva, consistente con el principio de capacidad de pago. Otros consideran que solo deberían gravarse los ingresos laborales, mientras que las rentas de capital deberían estar exentas, argumentando que un impuesto sobre el retorno normal al ahorro aumenta el precio relativo del consumo futuro en relación con el consumo presente.³⁰

En Argentina la imposición sobre los ingresos se produce principalmente a través dos impuestos:

- i) El impuesto a las ganancias, aplicado a las personas físicas y jurídicas por los ingresos obtenidos durante un periodo fiscal anual.
- ii) El impuesto al trabajo o aportes, aplicado sobre la remuneración de los trabajadores formales, que enfrentan cargas personales y patronales que financian al sistema de seguridad social.

En el 2018 los impuestos a los ingresos representaron el 17.63% de la recaudación total, 6.99% correspondió al impuesto a las ganancias sobre las personas físicas, 9.48% sobre las personas jurídicas y 1.16 % sobre otros no clasificables. Por el lado de los aportes y contribuciones a la seguridad social los mismos representaron un 21.55%.

1.2.1. Impuesto a las ganancias de personas físicas

En Argentina, el impuesto sobre los ingresos de las personas físicas es un tributo nacional que grava la renta periódica obtenida del desarrollo de una actividad habitual, es de tipo directo e individual.

30 Chamley (1986) y Judd (1985) demuestran que, en un modelo de horizonte infinito, gravar la renta del capital es ineficiente y viola los principios de equidad horizontal, por lo tanto el impuesto óptimo sobre la rentabilidad normal debería ser cero. Este resultado ha llevado a los economistas a defender una exención sobre el ingreso por retorno del capital (Mirrlees y otros 2011). Sin embargo, la literatura sobre el impuesto sobre la renta también ha criticado el resultado Chamley-Judd por confiar en supuestos demasiado específicos, como la optimización en un horizonte infinito. Los modelos que relajan los supuestos llegan a diferentes conclusiones y ofrecen varios fundamentos para una tasa positiva de impuesto sobre la renta del capital, tanto por razones de eficiencia como por razones de equidad (Banks y Diamond 2010).

Al igual que en la mayoría de los países latinoamericanos, este impuesto sigue un modelo global. Se tiene una base imponible única donde se suman todas las rentas del contribuyente, aunque provengan de diferentes fuentes (como el trabajo o el capital) y a esa base se le aplica una estructura de tasas progresivas. Además, se utiliza el concepto de renta mundial para los residentes (tributan por los ingresos obtenidos dentro y fuera del país) y se complementa con el principio de territorialidad para los no residentes (pagan el impuesto exclusivamente por sus rentas de fuente nacional).

Para determinar quiénes deben tributar y el monto del impuesto se debe calcular la ganancia imponible, la cual surge de la resta entre el ingreso anual bruto y las deducciones permitidas. Estas deducciones están principalmente conformadas por el mínimo no imponible, el cual es un valor anual del ingreso considerado necesario para cubrir un presupuesto mínimo para alimentación, vestimenta, salud y otros servicios, y las deducciones, que contemplan las personas que el contribuyente tiene a cargo, como los hijos, el cónyuge, así como otras deducciones especiales.³¹

Luego, si la ganancia imponible es menor o igual a cero, el individuo no paga impuesto a las ganancias. Contrariamente, una vez obtenida la base imponible se aplican alícuotas progresivas para distintos tramos de ingresos. Estas escalas, que determinan la alícuota que deberá pagar cada persona, han sido modificadas mediante Ley 27.346³².

En cuanto a la traslación de este tributo, depende de las elasticidades de la oferta de trabajo y del ahorro. En la práctica, el supuesto de traslación comúnmente realizado y seguido también en el presente trabajo, implica

³¹ En el Cuadro 5 del anexo se presentan los valores al 2018 de las deducciones conforme lo establecido por la Ley 27.346.

³² Dicha Ley establece que los montos previstos se ajustaran anualmente, a partir del año fiscal 2018, inclusive, por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE) correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior. En el Cuadro 6 del anexo se exponen las escalas de la Ley de Impuesto a las Ganancias a valores del 2018.

imputar la carga de este impuesto al responsable legal del mismo. Debido a que las encuestas no incluyen preguntas impositivas se asume que los ingresos reportados por los individuos son netos de impuestos directos. De esta manera los datos proporcionados por las mismas permiten conocer la distribución del ingreso post pago de impuesto a las ganancias. En consecuencia, para poder estimar el monto que tributa cada individuo se realiza un cálculo inverso para conocer el ingreso bruto.

En esta sección, el análisis se concentra en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias para las siguientes personas físicas:

- (i) Asalariados: aquellos individuos que declaran condición de actividad ocupado, y categoría obrero o empleado. Además deben estar formalizados, por lo que se restringió el análisis sobre aquellos individuos que declaran aportar al sistema jubilatorio;
- (ii) Autónomos: aquellos individuos que hayan declarado condición de actividad ocupado y categoría ocupacional cuentapropista o patrón, cuyos ingresos sean superiores al máximo permitido por el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes para Locaciones y/o Prestaciones de Servicios.³³
- (iii) Jubilados: aquellos individuos que hayan declarado ingresos por jubilación en el mes de referencia y condición de actividad inactivo.

De esta manera, a partir de los ingresos y las características individuales y familiares declaradas en las encuestas se calcularon los impuestos potenciales³⁴ de cada individuo teniendo en cuenta las escalas y deducciones que establece la Ley.

El procedimiento descrito se aplica al ordenamiento por ingreso y consumo per cápita familiar. En el Cuadro 3.9 se puede observar que la carga del impuesto a las ganancias de las personas físicas está claramente concentrada en el decil superior cualquiera sea el ordenamiento escogido.

³³ Categoría H de Monotributo cuyo límite anual se determinó en \$846.043,90 para el año 2018.

³⁴ Para ello previamente se calculó la Ganancia Imponible empleando la siguiente fórmula Ganancia Imponible= Sueldo bruto - Aportes - Deducciones. En cuanto a los aportes, en este estudio se asume que los trabajadores afrontan únicamente los aportes personales del 17 %. Además sólo se tomaron en cuenta los ingresos laborales.

Adicionalmente, para el estudio de incidencia de este tributo se utilizó como fuente de datos la EPH (Encuesta Permanente de Hogares) para el año 2018. El propósito central de esta encuesta consiste en caracterizar a la población urbana en términos de su inserción socioeconómica, teniendo peso significativo para su determinación los aspectos socio laborales. Al recolectar información sobre ingresos y características socioeconómicas de las familias, la EPH resulta de vital utilidad para los estudios de incidencia de impuestos a los ingresos personales sirviendo como fuente complementaria dado que capta mejor dichos ingresos.

Cuadro 3.9

Incidencia del Impuesto a las ganancias de las personas físicas

<u>Ordenamiento por ingreso per cápita familiar</u>				
Deciles	Ganancias millones \$	Ganancias % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	19	0,01	1,64	0,00
2	97	0,03	3,02	0,01
3	417	0,14	4,11	0,03
4	682	0,23	5,29	0,04
5	1.822	0,62	6,56	0,09
6	3.823	1,29	7,95	0,16
7	4.905	1,66	9,68	0,17
8	10.454	3,53	12,23	0,29
9	33.086	11,17	16,73	0,67
10	240.920	81,33	32,79	2,48
Total	296.224	100,00	100,00	

<u>Ordenamiento por consumo per cápita familiar</u>				
Deciles	Ganancias millones \$	Ganancias % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	682	0,23	1,81	0,13
2	2.164	0,73	3,07	0,24
3	1.222	0,41	4,13	0,10
4	2.867	0,97	5,20	0,19
5	5.277	1,78	6,44	0,28
6	5.653	1,91	7,93	0,24
7	12.073	4,08	9,85	0,41
8	20.247	6,83	12,60	0,54
9	50.999	17,22	17,10	1,01
10	195.041	65,84	31,86	2,07
Total	296.224	100,00	100,00	

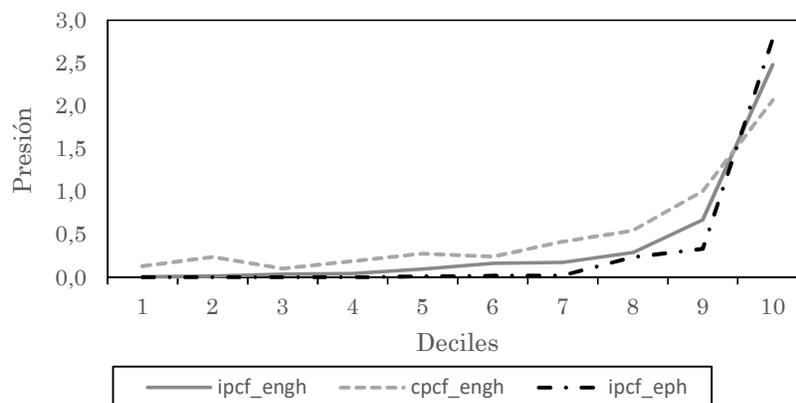
Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Ganancias millones \$	Ganancias % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	0	0,00	1,65	0,00
2	0	0,00	3,03	0,00
3	0	0,00	4,12	0,00
4	0	0,00	5,30	0,00
5	151	0,05	6,56	0,01
6	394	0,13	7,95	0,02
7	559	0,19	9,69	0,02
8	8.475	2,86	12,21	0,23
9	16.436	5,55	16,69	0,33
10	270.195	91,21	32,78	2,78
Total	296.224	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la EPH 2018

Siguiendo con el mismo método de presentación de los resultados, de la Figura 3.8 se desprende que este impuesto es altamente progresivo para ambas variables elegidas como indicadores de bienestar. La presión tributaria resulta prácticamente nula o muy baja para toda la distribución, con excepción de los últimos deciles. La fuerte progresividad del impuesto se ve levemente atenuada para el caso del consumo per cápita familiar.

Figura 3.8: Presión tributaria del Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas.



1.2.2. Impuesto a las ganancias de las empresas

El impuesto a las ganancias de las empresas o comúnmente llamado impuesto sobre la renta de las sociedades es una forma de gravar las rentas de capital. El sistema clásico implica gravar de manera separada la renta de las sociedades de la renta de las personas físicas sobre los rendimientos de las acciones (en forma de dividendos y ganancias de capital).³⁵ En contraste con el sistema clásico, se encuentra el llamado sistema de integración el cual mira a través de la corporación y reconoce que, en última instancia, las personas jurídicas son propiedad de personas físicas. De esta manera, los impuestos sobre los ingresos de las sociedades operan como un mecanismo de retención para el impuesto sobre la renta general, y se otorgan créditos de imputación para las personas al calcular sus ingresos personales. Este mecanismo tiene más sentido económico y evita la doble imposición pero existen principalmente dos razones para la existencia del impuesto a las ganancias de las empresas de manera separada. La primera razón se basa en la relativa facilidad de administración y en particular la función de retención del impuesto sobre la renta de las sociedades ya que las

³⁵ Este sistema implica una doble imposición lo cual podría inducir a los empresarios a modificar la forma legal de sus empresas.

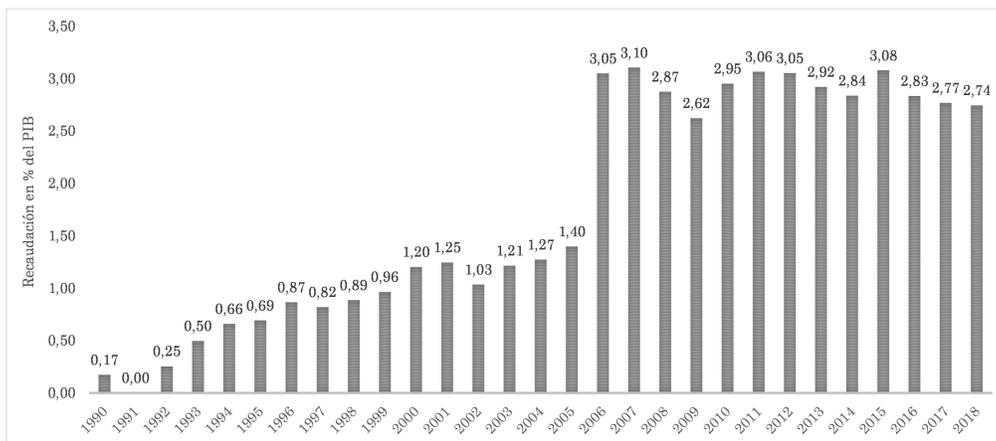
corporaciones son convenientes agentes de cobranza para gobiernos.³⁶ La segunda razón para gravar a las ganancias de las empresas se relaciona con la mayor facilidad para gravar las rentas del capital extranjero.

En Argentina se trata de un tributo nacional y directo que recae sobre las personas jurídicas. Luego de las modificaciones realizadas durante la primera década de los años 2000³⁷ este impuesto cobró mayor relevancia, pasando de representar un 0,25% del PIB en 1992 a un 3,08% del PIB en 2014. Además en nuestro país, las personas jurídicas aportan alrededor del 54% del total recaudado en concepto del impuesto sobre la renta, mientras que las personas físicas aportan el 40% restante.³⁸

Cuadro 3.10

Evolución de la Recaudación del Impuesto a las Ganancias de las Empresas

En % del PIB



Fuente: Elaboración propia en base a datos del CIAT-BID.

A partir de la Ley de Reforma Tributaria (Ley 27.430), sancionada por el Congreso en el año 2017, se implementó un sistema de integración parcial

³⁶ Por ejemplo, además del impuesto sobre la renta de las sociedades, el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto sobre a las ganancias de personas físicas también son a menudo retenidos por las empresas, ya que poseen libros adecuados y registros, además que pueden ser monitoreados de manera eficiente por inspectores fiscales. Depender de que las personas físicas o que los consumidores paguen sus impuestos, en base a las declaraciones de impuestos presentadas, sería considerablemente más costoso de hacer cumplir.

³⁷ Definición de la ganancias fuente argentina, gravabilidad de los dividendos provenientes de sociedades constituidas en el exterior, retención del 35% sobre la distribución de dividendos que excedan las ganancias determinadas para el pago del impuesto, el aumento de la alícuota del 33% al 35% de la retención a beneficiarios del exterior, incorporación de tratamientos diferenciados a la renta proveniente de paraísos fiscales sobre la base de la utilidad devengada, entre otros

³⁸ En los países de la OCDE esas participaciones son inversas, el 74% es aportado por las personas físicas y el 26% por las empresas.

en donde se gravan las ganancias de las sociedades y la distribución de dividendos de sus accionistas.³⁹ Previo a la reforma, las sociedades en Argentina tributaban una tasa uniforme de 35% sobre sus utilidades y los dividendos en cabeza del accionista se encontraban exentos. Con la reforma, la alícuota sobre utilidades se reduce a 30% y los dividendos distribuidos se gravan con una alícuota de 6,67 % a partir del ejercicio fiscal 2018. La diferencia fundamental que introdujo dicha reforma se encuentra en que las utilidades reinvertidas dejan de gravarse hasta que, eventualmente, son distribuidas a los accionistas.⁴⁰

La incidencia del impuesto a las ganancias de las empresas resulta mucho más controversial que la de ganancias a las personas físicas y ha sido objeto de extenso debate en la teoría económica. Pese a que el impuesto a las ganancias de las empresas constituye un tributo sobre el capital en un sector particular (el de las empresas), el modelo de equilibrio general competitivo predice que en el largo plazo este impuesto afecta a todo el capital por igual⁴¹. Asimismo, bajo el supuesto extremo de movilidad perfecta del capital, las tasas de rendimiento después de impuestos no pueden diferir entre países, por lo que las tasas de rendimiento del capital después de impuestos no cambian ante cambios en los impuestos a las ganancias de las empresas, en consecuencia la mano de obra y los otros factores productivos soportan la carga de los impuestos.⁴² La posibilidad del capital de escapar al impuesto depende su elasticidad de oferta y por lo tanto, sólo bajo especiales circunstancias el impuesto incide únicamente sobre el capital (si la economía es cerrada, si la elasticidad de sustitución del sector gravado es cero y si se trata de un sector intensivo en capital). Otros supuestos más usuales deducen que el trabajo soporta parte de la carga del impuesto como así también el consumo de los bienes producidos en los sectores gravados, al menos si se trata de bienes no transables.

³⁹ Argentina gravó los dividendos con una alícuota de 10% entre 2013 y 2016 sin alterar la alícuota sobre utilidades corporativas (Leyes 26.893 y 27.260).

⁴⁰ El efecto de aplazar el pago del gravamen reduciría el costo marginal de la inversión y, consecuentemente, aumentaría los incentivos a mayor reinversión de utilidades.

⁴¹ Sólo si la posibilidad de mover este factor de un sector a otro es escasa, un impuesto sobre un sector afecta básicamente a ese sector.

⁴² Hines, 2020

En esta línea existen numerosos estudios empíricos en los que se suele asignar distintos criterios de incidencia y diferentes estimaciones de elasticidades para evaluar la sensibilidad de los resultados ante cambios de alternativas. De esta evidencia se desprende que los trabajadores pueden soportar porciones sustanciales del impuesto corporativo en forma de salarios reales más bajos y que los propietarios de capital también soportan cargas importantes. Dada esta situación, se analizan aquí las siguientes hipótesis acerca de la carga impositiva:

- Alternativa 1: El impuesto se distribuye en partes iguales sobre el capital, el trabajo y el consumo.⁴³
- Alternativa 2: El trabajo absorbe 1/2 de la carga impositiva, repartiéndose el resto en partes iguales entre capital y consumo.⁴⁴
- Alternativa 3: El capital soporta 2/5 de la carga fiscal, mientras que los trabajadores soportan un tercio y el consumo el resto.⁴⁵

La distribución del capital en los sectores gravados se estimó a partir de la ENGH donde se incluyen los ingresos de capital (rentas).⁴⁶ La distribución del trabajo se realiza en base a los mismos procedimientos utilizados para evaluar la incidencia del impuesto al trabajo que se detallan en el próximo apartado, mientras que la distribución del consumo total se realizó en base al gasto total de los hogares.

A continuación, en el Cuadro 3.11 y en la Figura 3.9 se muestra la incidencia de este impuesto para las tres alternativas mencionadas.

⁴³ Becker, Sun, Yannelis (2020) concluyen que aproximadamente el 31% de la incidencia del impuesto a las ganancias de las personas jurídicas recae sobre los consumidores.

⁴⁴ Arulampalam y col. (2012). Fuest, Peichl y Siegloch (2018). Asimismo Liu y Altshuler (2013) comparan los salarios pagados por empresas en industrias estadounidenses sujetas a diferentes niveles de impuestos, y después de ajustar para diferentes grados de concentraciones de la industria, informan que los salarios absorben entre el 60 y el 80 por ciento de la carga impositiva corporativa.

⁴⁵ Suárez Serrato y Zidar (2016) estiman un modelo del efecto de los impuestos corporativos estatales de EE. UU. con mano de obra imperfecta y movilidad empresarial, informando coeficientes que implican que los propietarios de las empresas soportan el 40 por ciento de la carga fiscal corporativa, los trabajadores soportan un tercio y terratenientes el resto. En esta alternativa planteada se sustituyó el efecto sobre los terratenientes reemplazándolo por el consumo.

⁴⁶ Contabilizar los ingresos de capital distinguiendo por categoría ocupacional (asalariado, cuentapropista y patrón o empleador) puede presentar inconvenientes debido a que, si bien la encuesta pide a cada individuo que clasifique sus ingresos entre salarios y honorarios de los provenientes de las rentas, es probable que éstos confundan la respuesta. La subdeclaración representa un problema adicional para el cálculo de esta variable. La variable de la ENGH (rentas) capta "intereses, alquileres, rentas y dividendos" de manera conjunta sin discriminar entre las distintas fuentes.

Cuadro 3.11

Incidencia del Impuesto a las ganancias de las empresas

Alternativa 1

Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Ganancias Empresas millones \$	Ganancias Empresas % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	6.168	1,54	1,64	0,94
2	11.171	2,78	3,02	0,92
3	15.291	3,81	4,11	0,93
4	20.177	5,02	5,29	0,95
5	25.443	6,33	6,56	0,97
6	30.712	7,65	7,95	0,96
7	38.613	9,61	9,68	0,99
8	49.599	12,35	12,23	1,01
9	69.253	17,24	16,73	1,03
10	135.257	33,67	32,79	1,03
Total	401.683	100,00	100,00	

Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	Ganancias Empresas millones \$	Ganancias Empresas % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	7.538	1,88	1,81	1,04
2	12.386	3,08	3,07	1,00
3	16.376	4,08	4,13	0,99
4	20.866	5,19	5,20	1,00
5	26.149	6,51	6,44	1,01
6	31.813	7,92	7,93	1,00
7	38.700	9,63	9,85	0,98
8	49.018	12,20	12,60	0,97
9	67.422	16,78	17,10	0,98
10	131.413	32,72	31,86	1,03
Total	401.683	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

Alternativa 2

Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Ganancias Empresas millones \$	Ganancias Empresas % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	5.706	1,42	1,64	0,87
2	10.979	2,73	3,02	0,91
3	15.568	3,88	4,11	0,94
4	20.465	5,09	5,29	0,96
5	25.609	6,38	6,56	0,97
6	30.454	7,58	7,95	0,95
7	38.762	9,65	9,68	1,00
8	49.811	12,40	12,23	1,01
9	68.999	17,18	16,73	1,03
10	135.330	33,69	32,79	1,03
Total	401.683	100,00	100,00	

Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	Ganancias Empresas millones \$	Ganancias Empresas % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	8.386	2,09	1,81	1,15
2	13.386	3,33	3,07	1,09
3	17.381	4,33	4,13	1,05
4	22.015	5,48	5,20	1,05
5	27.140	6,76	6,44	1,05
6	32.610	8,12	7,93	1,02
7	39.323	9,79	9,85	0,99
8	48.867	12,17	12,60	0,97
9	66.625	16,59	17,10	0,97
10	125.948	31,36	31,86	0,98
Total	401.683	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

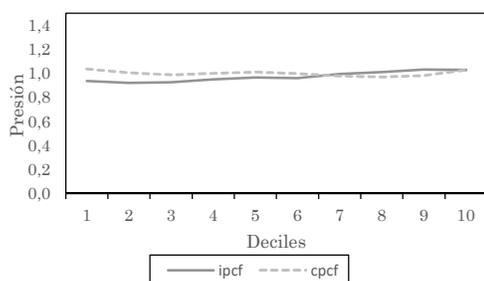
Alternativa 3

Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Ganancias Empresas millones \$	Ganancias Empresas % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	6.001	1,49	1,64	0,91
2	11.070	2,76	3,02	0,91
3	15.325	3,82	4,11	0,93
4	20.192	5,03	5,29	0,95
5	25.426	6,33	6,56	0,97
6	30.537	7,60	7,95	0,96
7	38.581	9,60	9,68	0,99
8	49.541	12,33	12,23	1,01
9	69.151	17,22	16,73	1,03
10	135.858	33,82	32,79	1,03
Total	401.683	100,00	100,00	

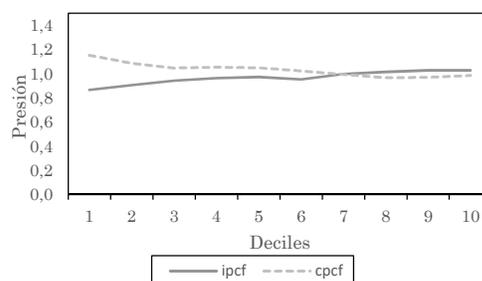
Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	Ganancias Empresas millones \$	Ganancias Empresas % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	7.768	1,93	1,81	1,07
2	12.659	3,15	3,07	1,03
3	16.629	4,14	4,13	1,00
4	21.153	5,27	5,20	1,01
5	26.379	6,57	6,44	1,02
6	31.999	7,97	7,93	1,00
7	38.791	9,66	9,85	0,98
8	48.908	12,18	12,60	0,97
9	67.204	16,73	17,10	0,98
10	130.193	32,41	31,86	1,02
Total	401.683	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

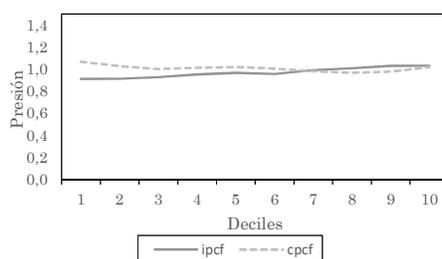
Figura 3.9: Presión tributaria del impuesto a las ganancias de las empresas



Alternativa 1



Alternativa 2



Alternativa 3

Como consecuencia, la progresividad o regresividad de este impuesto depende de las distribuciones de las variables sobre las que se supone que la carga del impuesto recae: consumo, trabajo y capital. Dada la fuerte concentración de los ingresos del capital en los deciles superiores, cualquier hipótesis de incidencia que asigne la mayor parte de la carga sobre el capital implicará que el impuesto a las ganancias de las empresas sea progresivo. Si en cambio se considera que la carga se traslada en mayor medida al trabajo y/o al consumo el impuesto perderá progresividad.

1.2.3. Impuesto al trabajo

Según la definición de la OCDE, las contribuciones a la seguridad social son impuestos “de pago obligatorio al gobierno que confieren el derecho a recibir un beneficio social futuro”. La vinculación entre impuestos y beneficios es el elemento clave que distingue las contribuciones a la seguridad social de

otras formas de impuestos sobre la renta del trabajo. Si los asalariados incorporan en sus decisiones de oferta laboral no solo el salario neto, sino también los beneficios futuros esperados, las respuestas de los individuos se mitigan y con ellos la pérdida de peso muerto inducida por las contribuciones sociales. En cambio, si los trabajadores no entienden que las contribuciones dan derecho a beneficios futuros, no las percibirán como diferentes del impuesto general sobre la renta. La mayor parte de la literatura económica no explica cómo las contribuciones a la seguridad social impactan en los beneficios futuros y, por lo tanto, trata las contribuciones a la seguridad social como un impuesto más que crea el mismo tipo de brecha fiscal entre el trabajo y el ocio⁴⁷. Otra gran parte de la literatura, va al extremo contrario y asume que los individuos internalizan completamente cómo sus contribuciones impactan beneficios futuros.

En la Argentina existe un sistema de reparto nacional denominado S.I.P.A (Sistema Integrado Previsional Argentino) que es obligatorio para todos los trabajadores en relación de dependencia, autónomos y monotributistas, es decir para todo el empleo formal. Este sistema cuenta con tres fuentes de financiamiento: cargas sociales, recursos tributarios y transferencias del Tesoro Nacional. Las cargas sociales son el conjunto de contribuciones a la seguridad social que el empleador tiene la obligación de pagarle al Estado y los aportes personales que todo empleado debe aportar al sistema mediante la retención que hace su empleador sobre el recibo de haberes. En consecuencia, tanto los aportes personales como patronales constituyen gravámenes al uso de un factor productivo específico: el trabajo, produciendo una brecha entre el costo laboral y el salario neto que recibe el trabajador formal.

El Régimen General de Contribuciones Patronales, que rige por el Decreto 814/2001⁴⁸, unificó las alícuotas con destino a la Seguridad Social y la

⁴⁷ Blundell et al., 1998; Barro y col., 1986; Carey y Rabesona, 2003; Kleven, 2014; Mendoza et al., 1994; Ohanian et al., 2008

⁴⁸ Establecía alícuotas diferenciales para las contribuciones patronales según el tamaño de la empresa como así también un régimen de crédito fiscal del IVA por zonas geográficas, altamente correlacionada con su distancia a la

Reforma Tributaria del año 2017 introdujo cambios sobre los impuestos al trabajo. En cuanto a los aportes personales se distinguen tres por ley: Aportes a la Seguridad Social (11%)⁴⁹, Aportes a la Obra Social (3%)⁵⁰ y Aportes al INSSJyP - ex Pami (3%)⁵¹. Es decir, suman el 17% del salario bruto del trabajador formal. Mientras que por el lado de las contribuciones patronales, la reforma tributaria introdujo cambios significativos en tres aspectos principales:

- Introducción de un mínimo no imponible exento del pago de contribuciones de \$2.400 para 2018.⁵²
- Convergencia entre los dos tipos de alícuotas marginales existentes. Para el año 2018 se establecieron alícuotas de 17,5% y de 20,7% según umbral de facturación y sector.⁵³
- Extinción del esquema de pago de contribuciones patronales a cuenta de IVA según localización (Decreto 814/2001).⁵⁴

Los aportes personales y las contribuciones patronales constituyen la segunda fuente de recursos del Estado detrás del IVA, representando para el año 2018 un 21,55% de la recaudación. Su importancia recaudatoria se acentuó a partir del año 2008 con la sanción de la Ley 26.425 del sistema integrado previsional argentino, pasando a representar un 8% del PIB en promedio, en conjunto con el perfeccionamiento de los mecanismos de recaudación que han llevado a una significativa disminución en los niveles de evasión.

Ciudad de Buenos Aires el cual variaba entre 0,0% y 11,8% (CABA y Chaco respectivamente) de la base imponible de las contribuciones patronales.

⁴⁹ Ley 24.241

⁵⁰ Ley 23.660

⁵¹ Ley 19.032

⁵² Se planteó que este monto se aumentaría gradualmente hasta alcanzar los \$12.000 en 2022. Además se estableció que este monto se actualizará por IPC desde enero de 2019.

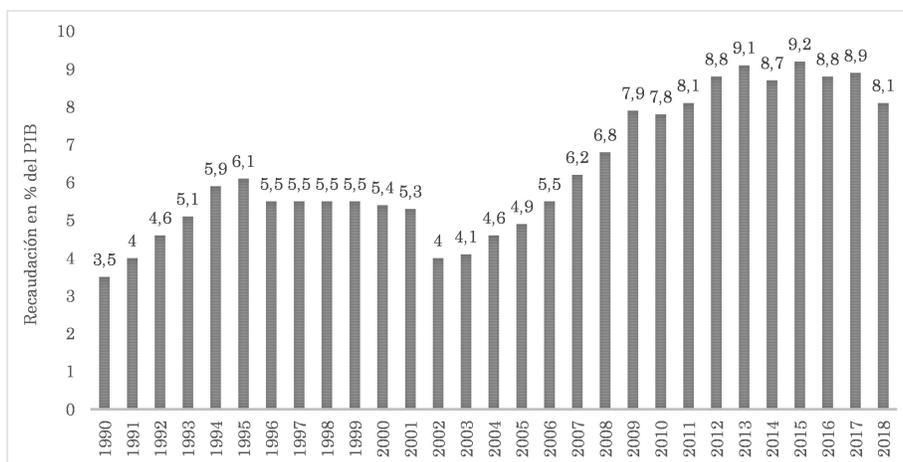
⁵³ Previamente existían dos alícuotas marginales de 17% y 21%. A partir de la mencionada reforma, se estableció un esquema de convergencia gradual entre las dos alícuotas hasta alcanzar una tasa única del 19,5% en 2022.

⁵⁴ El mismo se iría eliminando paulatinamente desde 2019.

Cuadro 3.12

Evolución de la Recaudación de las Cargas Sociales (Aportes y Contribuciones)

En % del PIB



Fuente: Elaboración propia en base a datos del CIAT-BID.

En la mayoría de los estudios de incidencia impositiva, el supuesto usual consiste en imputar toda la carga de este impuesto a los trabajadores⁵⁵, más allá de que legalmente una parte del mismo recaiga sobre los empleadores en términos de cargas patronales. La justificación de este supuesto de traslación total se debe a la relativa inelasticidad de la oferta de trabajo que surge de la evidencia empírica.⁵⁶

Para imputar los aportes personales y las contribuciones patronales al factor trabajo se asignó a cada familia la carga imputada sobre los ingresos laborales declarados en la ENGH.⁵⁷

⁵⁵ Bajo este supuesto de trabajo sólo se toma en cuenta la incidencia de los impuestos al trabajo sobre el mercado laboral formal. Tomando en cuenta la existencia de un mercado laboral informal fuertemente correlacionado con el mercado formal, la incidencia distributiva de los impuestos al trabajo se vería modificada ya que dicha imposición implicaría un salario neto distinto en el mercado formal lo cual impactaría en los salarios ofrecidos en el sector informal. El impacto en la distribución del ingreso se vería afectado debido a asimetría de empleo formal e informal entre deciles que puede verse en el cuadro 7 del anexo.

⁵⁶ En una economía abierta, dada la elasticidad de oferta infinita de los bienes transables y del capital, los precios de los mismos no pueden cambiar ante la imposición al trabajo. En consecuencia, los salarios caen. Dada la movilidad del trabajo entre sectores, el salario cae en todos los sectores independientemente de cual sea el sector gravado.

⁵⁷ La ENGH reporta los ingresos en concepto de trabajo asalariado y por cuenta propia como así también ingresos del trabajo del patrón o empleador. Para el caso de las contribuciones patronales se aplicó la tasa de 17,5% para 5/6 de los asalariados y la tasa de 20,7% al 1/6 restante

Cuadro 3.13**Incidencia de los Aportes Personales y Contribuciones Patronales**

Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Impuetos al Trabajo millones \$	Impuestos al Trabajo % (a)	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	6.148	0,67	1,64	0,41
2	19.279	2,11	3,02	0,70
3	32.347	3,54	4,11	0,86
4	43.728	4,79	5,29	0,91
5	55.636	6,09	6,56	0,93
6	65.010	7,12	7,95	0,89
7	87.454	9,57	9,68	0,99
8	115.119	12,60	12,23	1,03
9	160.744	17,60	16,73	1,05
10	327.962	35,90	32,79	1,10
Total	913.427	100,00	100,00	

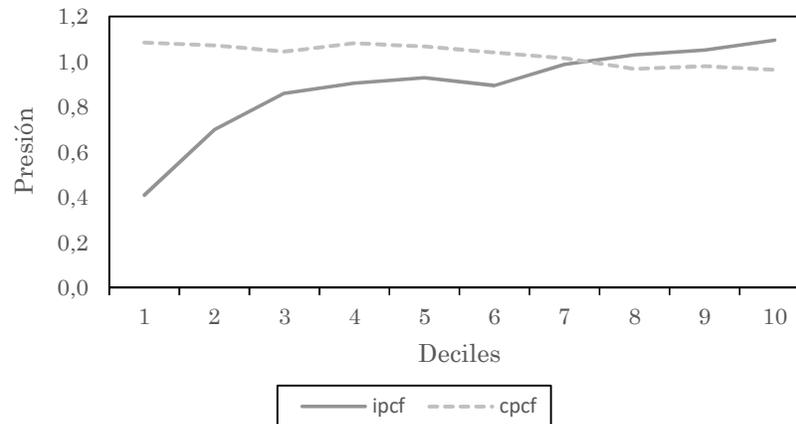
Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	Impuetos al Trabajo millones \$	Impuestos al Trabajo % (a)	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	17.942	1,96	1,81	1,08
2	30.062	3,29	3,07	1,07
3	39.436	4,32	4,13	1,04
4	51.391	5,63	5,20	1,08
5	62.804	6,88	6,44	1,07
6	75.386	8,25	7,93	1,04
7	91.362	10,00	9,85	1,02
8	111.424	12,20	12,60	0,97
9	152.983	16,75	17,10	0,98
10	280.636	30,72	31,86	0,96
Total	913.427	100,00	100,00	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

La Figura 3.10 muestra la progresividad del impuesto al trabajo tomando el ingreso corriente como indicador de bienestar y la leve regresividad del mismo al considerar el consumo como indicador. En el primer caso, la presión impositiva casi uniforme por deciles obedece a que el impuesto al trabajo opera prácticamente como un impuesto proporcional sobre los ingresos, siendo el ingreso por salarios el componente principal de los mismos para la mayoría de la población. Se observa una menor presión en el extremo inferior de la distribución, lo cual puede obedecer a la participación de otras fuentes de ingreso distintas del salario para los individuos afectados (tales como transferencias e ingresos por jubilación o pensión) como así también a la incorporación del mínimo no imponible exento del pago de contribuciones patronales. En el caso del ordenamiento por consumo

per cápita familiar, la presión tributaria es decreciente con el bienestar de la población, transformando al impuesto al trabajo en un impuesto levemente regresivo.

Figura 3.10: Presión tributaria del impuesto al trabajo



IV. INCIDENCIA CONJUNTA DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Finalmente, el siguiente ejercicio consiste en evaluar la incidencia conjunta de los impuestos analizados en el presente trabajo, teniendo en cuenta su ponderación relativa en la recaudación nacional, de modo de tomar conocimiento del efecto que genera el conjunto de estos impuestos sobre la distribución del bienestar. De esta forma, se calculó para cada decil la carga tributaria de la totalidad de los impuestos considerados en las secciones anteriores. A continuación, en el Cuadro 4.1 se muestra la incidencia conjunta de dichos impuestos para ambas variables de bienestar.

Cuadro 3.13

Incidencia conjunta

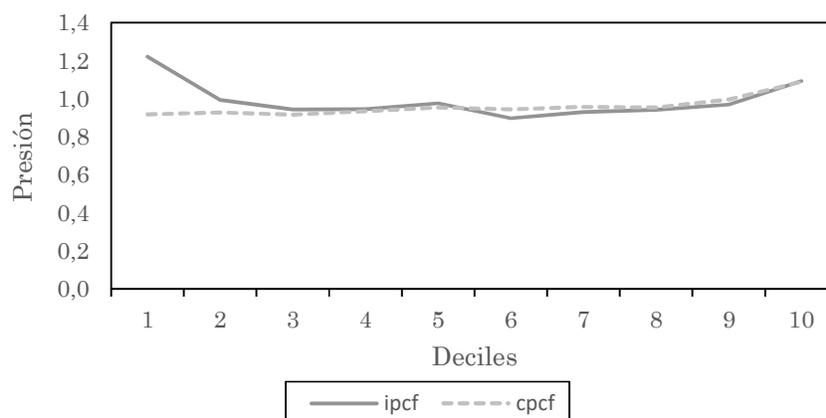
Ordenamiento por ingreso per cápita familiar				
Deciles	Impuestos millones de \$	%	Ingreso % (b)	Presión (a)/(b)
1	69.611	2,01	1,64	1,22
2	104.182	3,00	3,02	0,99
3	134.759	3,88	4,11	0,94
4	173.292	4,99	5,29	0,94
5	222.109	6,40	6,56	0,98
6	247.685	7,14	7,95	0,90
7	312.663	9,01	9,68	0,93
8	399.609	11,52	12,23	0,94
9	562.692	16,22	16,73	0,97
10	1.243.028	35,83	32,79	1,09
Total	3.469.630	100,00	100,00	1,00

Ordenamiento por consumo per cápita familiar				
Deciles	Impuestos millones de \$	%	Consumo % (b)	Presión (a)/(b)
1	57.665	1,66	1,81	0,92
2	98.858	2,85	3,07	0,93
3	131.286	3,78	4,13	0,92
4	168.653	4,86	5,20	0,93
5	213.217	6,15	6,44	0,95
6	259.855	7,49	7,93	0,94
7	327.254	9,43	9,85	0,96
8	416.950	12,02	12,60	0,95
9	591.474	17,05	17,10	1,00
10	1.204.419	34,71	31,86	1,09
Total	3.469.630	100,00	100,00	0,00

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

En la Figura 4.1 se observa que, al ordenar a los individuos por consumo, la incidencia conjunta de los impuestos al consumo y al ingreso, resulta proporcional con una ligera progresividad en el último decil. Al ordenar a los individuos por su nivel de ingresos, se observa un aumento de la regresividad para la cola inferior de la distribución, mientras que nuevamente la presión sobre el último decil se acentúa.

Figura 4.1: Incidencia distributiva conjunta del sistema tributario



V. COMENTARIOS FINALES

Los impuestos al consumo y al ingreso han constituido a lo largo del tiempo tributos claves dentro de la estructura impositiva argentina. Este trabajo analiza la incidencia distributiva de estos impuestos, utilizando la Encuestas de Gastos de los Hogares (ENGH) correspondiente a los años 2017/2018. Se aplica un enfoque de equilibrio parcial y supuestos de traslación estándar, analizando la sensibilidad de los resultados ante distintos indicadores de bienestar.

Los principales resultados obtenidos son los siguientes:

- a. Los impuestos al consumo (IVA e Impuestos Selectivos) resultan regresivos utilizando el ingreso per cápita familiar como indicador de bienestar, revirtiéndose para la mayoría de ellos (IVA, Combustibles, Bebidas Analcohólicas) presentando una incidencia levemente progresiva al utilizar el consumo per cápita familiar como medida del ingreso permanente de las familias.
- b. Alternado los supuestos sobre la evasión, se puede apreciar que el IVA, resulta más progresivo para ambos indicadores de bienestar.
- c. El impuesto a los combustibles resulta claramente progresivo cuando el indicador para medir el bienestar es el consumo per cápita familiar,

mientras que se vuelve proporcional cuando se ordena por ingreso per cápita familiar con una marcada regresividad en la cola superior como inferior.

- d. El impuesto a los cigarrillos es claramente regresivo tomando al ingreso per cápita familiar como indicador de bienestar, mientras que dicha condición se atenúa al elegir el consumo como indicador.
- e. Los impuestos sobre las bebidas alcohólicas y analcohólicas, para el caso del ingreso per cápita familiar muestran una marcada regresividad. Tomando el consumo per cápita familiar como indicador, la tendencia se revierte levemente hacia la progresividad en el caso de las bebidas alcohólicas, mientras que si bien en el caso de las bebidas analcohólicas continúa siendo regresiva dicha tendencia se suaviza.
- f. La presión tributaria para el impuesto a las ganancias de las personas físicas, resulta prácticamente nula o muy baja para toda la distribución, con excepción de los últimos deciles. La fuerte progresividad del impuesto se ve levemente atenuada para el caso del consumo per cápita familiar.
- g. La progresividad o regresividad del impuesto a las ganancias de las empresas depende de las distribuciones de las variables sobre las que se supone que la carga del impuesto recae: consumo, trabajo y capital.
- h. El impuesto al trabajo es progresivo tomando el ingreso corriente como indicador de bienestar, pero resulta levemente regresivo al considerar el consumo como indicador.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Alejo J., Bracco J. y Benzaquén I. (2017) "Midiendo la desigualdad en Argentina desde un enfoque de consumo". LII Reunión Anual - Asociación argentina de Economía Política.
- Artana D., Guardarucci I., Lavigne P., Puig J. y Susmel N. (2015) "El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo". Documento de Trabajo N° 123 FIEL.
- Bachas P., Gadenne L. y Jensen A. (2020) "Informality, Consumption Taxes and Redistribution" Policy Research Working Paper 9267. Development Research Group. World Bank Group
- Becker, Sun y Yannelis (2020) "Corporate Taxes and Retail Prices" Working Paper 27058 <http://www.nber.org/papers/w27058>.
- Cerisoli (2018). "Propuesta de Tasa Uniforme para el IVA: Implicancias sobre la Eficiencia para el Caso Argentino"
- Cetrángolo O., Gómez Sabaini J.C., (2009) "La imposición en la Argentina: un análisis de la imposición a la renta, a los patrimonios y otros tributos considerados directos". CEPAL - Serie Macroeconomía del desarrollo No 84
- Deaton, A. (1997), The analysis of household surveys. Microeconomic analysis for development policy, Washington, The World Bank, Capítulo 3.
- Deaton, A., y Zaidi, S. (2002). Guidelines for constructing consumption aggregates for welfare analysis (Vol. 135). World Bank Publications.
- Diamond, P., y Saez, E. (2011). The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations. *Journal of Economic Perspectives*, 25(4), 165-90
- Engel, E., Galetovic, A y Raddatz C. (1998), "Taxes and Income Distribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic National Bureau of Economic Research", Inc. Working Paper 6828.
- Fernández Felices D., Guardarucci I. y Puig J., (2014). "Incidencia Distributiva del Sistema Tributario Argentino". Departamento de Economía. Universidad Nacional de La Plata.
- Fernández Felices, D. Guardarucci, I. y Puig, J. (2016). "Incidencia Distributiva del Sistema Tributario Argentino," *Revista Estudios Económicos*, VOL. XXXIII, N°67, JULIO- DICIEMBRE 2016.
- French E., Lindner A., O'Dea c. y Zawisza T. (2020) "Labor Supply and the Pension Contribution-Benefit Link".
- Fuest, Peichl y Sieglöcher (2017): "Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany" ifo Working Papers. University of Munich.
- Garriga M. (2019) "Repensando el impuesto al valor agregado" Documento de Trabajo Nro. 33 - Serie Documentos de Trabajo del CEFIP
- Garriga, M., & Rosales, W. (2013). *Finanzas públicas en la práctica. Selección de casos y aplicaciones*. La Plata, Provincia de Buenos Aires: Ediciones Haber
- Gasparini, L, (1998). Incidencia distributiva del sistema impositivo argentino, en *La reforma tributaria en la Argentina*, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas (FIEL).
- Gomez Sabaini J.C., Jiménez J.P., Martner R. (eds.). (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*, Libros de la CEPAL, N° 142, Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2017.

- Gómez Sabaini, J., Santieri J.J. y Rossignolo, D. (2002). “La equidad distributiva y el sistema tributario: un análisis para el caso argentino” CEPAL - SERIE Gestión pública.
- Gómez Sabaini, J., y Rossignolo, D. (2009). Argentina. “Análisis de la situación tributaria y propuestas de reformas impositivas destinadas a mejorar la distribución del ingreso”. OIT oficina Buenos Aires.
- Harberger, A. (1962), “The Incidente of the Corporation Income Tax”, en Journal of Political Economy.
- Henrik Jacobsen K. (2014) How Can Scandinavians Tax So Much?, Journal of Economic Perspectives—Volume 28, Number 4—Fall 2014 Pages 77–98
- Herschel, F. J. (1963). “Política fiscal en la Argentina”, Programa Conjunto de Tributación OEA/ BID, editado por Consejo Nacional de Desarrollo, Buenos Aires (Vol. VI).
- Hines (2020): “Corporate Taxation and the Distribution of Income”. Working Paper 27939 <http://www.nber.org/papers/w27939>.
- Ministerio de Hacienda de la Nación. (2018): “La Reforma Tributaria Argentina de 2017”
- Keen M., y Slemrod J. (2021). “Rebellion, Rascals, and Revenue: Tax Follies and Wisdom Through the Ages”. Princeton University Press.
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G., y Poterba, J [Editors]. (2011). “Tax by Design: The Mirrlees Review.” Oxford: Oxford University Press.
- Musgrave R. (1990), “Horizontal equity, once more” National Tax Journal, Vol. 43 no 2, pp.113-22
- Piketty T. (2014). “El capital en el siglo XXI”, Le capitales au siècle XXI.
- Rossignolo, D. (2015). “Impactos sobre la equidad de los cambios en la política tributaria. Sugerencias de reformas para mejorar los efectos redistributivos del sistema impositivo en Argentina”, Papeles de Trabajo, 9 (15), pp. 224-261.
- Rossignolo, D. (2016). “The Impact of Taxes and Expenditures on Poverty and Income Distribution in Argentina”. CEQ Working Paper, No. 45, CEQ Handbook.
- Ruud, Klemm y Perry (2021): “Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed.” Washington, DC: International Monetary Fund.
- Santiere, J. J. (1989). “Distribución de la carga tributaria por niveles de ingreso”. Programa de asistencia técnica para la gestión del sector público argentino, Banco Mundial 2712 AR, Buenos Aires
- Shoven, J., & Whalley, J., (1992). “Applying General Equilibrium”, Cambridge: Cambridge University Press.
- Valente (2016). “Impuesto a las Ganancias en Argentina: Incidencia Distributiva y Propuestas de Reforma”

ANEXO

Cuadro 1

Estructura de consumo por deciles en proporción del consumo total

(En porcentajes)

Deciles	Consumo Tasa General	Consumo Exentos	Consumo Tasa Reducida
1	75,49	4,58	19,92
2	77,20	4,67	18,13
3	78,38	5,02	16,61
4	79,68	6,04	14,28
5	80,92	6,37	12,71
6	80,80	6,28	12,92
7	79,57	8,32	12,10
8	81,27	7,56	11,17
9	80,34	9,41	10,24
10	79,18	11,39	9,43
Total	79,60	7,82	12,58

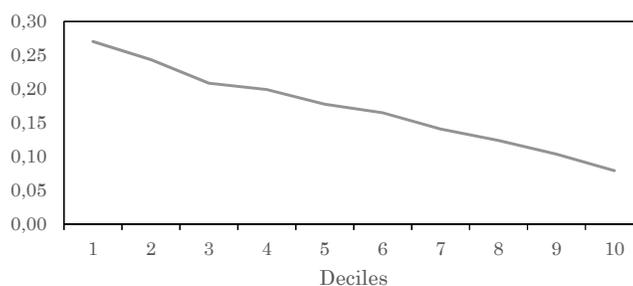
Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

Estructura de consumo por deciles en proporción al tipo de consumo

Deciles	Consumo Tasa General	Consumo Exentos	Consumo Tasa Reducida	Consumo Per cápita
1	1,58	0,70	2,93	1,81
2	2,85	1,55	4,71	3,07
3	3,83	2,50	5,74	4,13
4	5,12	3,31	6,78	5,20
5	6,33	4,40	7,94	6,44
6	7,98	6,65	8,80	7,93
7	10,05	8,37	10,51	9,85
8	12,77	11,35	12,70	12,60
9	17,67	16,96	15,26	17,10
10	31,82	44,19	24,64	31,86
Total	100	100	100	100

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018

Figura 1: Curva de Engel de Informalidad (IEC)



Cuadro 2

Alícuotas de Impuestos sobre los combustibles líquidos

y al dióxido de carbono para el año 2018

(Montos en pesos por Litro)

Concepto gravado	I Trimestre			II Trimestre			II Trimestre		
	Impuesto sobre los Combustibles Líquidos		Impuesto al Dióxido de Carbono	Impuesto sobre los Combustibles Líquidos		Impuesto al Dióxido de Carbono	Impuesto sobre los Combustibles Líquidos		Impuesto al Dióxido de Carbono
	Monto Fijo	Monto Fijo Tratamiento Diferencial	Monto Fijo	Monto Fijo	Monto Fijo Tratamiento Diferencial	Monto Fijo	Monto Fijo	Monto Fijo Tratamiento Diferencial	Monto Fijo
NAFTA hasta 92 RON	7,177	-	0,44	7,804	-	0,478	8,903	-	0,545
NAFTA de más de 92 RON	7,177	-	0,44	7,804	-	0,478	8,903	-	0,545
NAFTA virgen	7,177	-	0,44	7,804	-	0,478	8,903	-	0,545
GASOLINA natural	4,426	-	0,505	4,813	-	0,549	8,903	-	0,545
SOLVENTE	7,177	-	0,44	7,804	-	0,478	8,903	-	0,545
AGUARRAS	7,177	-	0,44	7,804	-	0,478	8,903	-	0,545
GAS OIL	4,426	2,396	0,505	4,813	2,605	0,549	5,491	2,972	0,626
DIESEL OIL	4,426	2,396	0,505	4,813	2,605	0,549	5,491	2,972	0,626
KEROSENE	4,426	2,396	0,505	4,813	2,605	0,549	5,491	2,972	0,626

Fuente: AFIP

Cuadro 3

Alícuotas de Impuestos Internos al Tabaco

(Montos en pesos)

Concepto gravado	Unidad de medida	Alícuota	Monto Fijo I Trimestre 2018	Monto Fijo II Trimestre 2018	Monto Fijo III Trimestre 2018
Cigarrillos	Paquete o envase de 20 unidades	70%	29,87	32,48	37,05
Cigarros.	Por unidad	20%	10,67	11,6	13,23
Cigarritos.	Paquete o envase de 20 unidades	20%	21,34	23,21	26,48
Tabaco Para ser consumido	50 gramos o porción	70%	42,68	46,41	52,94

Fuente: AFIP

Cuadro 4

Alícuotas de Impuestos Internos a las Bebidas Alcohólicas y Analcohólicas

Concepto gravado	Alícuota Legal	Alícuota Efectiva
Vinos	0%	0%
Champañas	0%	0%
Whisky	26%	35,1%
Coñac. Brandy, ginebra, pisco, tequila, gin, vodka o ron	26%	35,1%
1ª clase, de 10º hasta 29º y fracción	20%	25%
2ª clase, 30º y más	26%	35,1%
Cerveza elaboradas artesanalmente por PyMEs	8%	8,7%
Resto de cervezas	14%	16,3%
Bebidas Analcohólicas	8%	8,7%
Agua Mineral	4%	4,2%

Fuente: AFIP

Cuadro 5

Deducciones Impuesto a las Ganancias Personas Físicas

(Montos en pesos)

Deducciones	2018
Ganancias No Imponibles	66.917,91
Deducción por carga de familia	
<i>Conyuge</i>	62.385,20
<i>Hijo</i>	31.461,09
Deducción especial - <i>Autónomos</i>	133.835,82
Deducción especial - <i>Relación de Dependencia</i>	321.205,97

Fuente: AFIP

Cuadro 6

Escalas Impuesto a las Ganancias Personas Físicas

Más de \$	A \$	Suma fija \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
-	25.754	-	5	-
25.754	51.508	1.287,70	9	25.754
51.508	77.262	3.605,56	12	51.508
77.262	103.016	6.696,04	15	77.262
103.016	154.524	10.559,14	19	103.016
154.524	206.032	20.345,66	23	154.524
206.032	309.048	32.192,50	27	206.032
309.048	412.064	60.006,82	31	309.048
412.064	en adelante	91.941,78	35	412.064

Fuente: AFIP

Cuadro 7

Distribución de la participación del empleo formal e informal

Deciles	Formal	Informal
1	0,23	0,77
2	0,31	0,69
3	0,40	0,60
4	0,49	0,51
5	0,56	0,44
6	0,66	0,34
7	0,68	0,32
8	0,77	0,23
9	0,81	0,19
10	0,89	0,11

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la ENGH 2017/2018