

DESCENTRALIZACIÓN FISCAL II
“La propuesta sobre el nuevo sistema tributario provincial” *

por Dr. Horacio L. P. Piffano
Universidad Nacional de La Plata, Abril, 2003
piffano@fibertel.com.ar

Contenido *

En el trabajo se exploran diversas alternativas tributarias para los gobiernos provinciales, examinando virtudes y defectos de cada tipo de impuesto a partir de un conjunto de atributos a tener en cuenta a la hora de efectuar recomendaciones de política sobre el diseño del sistema tributario subnacional. La selección final del menú tributario estará supeditada a los *trade off* que el decisor de la política pública habrá de establecer entre objetivos diversos, ligados a los aludidos atributos. Teniendo en cuenta la finalidad principal del trabajo, se sugiere finalmente un menú tributario - con impuestos que habrán de operar necesariamente sin controles (o ajustes) en frontera – que prioritariamente aseguren un razonable rendimiento tributario, permitan un efectivo cumplimiento del principio de correspondencia fiscal, resulten de bajo costo de administración y cumplimiento, y en lo posible minimicen su costo en bienestar. La propuesta es examinada a la luz de la experiencia internacional.

* Trabajo elaborado dentro del proyecto “Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal. Una propuesta de reforma del régimen de coparticipación federal de impuestos en la Argentina”, Departamento de Economía, UNLP, patrocinado por la Tinker Foundation.

Palabras clave: Federalismo Fiscal, Tributación Óptima, Asignación de Potestades Tributarias a los Gobiernos Subnacionales.

Código (JEL): H2, H7, R5

Abstract *

The paper explores taxation alternatives for provincial governments, trying to identify virtues and defects of each type of taxation, on the basis of several attributes that should be taken into account while trying to suggest policy recommendations for sub-national tax structure design. The choice among several tax-menus will be the result of trade off that policy maker should have to decide. In view of the principal aim of the paper - dealing with taxes that should have to operate without border controls (no frontier adjustments or refunds) – the author suggests a menu that assures a reasonable tax revenue level, makes fiscal correspondence principle effective and, produces low administrative and compliance costs. The pursue of all these main objectives causing minimum welfare losses. The proposal is finally evaluated through the review of international taxation experiences.

* Paper written for the project “Regional Disparities and Fiscal Federalism: A proposal for the Reform of the Argentine Revenue Sharing System”, Department of Economics, UNLP, sponsored by the Tinker Foundation.

Key Words: Fiscal Federalism, Optimal Taxation, Tax Assignments to Sub-national Governments.

Code (JEL): H2, H7, R5

DESCENTRALIZACIÓN FISCAL II

“La propuesta sobre el nuevo sistema tributario provincial”

por **Dr. Horacio L. P. Piffano**¹
Universidad Nacional de La Plata
Abril, 2003
piffano@fibertel.com.ar

Introducción

De acuerdo con el examen de la experiencia comparada internacional y las disposiciones constitucionales que regulan la asignación de potestades tributarias a los niveles nacional y provinciales de gobierno en Argentina, es posible identificar algunas variantes o modelos alternativos de imposición provincial, combinando con distinto grado de intensidad la participación de los gravámenes directos e indirectos². Para delinear tales menús tributarios, resulta necesario pasar revista a los impuestos que usualmente han sido instrumentados o sugeridos en la literatura para asignar a los gobiernos provinciales o estatales. Muchas de las sugerencias y experiencias internacionales que se habrán de analizar seguidamente, no han sido tenidas muy en cuenta en la evolución del proceso del federalismo fiscal argentino que, por otra parte, tampoco se ha ceñido a su diseño constitucional original de 1853. El análisis debe intentar distinguir las virtudes y los defectos de cada alternativa, con vistas a adoptar una decisión final sobre qué impuestos recomendar para el nivel provincial de gobierno. Se espera que las recomendaciones finales habrán de contribuir al perfeccionamiento del pacto fiscal federal que el nuevo gobierno deberá impulsar, a la luz de las disposiciones constitucionales, luego de la reforma de 1994, y de los pactos preexistentes³.

El trabajo se organiza de la siguiente manera. En un primer capítulo se analizan las virtudes y defectos de cada alternativa tributaria de una lista de tributos seleccionados por el autor, teniendo en cuenta las recomendaciones que la literatura y los expertos han planteado como posibles de asignar a los gobiernos provinciales. En el segundo capítulo se presenta un estudio comparado de la situación registrada en un conjunto seleccionado de países, entre los cuales figuran países federales y también unitarios, con relación a la asignación de potestades tributarias a los gobiernos subnacionales (regionales y locales). Ambos capítulos contienen varios apéndices, en los que se efectúan tratamientos algo más detallados de algunos puntos desarrollados en el cuerpo principal del trabajo. Finalmente, el capítulo 3 se dedica a las conclusiones y recomendaciones.

Capítulo 1. Virtudes y defectos de las alternativas tributarias

Para una visión general de los “pros” y los “contras” de cada uno de los impuestos usualmente empleados por los gobiernos provinciales y los recomendados en la literatura específica y por los expertos en la materia, se analizan a continuación los siguientes tributos:

¹ El autor desea dejar expresa mención de su agradecimiento a los comentarios y sugerencias recibidas de parte del Lic. Diego Fernández Felices, que han inducido a mejorar una versión preliminar de este trabajo. Asimismo, los comentarios recibidos de parte de los participantes del Seminario Interno del Departamento de Economía de la UNLP, Atilio Elizagaray, Gonzalo Fernández, Marcelo Garriga y Alberto Porto. La responsabilidad de lo vertido en el documento, es no obstante exclusiva del autor.

² La Constitución Nacional de Argentina en la asignación de potestades tributarias a los gobiernos nacional y provinciales utiliza la clasificación de los impuestos en directos e indirectos. Para un examen de las normas constitucionales sobre la asignación de las potestades fiscales a los distintos niveles de gobierno, ver Piffano, H. (1998a)

³ El más reciente el celebrado el 27 de febrero de 2002, ratificado por la Ley Nacional N° 25.570.

- Impuesto a los Ingresos Brutos (IIB);
- Impuesto a las Ventas Bi-etápico Mayorista-Minorista (IVBMM);
- Impuesto a las Ventas Minoristas (IVM);
- IVA Provincial (o IVA Subnacional del tipo Destino Pago Diferido) (IVAP);
- Impuesto de Patentes o por Módulos para Pequeños Contribuyentes (IP);
- Impuesto al Cash-Flow o Flujo Neto Empresario (ICF);
- Impuesto Provincial a las Ganancias (o al Ingreso Consumido de Personas Físicas) (IGP);
- Impuesto a los Consumos Específicos (Internos) (IIC);
- Impuesto al Uso de los Combustibles (IUC);
- Impuesto Inmobiliario (II);
- Impuesto Automotor (IA);
- Impuesto (o Alícuota Adicional) a los Bienes Personales (IABP);
- Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB);
- Impuesto a las Ganancias de Capital (IGC)

El análisis intenta sistematizar los efectos esperados de cada modalidad tributaria sobre la base del siguiente conjunto de atributos:

- Eficiencia asignativa
 - Eficiencia estática (Incidencia diferencial sobre precios relativos de bienes, servicios y factores)
 - Eficiencia dinámica (Incidencia sobre las decisiones intertemporales del consumo o el ahorro y la inversión)
 - Efectos sobre el Comercio Interno (Incidencia sobre el intercambio de bienes y servicios dentro de la federación)
 - Efectos sobre el Comercio Exterior (Incidencia sobre el intercambio de bienes y servicios con el resto del mundo)
 - Efectos sobre las decisiones colectivas (Incidencia sobre la percepción de los ciudadanos respecto a los costos de oportunidad de sus demandas por bienes públicos provinciales)
- Equidad distributiva (Efecto sobre la equidad vertical)
- Estabilidad o Rol como estabilizador o desestabilizador (prociclicidad) de la actividad económica
- Eficacia (Rendimiento, potencial y efectivo)
- Eficiencia-x (Costo de Administración para el Fisco y de Cumplimiento para los Contribuyentes)

El orden de los atributos listados, no indica preferencias, ordinalidad o prioridades entre ellos. Todos son los atributos generalmente citados por los académicos y expertos estudiosos de las modalidades tributarias para los gobiernos provinciales. Resulta obvio que la selección final del menú tributario dependerá de la relativa ponderación que cada evaluador asigne a cada atributo. Y tal selección dependerá asimismo del objetivo principal y los secundarios perseguidos en el pertinente diseño. De esto se deduce que algunos *trade off* entre objetivos deberán asumirse en el caso de conflictos evidentes. Todos estos atributos de alguna manera deben estar subordinados a la característica usual y central de una federación, que implica el reconocimiento de regiones autónomas operando en un mercado común, sin controles en el tránsito interior de bienes, servicios y personas.

Con respecto al objetivo principal perseguido en nuestro caso y dado el actual sistema tributario (nacional y provincial) a partir del cual se debiera imaginar una posible reforma, la selección final dependerá mayormente de sus virtudes con respecto al cumplimiento del principio de correspondencia fiscal (Eficiencia en los procesos de elección pública), rendimiento potencial y efectivo (Eficacia), y el costo de administración y cumplimiento tributario (Eficiencia-x), sin descuidar o al menos tener presente no obstante los costos en bienestar (en términos de eficiencia estática y dinámica y de equidad vertical) que pudieran ser causados por los mismos.

Una advertencia final se impone antes de proceder al análisis subsiguiente. En primer lugar, el diseño de un sistema tributario, como toda decisión en el campo de las políticas públicas, debe lograr los *trade off* a que se hizo referencia previamente. Ello implica que la selección del menú tributario puede incluir impuestos donde, por ejemplo, resulte inevitable generar carga excedente. El punto a discutir en tal caso, es si se dispone de otro impuesto alternativo que generando similar rendimiento reduzca o anule tal carga excedente. Lamentablemente, los impuestos muy eficientes son pocos y suelen ser explotados en su máxima potencialidad por los gobiernos.

En segundo lugar, las virtudes de un impuesto en cuanto a sus características “técnicas” pueden no coincidir con la percepción de su “razonabilidad” por parte del votante mediano. Si las decisiones sociales son determinadas por las preferencias del votante mediano, resulta claro que los gobernantes habrán de seguir las señales de sus preferencias, las que habrán luego de confirmarse a través de las elecciones. Aún cuando este resultado pueda ser calificado de inconveniente por expertos tributaristas.

Finalmente, el diseño tributario no está exento del determinante político que plantean los grupos de influencia. Los sistemas tributarios y todas las políticas públicas que instrumentan los gobiernos, pueden estar fuertemente influidos por los grupos de presión. Los equilibrios políticos (equilibrios de Nash) que implican soluciones de compromiso que dejan relativamente conforme a los jugadores con poder de amenaza en el acuerdo social, habrán de sesgar los diseños a pautas que pueden estar lejos de los equilibrios pareto eficientes o de equidad recomendados por la teoría normativa.

Las sugerencias finales que habrán de formularse en este trabajo, por lo tanto, deberán apuntar a resolver el diseño tributario subnacional sobre las prioridades antes indicadas, intentando generar sistemas que razonablemente mejoren el bienestar y resulten políticamente viables. Respecto a la viabilidad política, sin embargo, poco se podrá adelantar en este documento, en tanto ella queda supeditada a los resultados de los ejercicios de simulación y los impactos relativos sobre las finanzas de las jurisdicciones partícipes del acuerdo federal, estimaciones que se desarrollan en otro documento del proyecto en curso.

1.1. Eficiencia asignativa

1.1.1. Eficiencia estática (Incidencia diferencial sobre precios relativos de bienes, servicios y factores)

Los impuestos en cascada (“*turnover tax*”) como Ingresos Brutos, han sido calificados como altamente distorsivos, encareciendo relativamente los precios finales de los bienes con mayor concentración de valor agregado en las primeras etapas del proceso productivo, alentando a la integración vertical.

Las reglas tradicionales de tributación óptima han sugerido - para una situación ideal de un mundo con mercados competitivos perfectos y de bienes y servicios gravables sin exclusiones - el gravar con tasas uniformes exclusivamente a los bienes y servicios de consumo final y/o al valor agregado, evitando gravar los consumos intermedios. No obstante, ante la imposibilidad de gravar a todos los bienes (sea por razones teóricas - como el caso del ocio - o de administración tributaria), en el caso de bienes gravables sustitutos de los no gravables, se ha sugerido emplear la “regla de

Ramsey”, que implica gravar a los bienes y servicios con tasas diferenciales en forma inversamente proporcional a las elasticidades-precio de sus demandas (de manera de lograr reducciones proporcionales en las cantidades transadas). Esta regla pretende minimizar el costo en bienestar (carga excedente) de los impuestos, aunque naturalmente no los anula. Propositiones posteriores (Corlett y Hague) sugieren, asimismo, gravar con tasas mayores a los bienes y servicios complementarios del ocio o de aquellos bienes no gravables. Estas recomendaciones han inducido a Ahmad and Stern (1991), en su análisis sobre las propiedades deseables para el IVA, a afirmar que “Una ventaja que *no* debe reclamársele al IVA es la uniformidad. No existe nada en la lógica del IVA que requiera uniformidad...”; “...tampoco la teoría sugiere que la uniformidad sea una propiedad deseable de un sistema impositivo indirecto, excepto bajo circunstancias bastante especiales. Los argumentos más persuasivos a favor de la uniformidad son administrativos”. En el Apéndice 1 se presenta un desarrollo de las reglas aquí comentadas⁴.

La literatura sobre tributación óptima, sin embargo, ha ido evolucionando con la incorporación de otro tipo de recomendaciones. Por ejemplo, aportes de la década de los ochenta han cuestionado las reglas tradicionales arrojando dudas sobre la validez de las mismas bajo determinadas circunstancias, especialmente referidas a los valores que asuman las elasticidades-precio cruzadas de los bienes (ver Dixit, 1975; Schenone, O., Rodríguez, C. y Mantel, R, 1985). Asimismo, se han sugerido modificaciones cuando se tienen en cuenta la existencia de mercados imperfectos, la existencia de externalidades, o se introducen supuestos de incertidumbre, de ponderaciones distributivas, se computan costos de administración o de evasión, etc.

Como reconocen asimismo Ahmad and Stern (1991), la aplicación de reglas como las de Ramsey, sin embargo, acarrea problemas difíciles de resolver a nivel administrativo. En la práctica de la administración tributaria, resulta imposible imaginar esquemas tributarios que cuenten con la información necesaria para los tratamientos diferenciados entre bienes y servicios, ajustados a los distintos tipos de demanda de los consumidores – con elasticidades-precio directas y cruzadas diferentes entre sí –. En realidad, estas recomendaciones no suelen ser utilizadas por los hacedores de política, registrándose no obstante casos en los que ellas se aplican en la resolución de ciertos esquemas tarifarios diseñados bajo enfoques de equilibrio parcial⁵. También en los casos donde resulta evidente la existencia de externalidades, y donde el criterio *pigouiano* requiere internalizar a las mismas; y, finalmente, en los referentes a los bienes y servicios meritorios.

Por lo tanto, si bien desde el ángulo teórico la diferenciación de alícuotas puede ser sustentada sobre bases de eficiencia económica, en el diseño práctico de los sistemas tributarios parece improbable, sino imposible, que se esté en condiciones de poder ser implementadas administrativamente. Por estas razones prácticas o de administración tributaria, muchos expertos coinciden en evitar tratos discriminatorios entre bienes y servicios, manteniendo la “neutralidad” en el diseño de las alícuotas, salvo que se cuente con respaldo empírico específico y evidente de la necesidad de un trato diferencial⁶. En particular, si el financiamiento del gobierno plantea la necesidad de establecer nuevos impuestos o aumentar las alícuotas de los existentes, la regla de Ramsey (suponiendo que el subconjunto de los bienes y servicios sustitutos entre sí son los relevantes a gravar en la economía), indicaría como ventajoso gravar con mayor peso a los bienes o servicios con evidente muy baja elasticidad-precio de la demanda, cuando ello fuera de fácil demostración. La carga excedente del sistema tributario se minimizaría, siguiendo este criterio.

⁴ Comentarios de Diego Fernández Felices (UNLP) sobre una versión preliminar de este trabajo y también de Alberto Porto, han sugerido muy atinadamente efectuar estas aclaraciones.

⁵ Por ejemplo, en el diseño de esquemas tarifarios de algunos servicios públicos, como la electricidad.

⁶ El fijar como principio general de administración tributaria la uniformidad de alícuotas, constituye asimismo una barrera de contención al accionar de los lobbies sectoriales en su intento de lograr ventajas fiscales (gasto tributario). Razones prácticas de “economía política” sugieren la conveniencia de no dejar en manos de los funcionarios de turno el fijar sistemas de alícuotas diferenciales motivados por razones de difícil corroboración empírica, habilitando márgenes importantes para el accionar de dichos lobbies. Se vuelve sobre esto al tratar Costos de Administración y Cumplimiento Tributario.

Finalmente, la recomendación de no gravar a los bienes intermedios, proviene del resultado conocido como *teorema de la eficiencia productiva*, probado en el artículo pionero de la teoría de la imposición óptima de Diamond y Mirrlees (1971)⁷. Desarrollos modernos, no obstante, han cuestionado esta recomendación en presencia de mercados imperfectos.

En efecto, sobre la no-conveniencia de gravar consumos intermedios existen planteos en la literatura respecto a que, por el contrario, sería eficiente gravar bienes intermedios cuando los productores de estos bienes detentan poder de mercado. En tal sentido, Myles (1989, 1996) planteó estas dudas para el caso en el que el gobierno estableciera un impuesto *específico* sobre industrias verticalmente relacionadas, en el cual solo una de ellas resulte imperfectamente competitiva u oligopólica, demostrando que bajo determinadas circunstancias y en base a tales supuestos de mercado, los bienes intermedios debían ser gravados. Colangelo, G. y Galmarini, U. (2001) hicieron luego extensivo estos resultados al caso de un impuesto *ad valorem*. La conclusión a la que se arriba es que un impuesto al valor agregado no es mejor que un impuesto en cascada cuando los productores de insumos tienen poder de mercado y están protegidos de la existencia de sustitutos cercanos (y donde, en consecuencia, el precio se aparta sensiblemente del costo marginal). El IVA en cambio es preferible cuando existe suficiente sustitución entre insumos o cuando los productores de insumos son razonablemente competitivos.

Hechas estas aclaraciones, en los comentarios que siguen se asumirá como conveniente no gravar a los consumos intermedios – lo que implica suponer la existencia de mercados razonablemente competitivos – y como neutrales o no distorsivos a los que gravan con alícuotas uniformes a los bienes – lo que implica asumir el enfoque “administrativo” antes mencionado -. Sin embargo, en cada caso en particular se deberán tener presentes las limitaciones que plantean estos criterios.

En el año 1993, el Pacto Fiscal II intentó reducir el efecto distorsivo usualmente denunciado para el IIB, mediante la eliminación de la base a las actividades agropecuarias y a la industria manufacturera, así como al sector financiero, para de esta manera confluir a un Ventas Minoristas. No obstante, la evolución experimentada, en algunos casos con marchas y contramarchas, ha conducido a un mosaico de situaciones diferentes entre provincias⁸.

En vista de esta situación, algunos expertos han sugerido como solución intermedia entre el IIB y el IVM, o alguna variante del IVA subnacional, el establecer el Impuesto Bietápico Mayorista-Minorista⁹. La propuesta sugiere tomar el pago del impuesto a nivel mayorista como pago a cuenta, acreditable a nivel minorista ante el pago en esta etapa final. Se espera de esta forma reducir el grado de distorsión al eliminar etapas anteriores, aunque no se evitaría gravar ciertos consumos intermedios, como en el caso del Impuesto a las Ventas Minoristas según se explica luego.

⁷ En el Apéndice 2 se simulan los efectos de los impuestos multifásicos sobre las transacciones. Se incluye asimismo el caso del impuesto al *cash-flow* empresario (el Hall-Rabushka sobre firmas).

⁸ Mas aún, con posterioridad al cumplimiento del aludido “Acuerdo Fiscal”, algunas provincias que eximieron del gravamen a la industria manufacturera, mantuvieron el mismo para el caso de bienes que no siendo fabricados dentro del territorio provincial, son vendidos dentro de su territorio. De esta manera, el impuesto opera como una especie de aduana interior, circunstancia que viola en forma vedada a la Constitución Nacional, generando distorsiones de precios según el origen del bien. En Estados Unidos de América, los estados suelen gravar a los bienes de procedencia de otros estados con los impuestos por uso (“*use taxes*”). Por similares razones constitucionales que la Argentina, la Suprema Corte de ese país ha fijado la doctrina de que tales gravámenes sólo son admisibles cuando el vendedor demuestra poseer un “nexo” en el estado que impone el tributo (sucursal, representante) (ver McLure, C., 1999).

⁹ La propuesta fue elaborada por un equipo de tributaristas contratados por el PNUD para la Provincias de Buenos Aires (Proyecto ARG/93/009) (ver Gómez Sabaini, J. C. y Gaggero, J., 1997). Las ventas mayoristas a los minoristas serían gravadas por una alícuota estimada entre 1,5% y 2,5%, en tanto que las ventas minoristas los serían con una tasa del 3,50% al 4,05%; la alícuota correspondiente a las ventas de los mayoristas a los consumidores finales sería del 6%. Se propone adicionalmente que se grave en Aduana con el 6% la importación de bienes de consumo final.

El IVA en su “versión subnacional” del tipo Destino Pago Diferido, no obstante, plantea serios inconvenientes de administración (aspecto que se desarrolla en detalle más adelante), debido al posible fraude en los destinos, circunstancia que induce a predecir efectos distorsivos que no se presentan en el caso del IVA Destino instrumentado a nivel nacional (con controles en frontera). Varias han sido las propuestas de diversos expertos para evitar esto, sin llegar a resolver la cuestión central¹⁰. El IVA destino de poder ser administrado genera trato neutral entre actividades (salvo la existencia de alícuotas diferenciales no fundadas estrictamente en principios de eficiencia¹¹).

El Impuesto a las Ventas Minoristas ha sido objeto de muchas críticas en la literatura¹². En teoría el IVM debería gravar las ventas finales destinadas al consumo y producir el mismo rendimiento tributario que el IVA, con la diferencia de gravar al valor agregado al momento de la última etapa del proceso productivo, en tanto el IVA grava el valor agregado total en forma parcial a lo largo de las sucesivas etapas de dicho proceso.

Ahora bien, en el mundo real, el IVM grava algo más que el consumo final. Usualmente resulta dificultoso evitar el gravar consumos intermedios¹³. En el supuesto caso de un escenario de competencia perfecta en todos los mercados, dos métodos han sido sugeridos para solucionar este problema. Uno es diferenciar a los “comerciantes registrados” de los “comerciantes no registrados”, permitiendo a los primeros deducir como crédito fiscal los débitos fiscales contenidos en sus facturas de compra. La otra alternativa, es identificar el “uso” de los bienes por el comprador y gravar exclusivamente los bienes que son destinados al consumo final. Ninguna de las dos alternativas es perfecta; especialmente la última debido a la muy conocida dificultad de rastrear el destino real de los bienes o la etapa final de la cadena producción – consumo. Por otro lado, en la primer alternativa las firmas pueden efectuar simulaciones fraudulentas, cuando ellas efectúan ventas para consumo final y para consumo intermedio al mismo tiempo. Sobre el tema de evasión nos dedicamos más adelante cuando se analice el atributo de costos de administración.

El Impuesto de Patentes o por Módulos resulta neutral, por cuanto el gravamen no tiene relación con la magnitud de las transacciones o el nivel de producción, sino que depende de una cierta categorización del negocio, a partir de determinados parámetros que identifican su tamaño y capacidad contributiva, ligada a la actividad comercial o productiva desarrollada.

El Impuesto al Cash-Flow Empresario, en la medida que sea acompañado por un Impuesto al Salario (como es el caso de un Impuesto del tipo Hall-Rabushka (1985) sobre personas físicas), es también neutral, pues grava el valor agregado de las firmas neto del componente salarial¹⁴. Si no fuera acompañado por un impuesto que grave al componente salarial del valor agregado, es claro que generaría una distorsión en los retornos netos de los factores productivos.

El Impuesto Provincial a las Ganancias¹⁵ – definido como un Impuesto que grava el ingreso destinado al consumo de las personas físicas – es neutral, pues todos los componentes del valor agregado que ingresan al bolsillo de los propietarios de los factores destinados al consumo, son

¹⁰ Volvemos sobre este tema al tratar Costos de Administración. Para un examen de las alternativas de IVAs sub-nacionales sugeridos en la literatura específica, ver Piffano, H. (2003a).

¹¹ Remitimos al lector a lo explicado previamente sobre reglas de tributación óptima.

¹² Ver particularmente Cnossen, S. (1987 y 2002) y McLure, C. (1999).

¹³ Estimaciones para el Retail Sales Tax en EUA han medido en un 40% del rendimiento tributario proveniente de ventas para consumos intermedios (ver Gale, W., 1998 y Gale, W. G. y Holtzblatt, J., 2002).

¹⁴ Existen varias propuestas similares de este tipo de imposición a nivel internacional, entre ellas: la del “Cash-flow Alternative” del Tesoro de E.U.A., (1977), la del “R+F Tax” de la Meade Commission (1978), la propuesta de Aaron y Galper (1985), la del “X-Tax” de Bradford (1986), la de “Hybrid Consumption Tax” de McLure, Mutti, Thuronyi y Zodrow (1990), la del “Flat Tax” de Hall y Robushka (1995) y la del “Unlimited Saving Allowance Tax System” de los legisladores americanos Nunn y Dominici (1995). Para detalles de estas modalidades tributarias y referencias, ver McLure, C. y Zodrow, G. (1996). Una explicación resumida de las mismas se encontrará también en Piffano, H. (1999d).

¹⁵ Ver Piffano, H. (1994).

gravados, incluso el ingreso de los trabajadores del sector público, cuyo valor agregado no es alcanzado por el IVA.

La existencia de un IVA Consumo o un Ventas Finales y de un Impuesto Provincial a las Ganancias, implica una suerte de sobre imposición¹⁶ – en sentido de mayor carga tributaria - sobre una misma exteriorización de la riqueza privada. El IVA grava el valor agregado al momento de su devengamiento, el Ventas Finales - por el monto “agregado” del valor agregado total - lo grava al momento del traspaso de los bienes y servicios a los consumidores finales; en tanto el impuesto a las ganancias lo hace al momento del ingreso de la retribución correspondiente al factor.

Los Impuestos Específicos (como los Impuestos Internos) en principio y teniendo en cuenta las aclaraciones formuladas en cuanto a las reglas de tributación óptima, son distorsivos, salvo que graven consumos a los que deliberadamente se trata de desalentar por razones meritorias (bienes malos) (cigarrillos y bebidas alcohólicas) o por considerar que generan externalidades negativas de algún tipo (*green taxes* o impuestos verdes). Asimismo, si el subconjunto de bienes gravados por estos impuestos se asumen homogéneamente con elasticidades-precio bajas relativamente respecto del resto de bienes considerados asimismo como sustitutos de los primeros, la regla de Ramsey avalaría este trato diferencial.

El Impuesto al Uso de los Combustibles puede llegar a entenderse como distorsivo – nuevamente sujeto a las consideraciones ya efectuadas previamente sobre reglas de tributación óptima -, si se considerada al combustible gravado como insumo intermedio para muchas actividades, pues el destino o el tipo de uso de los combustibles – en sus variadas modalidades - resulta imposible de identificar administrativamente, a costos razonables. Ahora bien, si se considera a este impuesto como un sustituto del cargo al usuario por el beneficio que ellos obtienen por el uso de los caminos, podría considerarse un impuesto neutral destinado a recuperar costos de los usuarios. De manera que en la medida que la carga del impuesto estuviere en correspondencia con el costo de construcción y mantenimiento de los caminos a los que los usuarios hacen incurrir, el impuesto sería neutral¹⁷. Pero ello depende en gran medida del destino que se le dé finalmente a su rendimiento (por ejemplo, no podría ser el de financiar la construcción de viviendas). La imposición al uso de los combustibles destinada a financiar otro tipo de gasto, podría justificarse en razón de las ya comentadas reglas de Ramsey; pero, en este caso, debería probarse o asumirse que la imposición sobre otras bases (por ejemplo, al consumo de energía eléctrica, a los juegos de azar, etc.), arrojaría una carga excedente mayor.

La imposición de tipo patrimonial como el Impuesto (o la Alícuota Adicional) sobre los Bienes Personales (o Impuesto a la Riqueza), puede considerarse distorsivo por al tratamiento diferencial que plantea respecto a otras alternativas de acumulación de riqueza no contempladas en la base, por resultar muy dificultoso su administración y fiscalización (usualmente bienes de uso y valores no registrables). Por otra parte, como en la base del impuesto no se computa el total del patrimonio – como es el caso bajo análisis cuando se excluyen algunos componentes del patrimonio de las personas – se estaría asimismo discriminando entre determinadas formas de acumulación. La no-consideración de los pasivos, por otro lado, estaría discriminando contra las decisiones de acumulación patrimonial financiadas con uso del crédito. El impuesto opera como un gravamen sobre ciertos activos y no sobre el patrimonio neto.

¹⁶ Deliberadamente hemos evitado el uso de la expresión “doble imposición”, expresión que debe reservarse para el caso en que la acumulación de impuestos sobre una misma base plantea problemas de efectos distorsivos por diferente tratamiento de dicha base.

¹⁷ Lo que cada contribuyente paga en concepto de impuesto al uso de los combustibles estaría directamente relacionado con los kilómetros de camino utilizados. Por cierto que un diseño óptimo debería contemplar las diferencias de peso y rendimiento de los vehículos, circunstancia que haría inadministrable a semejante tributo; en todo caso el impuesto automotor podría complementar en este objetivo a este impuesto. Para una discusión sobre las diferencias entre el empleo de “cargos a usuarios” – peaje en el caso de los caminos - versus los “impuestos sobre base del principio del beneficio”, ver Bell, G. (1995). En el Apéndice 3 se analiza con mayor detalle este punto.

Los impuestos Inmobiliario y Automotores, al gravar parte del patrimonio de las personas y parte de los activos de las empresas, resultan en principio también distorsivos¹⁸. Similar calificación puede atribuirse a los Impuestos a la Transmisión Gratuita de Bienes y al Impuesto a las Ganancias de Capital, cuando éste grava incrementos patrimoniales de personas y empresas¹⁹.

1.1.2. Eficiencia dinámica (Incidencia sobre las decisiones intertemporales de consumo o el ahorro y la inversión)

El IIB no puede evitar gravar la inversión, ya sea directa o indirectamente a través de la cadena de insumos empleados en la producción de los medios de producción, es decir, aún cuando las ventas de algunos rubros identificados como bienes de capital por la legislación del tributo puedan de hecho ser declarados exentos. En el caso del Bi-etápico Mayorista-Minorista, la eliminación de amplios sectores productivos de la base del impuesto, evitaría que una parte importante de la carga se traslade al sector productor de bienes de capital o que graven los insumos utilizados en la producción de bienes de capital. No obstante, en este caso y en el caso del Ventas Minoristas, en la medida que las compras de insumos adquiridos en las etapas mayorista y minorista se efectúen por empresas ligadas a la producción de bienes de capital, parte de la incidencia se filtrará también hacia ellas. La solución en el caso del IVM es permitir acreditar la compra de insumos gravados, pero esto solamente resultaría efectivo si se contara con el eventual control de la cadena de comercialización, como sucede con el IVA²⁰.

En el caso del IVA, definido como IVA consumo, desgrava a la inversión. La posible excepción es el campo de los tributos sobre ventas, es el Impuesto al Uso de los Combustibles, cuando éste resulte insumo para la producción de bienes de capital²¹.

Con respecto al IVA cabe no obstante señalar que la alternativa común de un IVA consumo “modificado”, en el que la inversión se permite deducir como crédito fiscal en varios ejercicios, habrá de generar un costo financiero diferencial, afectando de esa manera a la inversión (a diferencia del Impuesto al Cash-Flow Empresario, que es “*full-expensing*”)²².

No obstante, desde el punto de vista regional, en el caso del Impuesto al Cash-Flow Empresario, dependiendo del nivel de las alícuotas, pueden generarse situaciones de trato diferencial entre firmas localizadas en diferentes jurisdicciones, provocando reasignaciones espaciales de la inversión inducidas fiscalmente. Se trata de un impuesto en origen que, para evitar estas consecuencias no deseadas, exigiría igualar alícuotas en todas las jurisdicciones. Pero la igualación de las alícuotas no condice con la finalidad buscada por la descentralización tributaria, que es precisamente admitir la posibilidad de diferenciación de las alícuotas generales de los impuestos.

¹⁸ Cabe no obstante reconocer que en el caso del Inmobiliario Urbano y Automotores, puede citarse al criterio del beneficio como sustento de ambos tipos de imposición. En el caso del Inmobiliario Urbano cuando su recaudación se destina al financiamiento del distrito escolar donde residen las familias y estudian sus hijos. En Automotores, cuando el producido complementa al Impuesto sobre los Combustibles en el financiamiento de la red vial. Algo similar se puede plantear en el caso del Inmobiliario Rural, si su destino fuere estrictamente la construcción y mantenimiento de los caminos rurales, el tratamiento de aguas o el saneamiento rural.

¹⁹ El hecho de que los impuestos sobre los activos terminen capitalizándose en el valor actual de los mismos, no elimina obviamente su efecto distorsivo.

²⁰ Cuando más adelante se trate el tema de costos de administración, se explicará cómo esto es posible subsanar en el caso de coexistir el IVA nacional junto al IVM provincial.

²¹ En rigor, será muy difícil evitar gravar indirectamente la producción de bienes de capital, en los casos de cualquier impuesto específico aplicado a insumos de uso común en los sectores de la producción. Por cierto también, gravar ciertos bienes que pueden ser utilizados como bienes de capital o alternativamente como bienes de consumo durable (por ejemplo, computadoras o automotores).

²² En Argentina, en el año 2000 se eliminó la posibilidad de desgravar las inversiones, de manera que el IVA se ha transformado desde entonces en un IVA ingreso.

Respecto a los impuestos a los ingresos, es importante aclarar la relación que existe entre el impuesto que grava las ganancias de empresas y el que grava a la renta de las personas físicas. En el caso más tradicional de la legislación en ganancias, se ha denunciado la doble imposición y consecuente desincentivo a la inversión cuando junto a las utilidades de las firmas se gravan los dividendos en cabeza de los accionistas²³. En efecto, un teorema estándar de la literatura en finanzas públicas es que la tasa marginal efectiva sobre el ingreso del capital bajo un impuesto base consumo, es cero. Por el contrario, la tasa marginal efectiva sobre el ingreso de una inversión financiada con capital propio bajo un impuesto a la renta tradicional, refleja el efecto combinado del impuesto a la renta o las utilidades de la sociedad y el impuesto a nivel individual de las personas físicas (accionistas) sobre los dividendos y ganancias del capital.

En cambio, una inversión financiada con endeudamiento, al ser deducibles los gastos por intereses en las empresas, la tasa marginal efectiva refleja exclusivamente la imposición a nivel individual del impuesto a la renta de las personas físicas aplicada a los intereses ganados²⁴. Por lo tanto, a menos que alguna licencia o exención impositiva provoque que el ingreso gravable resulte por debajo del ingreso o beneficio económico, la tasa marginal efectiva de un impuesto a la renta tradicional sobre los retornos del ahorro y la inversión resultará considerablemente superior a la tasa cero de un impuesto directo al consumo. Por lo tanto, un impuesto al ingreso crea un sesgo tributario contra el ahorro, mientras que un impuesto base-consumo es neutral entre el consumo presente y el consumo futuro²⁵.

Por lo anterior, el tributo sugerido para el caso de los gobiernos provinciales, es un impuesto a las ganancias que grave exclusivamente el ingreso de las personas físicas destinado al consumo, con una alícuota plana (*flat tax*) aplicada a la base o al rédito sujeto a impuesto determinado en el impuesto a las ganancias del nivel nacional de gobierno. Este impuesto implica, por lo tanto, permitir desgravar la parte del ingreso personal que se destine al ahorro o la inversión, aunque se decida la eventual incorporación como ingreso computable en el impuesto nacional a las ganancias financieras²⁶. Caso contrario, de no ocurrir tal incorporación, se trataría de un impuesto al salario (renta del trabajo personal) del tipo Hall-Rabushka.

La posibilidad de desgravar ciertas aplicaciones de los ingresos al ahorro o a la inversión y el empleo de una alícuota plana permite esperar que la inversión y el crecimiento serán mayores bajo este tipo de imposición²⁷. No obstante, para igual rendimiento, dado que la base del impuesto directo al consumo es menor que el impuesto a los ingresos, la tasa media deberá ser mayor. Esto significa que el desincentivo al esfuerzo laboral relativo al consumo presente será algo mayor. Pero un impuesto al consumo distorsiona el *trade off* entre trabajo presente y consumo futuro menos que un impuesto al ingreso. El efecto neto sobre el bienestar es teóricamente ambiguo y depende de los valores de los parámetros sobre los que existe poca evidencia empírica. No obstante, muchos expertos sugieren que el bienestar será mayor bajo un impuesto, relativamente neutral, al consumo²⁸.

²³ Este no sería el caso por el momento del Impuesto (Nacional) a las Ganancias de Personas Físicas de Argentina en el que los dividendos están exentos, aunque existen últimamente propuestas de gravar las rentas financieras de todo tipo.

²⁴ Los intereses ganados por colocaciones financieras han estado desgravados en Argentina, lo mismo que los dividendos según ya fuera aclarado.

²⁵ En el Apéndice 4 se presenta un ejemplo numérico explicativo de la incidencia neutral de un impuesto al consumo. Se incluye asimismo la explicación del efecto no neutral del impuesto al ingreso.

²⁶ La legislación debería especificar los posibles destinos (adquisición de determinados bienes de capital y colocaciones financieras) que gozarían de dicha exención. Para detalles de la propuesta ver Piffano, H. (1994 y 1999a). Para una revisión de propuestas sobre el impuesto directo al gasto, ver Bradford, D. F. et al. (1986) y McLure, C. and Zodrow, G. (1996).

²⁷ Para iniciar el estudio sobre la incidencia de la imposición a los ingresos sobre la inversión y el crecimiento, ver Feldstein, M. (1978).

²⁸ Ver King, M. (1980), Bradford, D. F., (1980) y McLure, C., (1980).

La imposición de tipo patrimonial como el Impuesto (o la Alícuota Adicional) sobre los Bienes Personales (o Impuesto a la Riqueza), produce un sesgo contra del ahorro, al reducir el valor de los activos acumulados (ahorro) por los individuos (efecto de capitalización del impuesto). El desincentivo opera sobre la producción de bienes destinados a infraestructura social (por ejemplo, vivienda) y sobre componentes usuales de bienes de uso empleados en la labor profesional de muchos individuos que utilizan dichos bienes también con fines de uso familiar o de consumo durable (por ejemplo, automotores). Igual comentario cabe naturalmente a los impuestos Inmobiliario y Automotores.

Respecto a Inmobiliario y Automotores, cabe esperar asimismo la posibilidad de que se afecte diferencialmente la competitividad de las firmas entre jurisdicciones. En la medida que el valor de los activos se vean incididos por el impuesto, las ecuaciones económicas de inversiones hundidas de modificarán, induciendo quizás fiscalmente reubicaciones territoriales no deseadas de determinadas nuevas inversiones que emplean intensivamente estos bienes de uso.

Los impuestos a la Transmisión Gratuita de Bienes y Ganancias de Capital, afectan negativamente a la inversión, al castigar el ahorro y/o la acumulación en este tipo de bienes o circunstancias.

1.1.3. Efectos sobre el Comercio Interno (Incidencia sobre el intercambio de bienes y servicios dentro de la federación)

Los impuestos en cascada a nivel regional implican la total imposibilidad de ajustes en frontera, pues por definición no existen aduanas entre jurisdicciones de una misma federación y, de existir, la determinación de las devoluciones a cargo de cada jurisdicción resultará sumamente dificultosa de efectuar. La presión tributaria diferencial entre regiones para una misma actividad, se verá determinada no solamente por las alícuotas diferenciales en cada impuesto subnacional, sino asimismo dependiendo de la mayor o menor integración vertical de la respectiva actividad. Este efecto distorsivo, por definición, genera cargas excedentes tanto para consumidores como para productores, dependiendo su magnitud en cada mercado de las elasticidades-precio de demanda y de oferta respectivas, como ya se explicara. Esto afecta el comercio reduciendo el nivel potencial de producción y consumo que serían posibles - en función de los recursos disponibles - en ausencia de tales distorsiones.

Un tema ligado a los impuestos que gravan en cascada y, por lo tanto, a la producción, es la posibilidad de las llamadas guerras tributarias. Ellas hacen alusión a la posibilidad que deja abierta este tipo de tributación a que los fiscos intenten atraer inversiones a sus territorios mediante el expediente de la reducción de las alícuotas, rasgo común a todo impuesto que se basa en el criterio de “origen”²⁹.

En el caso del Impuesto Bi-etápico Mayorista-Minorista, dada la reducción del efecto cascada y la posibilidad de acreditación del débito en etapa Minorista, hace menos relevante la necesidad de eventuales ajustes en fronteras – las ventas Mayoristas saldrían de todas maneras gravadas desde la jurisdicción exportadora requiriendo ajustes en frontera en caso de exportaciones hacia el extranjero como se explica en el siguiente punto -, mejorando en cierta medida al IIB en este atributo.

²⁹ Esta crítica debe relativizarse pues en el caso del criterio de “destino” también habrán de presentarse posibles intentos fiscales para desviar el flujo comercial entre provincias y, eventualmente, alentar la “guerra comercial” induciendo al turismo tributario y, en el más largo plazo, la probable reubicación geográfica de empresas. Una revisión sobre la teoría de los efectos económicos de impuestos basados en origen versus destino y sus equivalencias para el caso del IVA (“eficiencia en la producción” versus “eficiencia de intercambio”), ver Lockwood, B. (1993), Lockwood, B., de Meza, D., y Myles, G. (1994) y Genser, B (1996).

Los impuestos tipo IVA, Ventas Minoristas o Patentes, no afectan la producción pero pueden afectar al comercio a través de la guerra comercial y el aliento al turismo tributario, pero tienen la virtud de no requerir ajustes en frontera, aspecto relevante en el caso de una federación³⁰.

En el caso del Impuesto al Cash-Flow Empresario, como se mencionara anteriormente, queda abierta la posibilidad de trato diferencial entre firmas localizadas en diferentes jurisdicciones, provocando reasignaciones espaciales inducidas fiscalmente y cambios consecuentes no deseados en las corrientes comerciales.

El Impuesto Provincial a las Ganancias, lo mismo que en el Impuesto (o Alicuota Adicional) en Bienes Personales, no afecta al comercio interno. Tampoco en el caso de los Impuestos Específicos, cuando estos están basados en razones de consumos meritorios (bienes malos) o porque se trata de impuestos ecológicos (impuestos verdes) o de tipo “Pigouniano”, corrector de externalidades negativas. Los impuestos Inmobiliario y Automotores, como se señalara, pueden afectar la competitividad en la medida que el valor de estos activos se vea incidido por el impuesto, modificando las ecuaciones económicas de inversiones hundidas e induciendo reubicaciones territoriales de determinadas nuevas inversiones que emplean intensivamente estos bienes de uso; en tal caso, las corrientes comerciales se verán indirectamente influidas.

Transmisión Gratuita de Bienes y Ganancias de Capital no parecen poder afectar el comercio interno.

Cuando los impuestos específicos abarcan actividades donde tal tipo de justificación está ausente, entonces habrá carga excedente y menor nivel de actividad consecuente. Lo mismo ocurre con Combustibles. Para el caso de los Impuestos tipo Internos, si el mismo se estableciera en cabeza de las firmas productoras y no de las expendedoras finales, se estaría en presencia de un impuesto tipo origen y, en tal caso por lo ya apuntado, sería perjudicial para el comercio interno de la federación³¹.

1.1.4. Efectos sobre el Comercio Exterior (Incidencia sobre el intercambio de bienes y servicios con el resto del mundo)

El IIB afecta gravemente el comercio exterior, generando un sesgo antiexportador y proimportador, al dificultar los ajustes en frontera³². En el caso de una federación, que por definición no admite aduanas interiores, tal tipo de ajuste para las ventas al exterior resulta imposible de imaginar. Solamente una muy sofisticada contabilidad tributaria interjurisdiccional, con un sistema de compensaciones entre fiscos (“clearing interjurisdiccional”) podría evitar este efecto negativo.

³⁰ Se asume como alternativa un esquema de IVA Destino Pago Diferido descartando las alternativas de los IVA Origen, por las dificultades ya apuntadas en cuanto a los impuestos que gravan la producción y que impiden ajustes en frontera (inclusive en los casos en que podrían existir aduanas, como es el de las ventas al exterior de una federación). No obstante, es necesario citar la sugerencia de algunos expertos en cuanto al empleo del principio de origen en los casos de economías muy integradas y vecinas - caso de la Comunidad Europea - al no poder evitarse las compras (con costos de transacción nulos) cruzando fronteras (“cross-border shopping” o “turismo tributario”), así como también en presencia de mercados imperfectos (Christiansen, V., 1994; Keen, M. y Lahiri, S., 1994). En todo caso, si surgen arbitrajes de esa naturaleza se ha sugerido asimismo como probable solución a un sistema “mixto” que contenga elementos de ambos criterios de destino y de origen. Ver Sinn H. W. (1990), Keen, M. (1993), y Haufler, A. (1993 y 1996). La experiencia negativa del ICMS en Brasil, sin embargo, no avalaría esta propuesta (ver Varsano, R. 1995 y 1999, y Piffano, H., 2003a).

³¹ Una crítica que puede formularse al impuesto al uso de los combustibles a nivel subnacional es la posibilidad que deja abierta a conductas estratégicas de ciertos gobiernos subnacionales cuyo territorio opere mayormente como corredor de paso del comercio interregional. El gravamen podría establecerse de forma de actuar como un arancel o tributo de tránsito que afectaría al comercio, al tiempo de burlar indirectamente preceptos constitucionales.

³² Recientes acuerdos entre las provincias y la AFIP, arribados con la participación de la Comisión Arbitral, han permitido gravar a las importaciones con el IIB de las provincias adheridas.

En el Impuesto Bi-etápico Mayorista-Minorista la reducción del efecto cascada por la eliminación de actividades intermedias en la base, reduce el problema descrito, aunque no lo elimina totalmente. La acreditación del débito provocado a nivel Mayorista, para firmas actuando en varias jurisdicciones, plantea un problema de identificación del fisco de origen al momento de salir por aduanas los bienes vendidos al exterior; circunstancia que puede ser administrativamente complicada y estar sujeta a posibles fraudes si se acepta la existencia de diferentes alícuotas entre provincias.

En el caso de los Impuestos tipo IVA, Ventas Minoristas o Patentes, el comercio exterior no se vería en principio afectado, pues las ventas al exterior pueden gravarse a "tasa cero". Todas las ventas se basan en el criterio de destino, de manera que el comercio interior debería evitar la acumulación del gravamen, al tiempo que la salida por aduanas permitiría el control para evitar fraudes en los destinos hacia otros países. La Dirección General de Aduanas debería no obstante contar con el registro de origen de los bienes para imputarles a la respectiva jurisdicción la obligación de la devolución. Pero, como se reiterará más adelante, la acreditación de los IVA incluidos en las etapas anteriores - por débitos contenidos en diferentes lotes de bienes procedentes de diferentes orígenes - plantea un problema serio y complejo de identificación del o los fiscos que, en tal caso, deberían hacerse cargo de las devoluciones de los débitos acumulados en los costos de los bienes al momento de ser exportados por la firma exportadora. Para jurisdicciones cercanas, asimismo, será imposible evitar el "turismo tributario", como ya se indicara.

El Impuesto al Cash-Flow Empresario afecta la competitividad, pues no permite el ajuste en frontera. Tratándose de un impuesto en cabeza de las firmas - es decir, que grava el flujo de caja neto de las firmas -, implica un impuesto basado en el criterio de origen. El GATT admite ajustes en frontera solamente para los impuestos indirectos, y se asume que un impuesto al flujo de caja, al estar personalizado en empresas o individuos y no en bienes, no será considerado indirecto. Por su parte tampoco el IRS de los Estados Unidos habrá de permitir crédito fiscal por un impuesto con esta característica. Por lo tanto, para calcular la base sujeta a impuesto, en este impuesto las exportaciones serían adicionadas a los ingresos, las importaciones serían exentas y los insumos importados por las empresas serían deducibles³³.

En el caso del Impuesto Provincial a las Ganancias y en el Impuesto (o Alícuota Adicional) en Bienes Personales, no se afecta el comercio exterior. Similarmente en el caso de Internos, ya que los gravados son los consumos internos, no las ventas al exterior³⁴. No obstante, si el gravamen se establece en cabeza de las empresas productoras de los bienes (una posible versión de impuesto que grave la producción por razones de simplificación en la administración tributaria), se estaría en presencia de un impuesto tipo origen donde, en tal caso, el comercio resultaría afectado.

En el caso de Inmobiliario y Automotores, en la medida que el desincentivo fiscal fuere importante, podría afectar la radicación de actividades industriales y comerciales especialmente en el ámbito del Mercosur y, por esa vía, afectar el comercio externo.

Los casos de Transmisión Gratuita de Bienes y Ganancias de Capital, no parecen proclives a afectar la competitividad y, consecuentemente, los flujos comerciales.

³³ La compensación a las firmas exportadoras podría no obstante contemplarse desgravando del *cash-flow* neto el ingreso neto proveniente de las exportaciones, tal cual hoy se contempla en la Ley del Impuesto a las Ganancias. El cruce de información con la DGI, resolvería el problema de fiscalización de la administración tributaria subnacional. Pero su aceptación por parte del GATT y el IRS no estaría garantizada como se señalara.

³⁴ En el caso de los Impuestos Específicos, no se afectará al comercio exterior, si ellos son diseñados de manera de gravar los consumos finales (ventas al público); en ese caso, las ventas al exterior estarían gravadas a tasa cero.

Para el caso de Combustibles, queda la duda sobre la posibilidad de que el “uso” termine siendo un consumo intermedio y, por lo tanto, generando distorsiones. Por lo expuesto previamente, es posible suponer que los derivados nafteros, y no tanto el gasoil, serán lo más gravados y los más ligados a los consumos finales. Por cierto que el transporte al exterior, parcialmente se verá gravado si es que el monto del impuesto no guarda estricta relación con el costo de los caminos utilizados en dicho transporte y no se superpone con la existencia de peajes.

1.1.5. Efectos sobre las decisiones colectivas (Incidencia sobre la percepción de los ciudadanos respecto a los costos de oportunidad de sus demandas por bienes públicos provinciales)³⁵

El fundamento básico que subyace en la decisión de asignar potestades tributarias a los gobiernos subnacionales es, en primer lugar, el garantizar su autonomía fiscal, esencialmente la potestad de fijar las alícuotas de los impuestos, ligado esto a la definición del tamaño y composición de los bienes públicos deseados por la comunidad. Asimismo, ante las alternativas de separar fuentes o establecer concurrencia de fuentes entre el gobierno federal y los gobiernos subnacionales, existe la convicción de que los sistemas de separación de fuentes, al mejorar la visibilidad y la posibilidad del control ciudadano (*fiscal accountability*), permiten un mejor cumplimiento del principio de correspondencia fiscal en tanto la presión tributaria ejercida sobre determinada base queda claramente identificada con relación al gobierno que la grava. Asimismo, la separación de fuentes evita en gran medida los problemas de coordinación interjurisdiccional vertical (Nación-provincias).

Asegurar la transparencia e imputabilidad de las decisiones fiscales, resulta de particular importancia para el correcto funcionamiento de las democracias representativas. Los problemas de agencia que liga a los ciudadanos (principal) con sus representantes en el gobierno (agentes), hacen del principio de correspondencia fiscal una cuestión eminentemente política³⁶. Es que, en rigor, las decisiones colectivas implican una decisión política, de manera que la prosecución de los equilibrios paretianos - con el cumplimiento de las condiciones samuelsonianas -, deben instrumentarse a través de los procesos de votación. Y estos procesos requieren como condición necesaria visibilidad del principal (votantes) sobre el accionar de los representantes (agentes).

A este respecto, es importante recordar el significado de la noción “correspondencia fiscal”, para comprender lo afirmado precedentemente. El principio de “correspondencia fiscal” debe interpretarse como el grado de percepción que los ciudadanos (*constituency*) poseen respecto del costo de oportunidad de las decisiones de gasto público marginal que “su” gobierno provincial decide. De manera que “aumentos” del gasto provincial sean perfectamente percibidos como un costo que - como ciudadanos de la respectiva jurisdicción - habrán de enfrentar mediante el pago de nuevos impuestos que lo financien y ello sucederá “si advierten” o “perciben” que, en efecto, el gobierno subnacional incrementa la presión tributaria ejercida sobre sus ingresos reales. Por el contrario, que las “reducciones” del gasto subnacional sean también perfectamente percibidas como

³⁵ Para mayor detalle y comprensión de las opiniones del autor sobre esta cuestión básica del federalismo fiscal se sugiere la lectura de Piffano, H. (2003a, 2003b y 2003c).

³⁶ La existencia de “costos de agencia” de tipo informativo para los ciudadanos y la posibilidad de los representantes de adoptar decisiones que se apartan de los deseos de los ciudadanos, ha sido explicada en base a diferentes argumentos “institucionales” de los problemas fiscales, a saber: el control de la burocracia maximizadora de presupuesto (Niskanen (1971), el manejo de agenda (Romer y Rosenthal, 1980 y Rosenthal, 1990), el poder real de los grupos de influencia (Barro, 1973, Abrams y Dougan, 1986, Dougan, 1988), el ciclo económico de origen político (Nordhaus, 1975 y Rogoff y Sibert, 1988), el uso estratégico de la política fiscal con fines políticos (Alesina-Tabellini, 1990, Tabellini-Alesina, 1990, Persson y Svensson, 1989 y los ajustes demorados a los shocks macroeconómicos (Alesina y Drazen, 1991), constituyen explicaciones alternativas del problema de “ilusión fiscal” que afecta al votante mediano. Ver Tommasi, M. (1990) para un detalle de esta literatura. A su vez, King., D. (1984) realiza un tratamiento completo de la literatura sobre el “flypaper effect” de las transferencias interjurisdiccionales, que se apoya en argumentos similares. En Piffano, H. (2003c) se encuentran referencias similares.

un costo que como ciudadanos habrán de evitar pagar (consecuentemente con una reducción equivalente de los impuestos por ellos pagados). Esta percepción puede verificarse “con una menor descentralización tributaria”, si es que el subsidio federal o del resto de las provincias es invariable a tales decisiones de gasto marginal y esta invariabilidad es “creíble”, tiene “*enforcement*” o no distorsiona la percepción que los ciudadanos tienen de la existencia de la restricción financiera para sus demandas de gasto subnacional (no existencia del fenómeno de “ilusión fiscal”)³⁷.

La aludida percepción del costo de oportunidad de los bienes públicos permite que la condición samuelsoniana de provisión óptima de estos bienes se cumpla por el simple procedimiento del voto con los pies de los ciudadanos (Tiebout, T., 1957). En efecto, el equilibrio paretiano en la provisión de los bienes públicos, se resume en la condición de que la sumatoria de las tasas marginales de sustitución en el consumo entre bienes privados y públicos de los ciudadanos que conviven en una jurisdicción, equivalga a la tasa marginal de transformación entre dichos bienes. Esto significa que la sumatoria de las renunciaciones individuales de consumo en bienes privados de parte de los ciudadanos, habrán de permitir financiar el bien de consumo conjunto, al quedar liberados con las renunciaciones en bienes privados los recursos necesarios para su producción.

Las decisiones de localización de los individuos, harán que se conformen agrupamientos regionales y locales relativamente homogéneos en cuanto a preferencias, permitiendo de esta manera cumplir con el teorema de la descentralización de Oates (1972).

Lo anterior induce a concluir que el financiamiento de los bienes públicos debería basarse en el principio del beneficio para cumplimentar las condiciones samuelsonianas, en tanto si los contribuyentes advirtieran que el peso de los impuestos asignados a ellos no se corresponde con su disposición individual a renunciar a bienes privados en aras de acceder al uso del bien de consumo conjunto, muy probablemente adoptará la decisión de “mudarse de club”. Por esta razón la teoría normativa ha recomendado que los impuestos basados en criterios redistributivos (capacidad de pago) sean soporte exclusivo de los gobiernos centrales³⁸.

Por cierto que en el mundo globalizado del presente, también los individuos pueden votar con los pies saliendo del país. Pero los costos de transacción en la opción de la “salida del club” y la “entrada al nuevo club”, no es cero y es creciente con respecto al grado de centralización. A mayor centralización, mayor costo de transacción, consecuentemente, menor capacidad de los ciudadanos para escapar del poder de imposición (¿Leviatán?) de su gobierno³⁹.

Hechas las aclaraciones previas, se pasa revista a cada tipo de impuesto. El Impuesto en cascada del tipo IIB, aparece como visible para muchos agentes económicos, pero su incidencia sobre los precios finales e intermedios y, consecuentemente su incidencia hacia adelante o hacia atrás queda muy difusa para el electorado. El Impuesto Bi-etápico Mayorista-Minorista al acercarse más a la etapa final de la cadena producción-consumo mejora en cierta medida la visibilidad para los consumidores o ciudadanos, pero sigue siendo naturalmente menor que en el caso del IVM.

³⁷ La noción “marginal” de correspondencia fiscal aquí explicada, si bien relevante en términos de las elecciones de los ciudadanos, no impide reconocer como también relevante la noción “media” de correspondencia fiscal; en este último caso, en razón de los efectos de incentivo que su nivel ejerce en el funcionario público al momento de gerenciar estrategias alternativas no deseadas de financiamiento del gasto provincial. Para mayor detalles de las opiniones del autor sobre las implicancias de la estructura de financiamiento de los gobiernos provinciales, ver Piffano, H. (1999a, 1999d, 2003b y 2003d).

³⁸ Esta afirmación puede verse modificada si el comportamiento del individuo (su función de utilidad) se ve influido por un fuerte sentimiento de solidaridad hacia otros conciudadanos de menor capacidad contributiva.

³⁹ La comunidad europea (UE) ha estado haciendo grandes esfuerzos de “armonización tributaria” para reducir la competencia tributaria entre los países miembros, dada la alta tasa de movilidad intracomunitaria de bases y de personas. Sobre el tema de competencia tributaria y su implicancia en las decisiones colectivas, ver Piffano, H. (2003b).

Tampoco el IVA Subnacional permite una clara percepción del principio de correspondencia fiscal para los ciudadanos, en particular cuando se asume operando en paralelo con el IVA Nacional⁴⁰. En el caso del IVA, los contribuyentes de jure son los comerciantes. La incidencia del impuesto queda “escondida” en el precio final de bienes, servicios y retribución de los factores, de manera que los contribuyentes de “facto” habrán de ser las familias cuyo acceso al consumo de bienes privados, dado un cierto nivel de ingreso, y sus ingresos por el aporte factorial, serán modificados por el impuesto. En el caso del IVA tipo Compartido, donde confluyen el gobierno nacional y el subnacional a gravar la misma base, parece difícil que los ciudadanos puedan advertir sobre quienes y en que área geográfica quedará ubicada la carga real del impuesto (incidencia); tampoco sobre el precio relativo entre bienes públicos nacionales y bienes públicos provinciales, a pesar de que las leyes indiquen un cierta tasa nominal para cada nivel de gobierno (se insiste: que tributan los empresarios o comerciantes y no las familias). El problema se agrava cuando se admiten diferencias de alícuotas entre bienes y entre jurisdicciones para esos mismos bienes, con incidencia final sobre los precios de bienes y servicios y de retribución de factores indeterminada a lo largo de las regiones.

El IVA Subnacional, por otro lado, para eliminar los problemas del posible fraude en los destinos, los expertos defensores de este tipo de impuesto, incluyendo los que avalan el IVA Compartido, del tipo “Partilhado” o el “CVAT”, concluyen en la necesidad de evitar diferenciales de alícuotas relativamente importantes entre jurisdicciones⁴¹.

En el caso del IVA Compartido, el reconocimiento del crédito fiscal en destino por el IVA federal sustituto del provincial en las transacciones interjurisdiccionales, no evita la posibilidad del fraude, independientemente del nivel absoluto de la alícuota que se fije para tales transacciones interprovinciales. La modalidad de VIVAT (Viable Integrated Value Added Tax sugerido por Keen y Smith, 1999, para la UE), que requiere nivelar las alícuotas entre contribuyentes registrados, implica un reconocimiento de que solamente un impuesto que permita la diferenciación de alícuotas a nivel de las ventas finales, evitaría este problema.

Pero permitir alícuotas diferentes en las ventas finales, no es más ni menos que lo que ocurre con el Ventas Minoristas. La perfecta identificación del Impuesto “federal” al Valor Agregado y el Impuesto “Provincial” a las Ventas Minoristas hacen más clara la separación de bases tributarias federal y provincial y permite un más efectivo desempeño de la conexión Wickselliana. Especialmente cuando la alternativa al Ventas Minoristas es un IVA que afecta los precios a lo largo de la cadena de producción / consumo, con una incidencia de carga no visible a los ciudadanos como se indicara. La concurrencia de bases tributarias (federal y provincial) - en un impuesto que recorre toda la cadena de producción - significa la existencia de incidencias no identificables para el consumidor final, a través de los débitos y créditos fiscales río arriba en la cadena de intermediación (consumos intermedios), aún cuando desde el punto de vista contable coincidan (cancelen) mutuamente. Finalmente sobre este punto, si los expertos conocen poco y coinciden menos respecto de la incidencia tributaria real de los sistemas ¿qué es de esperar del ciudadano común? ¿Cuál habrá de ser la percepción de los individuos respecto al impuesto-precio de sus demandas de bienes públicos nacionales y subnacionales? ¿De qué manera el impuesto “dual” ejerce su influencia sobre su ingreso o sobre el costo de sus consumos o sobre ambos a la vez, a través del sistema de precios de los bienes (de consumo final e intermedios)? Por supuesto que las facturas emitidas por consumos finales en el IVA podrían quedar explicitadas en ellas, de forma similar a un IVM en etapa final de la cadena. Pero esta identificación no es suficiente debido a la influencia del impuesto río arriba en la cadena de producción. Si a ello se agrega la influencia del fraude en los destinos que resulta altamente probable registrar en un IVA Destino Pago Diferido (sin controles en frontera), las distorsiones y la falta de visibilidad consecuente para los ciudadanos será superlativa.

⁴⁰ Se asume que el IVA Nacional seguirá vigente en el futuro, aún admitiendo la existencia de un IVA Subnacional.

⁴¹ Ver Piffano, H. (2000 y 2003a), op. cit., para detalles sobre las distintas modalidades de IVA subnacional.

El Impuesto a las Ventas Minoristas, por el contrario, reúne ventajas desde el ángulo de este principio básico del federalismo fiscal, pues.

- i) Permite una clara delimitación de fuentes entre los gobiernos provinciales y nacional, evitando interferencias recíprocas al no requerir coordinación entre niveles de gobierno;
- ii) El impuesto queda perfectamente identificado para las familias como perteneciente al gobierno subnacional, en el momento de la compra en mostrador del consumidor final.
- iii) No requiere un esfuerzo de coordinación entre los fiscos subnacionales, garantizando plena independencia política y administrativa de los fiscos.

El Impuesto de Patentes es un tributo de fácil identificación con el nivel de gobierno subnacional, y el mismo operará incidiendo hacia adelante o hacia atrás en la etapa final de la cadena producción-consumo. Pero tratándose de un impuesto de suma fija, su falta de identificación al momento de concertarse cada venta, hará del mismo menos observable para los consumidores. La magnitud de su incidencia final quedará oculta en los precios de equilibrio de bienes y servicios, sobre los que naturalmente influye el costo de este impuesto por el lado de la oferta. Como todo impuesto de suma fija no obstante, no parece proclive a modificar precios de equilibrio en las ventas finales, razón por la que la traslación de existir puede operar mayormente hacia atrás, al momento en que el minorista negocia con su proveedor el margen a obtener por sus ventas totales libres de sus costos internos, que incluyen a los impuestos totales, con relación a su inversión.

En Impuesto al Cash-Flow Empresario, tratándose de un impuesto en origen y a nivel de firma, tiene también el inconveniente de hacer poco visible su incidencia a los ciudadanos.

El Impuesto Provincial a las Ganancias, como todo impuesto directo, es un tributo que reúne ventajas importantes con relación al principio de correspondencia fiscal, pues el contribuyente puede advertir con transparencia el impuesto que exige el gobierno subnacional, aún cuando se superponga con el impuesto federal, debido a que su pago se basa en una declaración jurada independiente o adicional a la del impuesto federal⁴².

De igual forma, el Impuesto (o Alícuota Adicional) en Bienes Personales permite identificar muy precisamente al fisco que ejerce el poder de imposición. Lo mismo aplica a los casos del Inmobiliario, Automotores, Transmisión Gratuita de Bienes y Ganancias de Capital.

Los Impuestos Internos y al Uso de los Combustibles, operando en ventas finales permiten identificar al fisco provincial, de forma similar al caso del Ventas Minoristas.

1.2. Equidad distributiva (Efecto sobre la equidad vertical)

El fenómeno de los efectos distributivos de los impuestos se analiza aquí, desde el punto de vista de la equidad vertical, es decir, del esperado atributo de tratamiento desigual a los desiguales en materia de riqueza o capacidad de pago, al momento de pagar los impuestos. La recomendación tradicional de la teoría normativa, ha sido que los gobiernos subnacionales evitasen establecer impuestos con objetivos marcadamente dirigidos a mejorar la distribución progresiva del ingreso. Todo intento subnacional de encarar tal tipo de políticas, estaría condenado al fracaso, pues la movilidad de los ciudadanos votando con sus pies, anularía la eficacia esperada de las mismas.

⁴² Las ventajas de la imposición directa sobre la indirecta en materia de transparencia (*"fiscal accountability"*), fueron muy tempranamente adelantada por John Stuart Mill (1848). En la página 237 de su primera edición, Mill argumenta: *"Perhaps...the money which [the tax payer] is required to pay directly out of his pocket is the only taxation which he is quite sure that he pays at all...If all taxes were direct, taxation would be much more perceived than at present; and there would be a security which now there is not, for economy in the public expenditure"*. También Juan Bautista Alberdi (1854) reconoció la falta de transparencia en los impuestos indirectos. Ver Piffano, H. (2003b), op cit.

Bajo ese enfoque, resulta claro que los intentos de redistribución de ingresos serán contrarios a una acentuada descentralización tributaria. Precisamente, los objetivos redistributivos, junto a los de estabilización como se verá luego, han dado motivos de preocupación en muchos expertos por los intentos de avanzar en la descentralización fiscal en general y tributaria en particular.

No obstante, en la literatura se encuentran opiniones contrarias a tales recomendaciones, sosteniendo que los gobiernos subnacionales tienen algún rol por cumplir en materia de equidad distributiva⁴³. También la experiencia comparada internacional contradice tales recomendaciones, como se verá en el siguiente capítulo.

Por cualquiera de las posiciones apuntadas, resulta importante analizar este atributo, en cada uno de los impuestos contemplados en el menú bajo análisis.

En el caso del IIB, desde el punto de vista de las familias dependerá del efecto final del fenómeno de la traslación, que operará en forma diferencial entre actividades – con mayor incidencia en sectores de mayor concentración del valor agregado en las primeras etapas del proceso de producción –, generarán distorsión de precios finales con costos en bienestar para los consumidores cuando la traslación opere hacia adelante. No obstante, el argumento de la piramidación y la acumulación de mayor presión tributaria por el efecto cascada no suele ser un argumento correcto, pues la posibilidad de acumular carga del impuesto y su traslación, dependerán de las elasticidades precio de oferta y demanda en cada instancia o etapa del proceso, incluyendo la venta final. Lo importante a destacar en lo que concierne a la equidad, es que en el caso de traslación hacia adelante, la distorsión de precios finales debido al trato diferente entre actividades, afectará a los diferentes estratos sociales dependiendo de la “característica distributiva” de los bienes⁴⁴. Pero el impuesto también afectará a las familias en el caso en que la traslación opere hacia atrás, dependiendo de la estructura de la propiedad de los factores de la producción y de las respectivas elasticidades-precio de oferta y demanda en el mercado de factores. En este caso, situaciones de mercados laborales deprimidos – como han experimentado las economías de muchos países en vías de desarrollo en la última década y en particular en los últimos cinco años para la Argentina – hace presumir una fuerte incidencia sobre el ingreso de los trabajadores con baja especialización (reducido componente de capital humano)⁴⁵. Consecuentemente, desmejorando la progresividad.

En el caso del Impuesto Bi-etápico Mayorista-Minorista, dependiendo del nivel de las alícuotas que generen similar rendimiento que el IIB, habrá de ser importante posiblemente la traslación hacia adelante y, nuevamente, dependiendo de la característica distributiva de los bienes, su incidencia a favor o en contra de la progresividad. Esta afirmación es claramente válida para el IVM.

El IVA o el Impuesto a las Ventas Minoristas se han sugerido más recientemente como proporcionales o neutros en materia distributiva. En el IVA la presión tributaria sería proporcional al valor agregado generado o al consumo final, no discriminando entre individuos ricos o pobres. En efecto, con relación a este aspecto, no obstante la teoría convencional en sostener que todo impuesto que grava los consumos debe ser considerado regresivo, más recientemente se ha sostenido que los impuestos que gravan los consumos son en realidad proporcionales (es decir, no afectan la progresividad). Dicha neutralidad o proporcionalidad se refiere tanto a su incidencia sobre el consumo presente y futuro de cada una de las personas, según se explicara en el Apéndice 4, como en los aspectos distributivos interpersonales del ingreso.

⁴³ Ver Piffano, H. (1995) para consideraciones sobre este punto y referencias bibliográficas. En particular, Pauly, M. (1973), King, D. (1984), Goodspeed, T. (1989), Soderstrom, L. (1990), Oates, W. (1990), Piffano, H. (1994) y Tresch, R. (2002).

⁴⁴ Para aclaraciones sobre el concepto “característica distributiva” de un bien o de un impuesto que grave los consumos de bienes, ver Feldstein, M. (1972).

⁴⁵ Sobre los resultados de las políticas públicas operadas en la Argentina en las décadas de los 80 y 90 y la relación con el nivel educativo de los trabajadores, ver Piffano, H. (2001).

En efecto, desde el ángulo de la equidad, el ejemplo numérico presentado en el Apéndice 4, permite aclarar el efecto proporcional (no progresivo, pero tampoco regresivo) de los impuestos que gravan el consumo en general. Como se indica en el apéndice citado, la teoría del ciclo de vida (Modigliani) sugiere que las personas ahorran durante el período de su vida activa para consumir ese ahorro durante la pasividad. Computado toda su vida, las personas habrán consumido todo su ingreso, corresponda al ingreso de un rico o de un pobre. Elaboraciones posteriores (Barro) sugieren que la teoría sería extensiva al comportamiento intergeneracional si se asume que las personas también ahorran para (se preocupan por) el consumo futuro de sus descendientes. A lo largo de las generaciones el ingreso terminará siendo consumido y, consecuentemente, gravado en algún momento. El valor actual de la carga se iguala para todos los individuos o familias⁴⁶.

En el caso del IVA, merece aclaración la variante bastante común del empleo de alícuotas diferenciales. El empleo de tasas diferenciales es un hecho difundido en casi todos los países que adoptaron este tipo de impuesto, especialmente de alícuotas menores referidas a la venta de ciertos bienes de consumo masivo, como alimentos, medicamentos y educación, o mayores para consumos suntuarios, precisamente basados en criterios de equidad distributiva. Sin embargo, ésta puede no resultar una política apropiada para el fin perseguido. El costo en bienestar, derivado de las distorsiones en precios relativos (precios finales de los bienes y servicios y precios relativos de los factores empleados en la producción de tales bienes y servicios) - en los casos evidentes en que la diferencia de tratamiento en nada condice con los criterios de tributación óptima que se mencionaran en el punto 1.1.1. - no parece justificar el fin redistributivo debido a su incidencia diferencial hacia adelante y hacia atrás, en rigor, con efectos distributivos inciertos. La solución para garantizar “consumos meritorios” debería basarse en esquemas de subsidio a la demanda de las personas que por falta de ingreso podrían tener vedada la accesibilidad a los mismos. En cuanto a gravar más al consumo suntuario, se descuida muchas veces que la incidencia hacia atrás puede burlar el objetivo redistributivo subyacente en la medida, provocando que trabajadores y artesanos no necesariamente ricos vean reducidos sus ingresos. Pero una crítica mayor en este aspecto, deviene de tener en cuenta los hallazgos de algunos estudios sobre incidencia distributiva que señalan que el subsidio implícito en el caso de alimentos, contrariamente a lo deseado, en rigor favorece en una mayor proporción a los quintiles superiores de la distribución del ingreso⁴⁷.

El Impuesto de Patentes o por Módulos puede calificarse como progresivo, en virtud de que esta modalidad permite diferenciar a los contribuyentes según características socioeconómicas, dependiendo del tipo de parámetros empleados en la fijación o determinación de los “módulos”. Como los niveles de las alícuotas serían usualmente diferentes para zonas pobladas por familias de diferente nivel de riqueza (menores alícuotas por supuesto en las zonas de menor nivel de riqueza), su incidencia debería ser progresiva. Asimismo, como todo impuesto de suma fija, al no estar correlacionado con el volumen de ventas o la producción, no se registraría efectos negativos sobre el bienestar de los potenciales consumidores. No obstante, la determinación administrativa puede ocasionar inequidades dependiendo de su diseño, en particular la categorización diferente de

⁴⁶ Gasparini, L. (1998), utilizando datos de la Encuesta Permanente de Hogares y de la Encuesta Nacional de Gasto de los Hogares (INDEC) para la Región Metropolitana del Gran Buenos Aires (Capital Federal y Gran Buenos Aires), ha estimado la incidencia distributiva diferencial del IVA, junto al de los otros impuestos del sistema tributario argentino, sobre la base de definiciones alternativas del nivel de bienestar de las personas agrupadas por deciles. Del estudio surge que cuando la presión tributaria se mide sobre la base del ingreso corriente de los individuos, el IVA es regresivo, debido a la menor capacidad de ahorro de los estratos inferiores. El resultado se vuelve esencialmente proporcional, cuando la presión tributaria se mide sobre la base del ingreso permanente (enfoque del ciclo de vida), que se lo aproxima a través del consumo corriente.

⁴⁷ Expertos del FMI en una revisión sobre experiencias internacionales del IVA (FMI, 2002), han estimado que el 45% del gasto tributario en el IVA, justificado por razones de equidad, beneficia al 30% más rico de la población y solamente un 15% beneficia al 30% más pobre. En Argentina, FIEL (1998) ha estimado que el 58% del gasto tributario del IVA beneficia al cuarto y quinto quintil en la distribución del ingreso. Liberatti, O. (1998) en Italia encuentra asimismo que un sistema de alícuotas más uniforme mejora el bienestar al apuntalar más eficazmente el cumplimiento de objetivos redistributivos.

negocios por tipo de rama o actividad. Sobre esto volvemos más adelante al analizar el atributo de costos de administración.

El Impuesto al Cash-Flow Empresario, puede esperarse como progresivo, asumiendo que los componentes no salariales del valor agregado incidido por el impuesto, corresponden a propietarios de factores como el capital, la tierra o el beneficio empresario, que generalmente están asociados a personas de los quintiles superiores en la distribución del ingreso.

El Impuesto Provincial a las Ganancias es considerado progresivo, no obstante, tratarse de un impuesto con alícuota plana (*“flat tax”*), pues admite un mínimo no imponible, que libera del pago a las familias pertenecientes a los quintiles inferiores. En efecto, es común pensar que un impuesto directo al consumo de alícuota plana no agregaría mucho al objetivo de una mayor progresividad del sistema tributario. Sin embargo, la existencia de un mínimo no imponible lo hace progresivo. Por otro lado, en el caso del impuesto a la renta tradicional, suelen contemplarse exenciones tributarias no demasiado explícitas u ocultas, contenidas en la mayoría de las legislaciones, creando tasas marginales efectivas a las ganancias del capital “negativas”. Por el contrario, bajo un impuesto directo base-consumo, todos los contribuyentes están sujetos a una tasa marginal efectiva cero sobre el ingreso del capital, o como en el caso del impuesto provincial propuesto, sobre los destinos de su ingreso a la formación de capital, en tanto quedan sujetos a imposición los retornos (beneficios económicos) intramarginales no destinados al ahorro.

Los Impuestos Específicos, como Internos, pueden considerarse regresivos teniendo en cuenta que el gravamen afecta los consumos de familias de bajos ingresos, junto a las familias de altos ingresos. No obstante, para un juicio definitivo sobre su equidad, debería estimarse la “característica distributiva” de cada tipo de bien para identificar los sectores sociales que son mayormente componentes de la demanda agregada pertinente⁴⁸.

El Impuesto al Uso de los Combustibles puede considerarse progresivo teniendo en cuenta que un amplio sector de la comunidad de medianos y altos ingresos son los consumidores por excelencia de las naftas. Siendo el gasoil usualmente gravado a tasas menores, por su impacto en la actividad productiva y en el transporte regional, su incidencia en sectores populares – pequeños productores agropecuarios y consumidores del transporte público de pasajeros – habrá de ser de menor peso relativo.

El Impuesto (o Alícuota Adicional) en Bienes Personales es en gran medida progresivo, por dos razones. En primer lugar, porque grava la acumulación patrimonial que opera mayormente en los quintiles superiores de los estratos de ingreso y, en segundo lugar, debido a la progresividad de la alícuota. Este segundo efecto no requiere necesariamente que las provincias fijen alícuotas adicionales en cada tramo de la escala del actual impuesto nacional. En el caso de una alícuota única adicional al impuesto nacional - aplicada sobre el impuesto determinado por el impuesto nacional - estaría computando el efecto de la progresividad del impuesto nacional. No obstante, a nivel de la imposición subnacional, no resulta conveniente aplicar alícuotas progresivas, aún en impuestos de tipo personal (no sólo en el caso de impuestos reales) debido a la posibilidad de movilidad de bases (voto con los pies) que pueden neutralizar los intentos redistributivos de cualquier gobierno de nivel inferior. Por otra parte, este impuesto al no computar los pasivos, puede discriminar en contra de quienes con menor capacidad de ahorro acuden al uso del crédito para financiar la compra de los activos. Por estos motivos su progresividad es relativa. Asimismo, las personas de muy alto ingreso que posean inversiones en el exterior de difícil identificación, o que concentren una porción importante de su ahorro en activos financieros de difícil fiscalización – o que en determinadas circunstancias la legislación explícitamente desgrave - se encontrarán relativamente menos incididas que la porción importante de familias de clase media, que usualmente concentran sus ahorros en inmuebles y automotores.

⁴⁸ Aplica aquí el mismo argumento del IVA diferencial, según lo explicado en nota al pie anterior.

Los impuestos Inmobiliario y Automotor, por las razones antes expuestas, también pueden calificarse de progresividad relativa. Finalmente, de igual manera pueden calificarse el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes y Ganancias de Capital. Pareciera que una forma más equitativa de tratamiento tributario es permitir la acumulación de los bienes dentro del patrimonio total de las personas, para entonces gravarlos progresivamente (a nivel nacional), en lugar de hacerlo al momento en que estos bienes ingresan a dicho patrimonio.

Un aspecto usualmente no contemplado en los estudios sobre equidad, es el tratamiento de las firmas o negocios (el lado de la oferta) y su relación con la situación de riqueza de sus propietarios y empleados o trabajadores. Sin embargo, muchas políticas públicas han sido pensadas en aras de un tratamiento fiscal favorable para las PYMES, por ejemplo. Objetivos para mejorar el empleo, bajo el supuesto de que este tipo de firmas operan con tecnologías intensivas en trabajo y poseen dotaciones de trabajadores con menor capital humano incorporado, conducen a identificarlas también como cumpliendo objetivos redistributivos.

Bajo esta nueva perspectiva, desde el ángulo de la oferta, impuestos a las ventas acumulativos como el IIB, pueden considerarse regresivos, en tanto a igual posibilidades de traslación de la carga, exime de las mismas a las firmas grandes que pueden integrarse verticalmente y cuyos propietarios usualmente coinciden con grandes inversores nacionales o multinacionales. En cambio, castiga a las pequeñas empresas que pertenecen a inversores de menor nivel de riqueza y que no pueden generar integraciones similares debido a debilidades o insuficiencias financieras para poder hacerlo. En efecto, la circunstancia de generar distorsiones en los precios finales de los bienes dependiendo de la mayor o menor integración, impide a firmas financieramente débiles – como resulta ser el caso de las PYMES - competir en condiciones de igualdad con las financieramente poderosas. Sin embargo, si bien usualmente, las pequeñas empresas están asociadas a propietarios de baja capacidad contributiva, no siempre ello es así. Por el contrario, grandes empresas que se asumen ligadas a grandes inversores, pueden constituir sociedades con una gran difusión del capital en pequeños ahorristas. No obstante, las grandes corporaciones internacionales normalmente representan a inversores de otros países.

Pero debe tenerse presente que, si se diera el caso de firmas con actividades operadas bajo control monopólico u oligopólico, es probable que el impuesto resulte por el contrario progresivo, si de esta manera se evita la explotación de grandes masas de consumidores por parte de los propietarios de dichas firmas. En este caso, se daría la situación poco común de coincidir objetivos de eficiencia asignativa con los de equidad distributiva al gravar estas actividades⁴⁹.

1.3. Estabilidad o Rol como estabilizador o desestabilizador (prociclicidad) de la actividad económica

Una preocupación usual en la literatura de las finanzas federales, ha sido el señalar las dificultades que un gobierno central puede enfrentar al momento de intentar instrumentar o garantizar una política anticíclica o de estabilización del nivel de actividad y empleo y del nivel general de precios, en sistemas federales con alta descentralización fiscal⁵⁰.

Esta preocupación mueve a tener que analizar con cuidado el atributo “estabilizador” o “desestabilizador” de los impuestos. La teoría normativa ha puesto de relieve que los impuestos de alta elasticidad-ingreso, operando asimismo en sistemas fiscales con una alta presión tributaria, constituyen instrumentos muy eficaces en materia de estabilización, pues actúan como “estabilizadores automáticos”⁵¹. Nuevamente, este atributo, junto al fin redistributivo, han

⁴⁹ Sobre el tema asignativo y la posibilidad de gravar consumos intermedios, nos remitimos a lo analizado en el punto 1.1.1.

⁵⁰ Ver Prud'homme, R. (1995) y Tanzi, V. (1995).

⁵¹ La expresión conocida del multiplicador de los impuestos (m) en un modelo simple de economía cerrada y

alimentado la idea de centralizar impuestos que naturalmente son los de mayor rendimiento para los fiscos.

Sin embargo, la idea difundida en la teoría normativa de las finanzas públicas sobre las virtudes de ciertos tipos de impuestos por ser “estabilizadores automáticos” (en primer lugar, por las razones antes apuntadas, los impuestos que gravan los ingresos con alícuotas progresivas, y, en segundo término, los que gravan las transacciones en general), se ha visto contradicha por el comportamiento real de los gobiernos enfrentando cambios en su restricción de liquidez. Este aspecto es resaltado por la literatura que proviene del enfoque positivo de las finanzas federales. Resulta así que, en ausencia de fondos de estabilización, los impuestos que gravan las transacciones o los ingresos resultan en la práctica procíclicos. En efecto, normalmente, los gobiernos suelen dimensionar sus gastos en función de la restricción financiera enfrentada. De manera que en las épocas de auge, cuando las recaudaciones suben más que proporcionalmente al crecimiento del ingreso, se alienta al incremento o expansión de los gastos del gobierno. A la inversa sucede en las recesiones: cuando las recaudaciones caen más que proporcionalmente junto con el nivel de las transacciones económicas, la restricción financiera se agudiza y ello motiva aumento de impuestos, reducciones del gasto o aumento del endeudamiento público con efectos “*crowding out*” significativos. Más aún, restricciones políticas pueden inducir a que los gobiernos en lugar de crear fondos de estabilización (pensando en la posibilidad de que ante la disposición de los recursos en dicho fondo no se habrá de poder resistir a la tentación de usarlos), se recomiende decididamente el modificar las alícuotas de los impuestos en sentido inverso a lo que recomendaría la teoría normativa (cuando en el auge aumentaran mucho los recursos el Ministro de Economía intentaría que los legisladores voten reducciones en las alícuotas impositivas y a la inversa en la recesión!)⁵².

La ausencia de fondos de estabilización o de diseños de las instituciones fiscales que aseguren que los gobiernos habrán de ahorrar recursos tributarios excedentes (superávits) en las fases de auge para enfrentar situaciones de déficits en las recesiones, modifican los pronósticos de la teoría normativa. De esta forma, las calificaciones de “procíclicos” o “contracíclicos” de los tributos, habrán de adoptar calificaciones inversas a los postulados tradicionales. Es decir, la calificación es exactamente inversa si uno se guía por los supuestos y recomendaciones de la teoría normativa o si se guía por los supuestos y recomendaciones de la teoría positiva. Como el objetivo es diseñar sistemas tributarios que tengan en cuenta el accionar usual de los agentes económicos - incluyendo como tales a los funcionarios públicos - y no lo que algunos economistas desearían que ellos se comportaran, hemos de seguir el enfoque positivo. Por tal motivo, los impuestos en cascada tipo IIB resultan finalmente altamente procíclicos, en tanto las recaudaciones se mueven en sentido igual que el nivel de la actividad económica habilitando la expansión del gasto público⁵³. Los efectos procíclicos aparecen también en los impuestos tipo Bi-etápico Mayorista-Minorista, IVA o Ventas Minoristas. En el caso de los Impuestos Específicos y al uso de los Combustibles, sucede algo similar.

En el Impuesto de Patentes, que se puede asimilar a un impuesto de suma fija – al menos para un período de tiempo importante, no menor al ciclo usual de corto plazo de los negocios - se trata de un recurso no variable con el ciclo, no obstante, los problemas de pago que puedan enfrentar de hecho mucho contribuyentes durante la recesión, incurriendo en mora.

sistema tributario con componente inducido es: $m_t = -b / (1 - b + br)$, donde b es la propensión marginal al consumo y r la tasa del rendimiento tributario respecto al nivel de ingreso. Introduciendo el concepto de elasticidad-ingreso del sistema tributario (ϵ), dicha expresión puede reformularse, sustituyendo a r , como:

$m_t = -b / [1 - b + b (\epsilon.T/Y)]$ y el multiplicador del gasto (m_g) resulta: $m_g = 1 / [1 - b + b (\epsilon.T/Y)]$.

Es decir, el multiplicador (o filtro) se comportará anticíclicamente en mayor medida cuanto mayor sea la elasticidad-ingreso del sistema tributario (o más progresivos sean los impuestos) y mayor la presión tributaria.

⁵² Para un análisis más acabado sobre las finanzas federales y el ciclo económico, ver Piffano, H. et al, (1998) y Piffano, H. (2003d).

⁵³ Para estimaciones sobre la prociclicidad de los rendimientos en el IIB y el IVA, ver Di Gracia, L. (2002).

En el caso del Impuesto Provincial a las Ganancias, la existencia de un mínimo no imponible modificable anualmente por la legislación tributaria, permitiría actuar con criterio estabilizador si la autoridad fiscal predominara por sobre las demás áreas de gobierno demandantes de gasto público. La alícuota por encima del mínimo es proporcional, de manera que la recaudación sobre los que superen ese mínimo, mantiene relación con el ciclo de los ingresos, modificando la restricción de liquidez de los gobiernos en el sentido del ciclo. Por ello, con relación al atributo estabilizador, se puede calificar como estabilizador relativo.

El Impuesto (o Alícuota Adicional) en Bienes Personales, Inmobiliario y Automotores, operan anticíclicamente, en tanto las valuaciones no acompañan muy marcadamente la evolución del nivel de actividad económica. Naturalmente que el valor de los activos y el ritmo de la acumulación registran cierta volatilidad, pero el stock de riqueza es en general menos volátil que el ingreso y, por otra parte, las valuaciones fiscales son más lentas que los cambios en los valores de mercado. No obstante, como en el caso de Patentes, dificultades financieras de los contribuyentes pueden afectar las posibilidades de pago en las fases recesivas del ciclo económico.

1.4. Eficacia (Rendimiento, potencial y efectivo)

El concepto de rendimiento de un impuesto puede referirse a la potencial o la efectiva capacidad de generar recursos al fisco con alícuotas razonablemente bajas. Una definición más estricta de la eficacia de un impuesto con relación a su rendimiento, debe relacionar a la recaudación efectiva por punto de tasa, o bien la recaudación en términos del PBI por punto de tasa⁵⁴. En tal caso, la potencialidad recaudatoria no sólo computará su virtud para gravar oportunamente determinada riqueza privada, sino sus menores dificultades de administración y fiscalización para el logro de una eficaz labor contra el fraude.

Analizar el atributo del “rendimiento” de un impuesto como ha sido planteado, pareciera nuevamente enfrentarnos a una contradicción con el análisis de la teoría tradicional, en este caso referida a la incidencia diferencial de los impuestos. En la teoría de las finanzas públicas resulta usual plantear como objetivo la eficiencia económica y, consecuentemente, evaluar las virtudes o defectos de cualquier impuesto sobre la base de su comparación con la alternativa teórica de máxima neutralidad o nula carga excedente (capitación o impuesto de suma fija). Si la comparación es entre dos impuestos, el razonamiento conduce a indagar cual de ellos hace mínima la carga excedente para cierto nivel de rendimiento. Precisamente, las reglas de tributación óptima, como las reglas de “Ramsey” o las de “Corlette-Hague” - a las que ya se hiciera alusión - generan recomendaciones específicas sobre fijación de alícuotas en la tributación sobre bienes.

Sin embargo, en el campo de la política práctica que suelen llevar a cabo los gobiernos, las virtudes de generar ingresos de caja importantes suelen estar en la mira predilecta de los decisores. En tal caso, el planteo es identificar los impuestos que logran mejorar sustantivamente la liquidez y, en todo caso, observar como preferibles aquellos que minimizan los costos de administración por peso recaudado y, quizás, los que al mismo tiempo dañen mínimamente el bienestar de la población (carga excedente).

En las finanzas federales, por ejemplo, una discusión importante se plantea al momento de tener que definir el criterio de origen o el de destino en el caso de la imposición a las ventas. Los fiscos de jurisdicciones eminentemente productoras y exportadoras netas, habrán de ponderar favorablemente el criterio de origen. En el caso de las provincias eminentemente consumidoras e importadoras netas, en cambio, el criterio de destino. En forma similar, cuando se trata de la imposición sobre los ingresos (Impuesto a las Ganancias) puede adoptarse el criterio de la fuente o el de la residencia real del contribuyente (criterio de renta mundial). El primer criterio beneficia a jurisdicciones importadoras de capitales; el segundo, a jurisdicciones exportadores de capitales.

⁵⁴ Ver Silvani y Brondolo (1993) para su aplicación de este concepto al caso del IVA en varios países.

El tema es cual fuente o base tributaria genera mayor nivel de recaudación, suponiendo alícuotas similares en ambas alternativas. Desde el punto de vista del “rendimiento”, por tanto, las preferencias de los fiscos por determinados impuestos dependen muy esencial y definitivamente de la circunstancia de poseer o no en su territorio la fuente o base a gravar por los mismos⁵⁵.

En general, sobre los criterios a aplicar en el caso de los gravámenes sobre las transacciones se ha ido aceptando la idea de aplicar el criterio de destino, debido a que los criterios de origen plantean la dificultad ya señalada de la imposibilidad de ajustes impositivos en frontera. En el caso de los gravámenes sobre los ingresos, se ha extendido la idea de gravar según la residencia del inversor-contribuyente (principio de renta mundial), lo que facilita la movilidad de los capitales garantizando la neutralidad en el destino mundial de las inversiones. Este criterio se hace extensible al tratamiento del impuesto dentro de una federación.

A pesar de lo dicho, los impuestos en cascada del tipo IIB que gravan las transacciones en origen, han constituido la base tributaria por excelencia de los gobiernos provinciales por su alto rendimiento. Ello se debe a que todo el proceso productivo sufre la presión tributaria sobre los ingresos totales, lo que significa un alto rendimiento aún suponiendo alícuotas pequeñas. Como se trata de un impuesto en origen, las provincias que concentran gran actividad económica se verán fuertemente inclinadas por este tipo de tributación. Las de menor desarrollo relativo también lo habrán de preferir ante la escasa disponibilidad de encontrar bases o fuentes alternativas para gravar con alícuotas pequeñas y con igual rendimiento potencial. Gravar todas las transacciones, les permite contar con una base tributaria significativa. De allí que el rendimiento tributario resulte alto, aún a tasas reducidas del orden del 1,5% al 3,5%, aproximadamente, según las vigentes en las provincias. En razón de esta preferencia difundida, las Direcciones de Rentas provinciales han logrado una importante experiencia administrativa en su labor de administración y fiscalización. Los problemas de administración residen en el caso de firmas con actividades en varias jurisdicciones, circunstancia que ha requerido de un acuerdo interprovincial de asignaciones del rendimiento a través de declaraciones de los contribuyentes (Convenio Multilateral). El sistema no generaría mayores inconvenientes de no existir marcadas diferencias entre las alícuotas provinciales; caso contrario, se daría la posibilidad de fraudes en la identificación regional de actividades y ventas.

El Impuesto Bi-etápico Mayorista-Minorista reduce la base tributaria del IIB, de forma que puede calificarse de “rendimiento medio”.

El IVA constituye también un impuesto potencialmente rendidor, pues si bien la base se reduce significativamente respecto al IIB, al ir gravando solamente el valor agregado a lo largo de la cadena de producción, habilitando a su vez una labor de fiscalización más efectiva mediante el cruce de facturas (la contraposición de intereses por débitos y créditos fiscales). Sin embargo, desde el punto de vista de su rendimiento efectivo (no potencial), la única experiencia con que se cuenta es el IVA a nivel nacional. De acuerdo con datos de Silvani y Brondolo (1993), el rendimiento de este impuesto en Argentina es bajo, probablemente ligada a la existencia de “cadenas negras”, sin facturación de ventas⁵⁶, y a la “fábrica de facturas”, que han incrementado fraudulentamente los créditos fiscales⁵⁷.

⁵⁵ Por ejemplo, provincias petroleras suelen tener baja presión tributaria en impuestos usuales en otras jurisdicciones no petroleras, debido a que disponen de las regalías como sustento principal de sus presupuestos. Por ejemplo, la provincia de Alberta en Canadá no posee impuesto a las ventas de ningún tipo (del tipo IVA, IVM o IIB) por disponer de las regalías.

⁵⁶ En Argentina muchos vendedores suelen preguntar a los compradores si necesitan la factura o no. Naturalmente los precios de venta pueden variar ante la respuesta, dependiendo de las habilidades comerciales de compradores y vendedores. Por esta razón la AFIP suele hacer campañas de publicidad tratando de convencer a los consumidores de pedir la factura en toda compra que realicen.

⁵⁷ Ver Llach, J. y Llach, L. (2000) y Llach, J., Llach, L., Harriague, M. y Piffano, H., (2001). Se trata de la existencia de firmas ficticias que emiten (venden) facturas con IVA incorporado, para su empleo por firmas

A las dificultades conocidas del IVA nacional deben agregarse los problemas que habría de plantear un IVA Destino Pago Diferido para el caso Subnacional. Los IVA's Destino Pago Diferido tienen la debilidad de incentivar el fraude en los destinos, mediante la simulación de ventas en jurisdicciones donde la presión tributaria sobre el valor agregado final se minimiza. Ello genera pérdidas a los fiscos que intentan una mayor presión tributaria respecto al resto de las jurisdicciones, beneficiando (fraudulentamente!) a los fiscos con menor presión tributaria. De acuerdo a lo analizado en otros trabajos, estos problemas se han intentado solucionar con ingeniosos diseños tributarios, especialmente del tipo IVA Dual o Compartido, que sin embargo, no resuelven el problema de fondo, a pesar de requerir un esquema administrativo de mayor complejidad técnica y mayor costo de administración⁵⁸.

La solución "simplista" de atar el IVA Subnacional al IVA Nacional, con una alícuota adicional, aplicada sobre la misma base, transformaría al impuesto en uno de origen (pues el IVA nacional se tributa en el lugar del domicilio legal del vendedor). Esto resulta inconveniente desde el punto de vista de una federación, como ya se comentara, al tiempo que desconoce una realidad importante, cual es que la recaudación del IVA nacional, según datos de AFIP para el 2002, se concentra en un 86% en dos jurisdicciones y la aduana (Capital federal, con el 53,6%, Provincia de Buenos Aires, con el 6,1%, que suman 59,7% y la Dirección General de Aduanas con el 26,4%), es decir, el IVA origen arrojaría un rendimiento casi nulo para la mayoría de las provincias⁵⁹. Si la idea es distribuir luego el producido sobre la base de estadísticas macroeconómicas del consumo a nivel regional, se estaría creando un sistema de coparticipación dentro del "laberinto" de la coparticipación hoy vigente.

El Ventas Minoristas puede considerarse un impuesto con un "potencial" recaudador semejante al IVA, pues esencialmente ambos están destinados a gravar el consumo final, pero tradicionalmente se lo ha identificado como mucho más vulnerable a la evasión, al no contar con la "cadena de facturación" como medio para evitar el fraude y por concentrar el rendimiento en la etapa final. En efecto, con relación al IVM se afirma que al estar la recaudación enteramente dependiente del comportamiento fiscal de los contribuyentes en la última etapa del proceso productivo, hace que el fisco se encuentre mucho más vulnerable en su resultado recaudatorio que en el caso del IVA, donde la labor de fiscalización resulta más efectiva, al contar con una base de contribuyentes mayor y más concentrada en términos de valor agregado en las etapas anteriores al comercio minorista. Es decir, aún sin lograr recaudar en la etapa final, se podría no obstante recaudar parte del impuesto sobre el valor agregado de las etapas anteriores.

Sin embargo, la posibilidad de un control eficaz en el Ventas Minorista puede lograrse si se asegura la permanencia del IVA "Nacional". La cadena de facturación a través del IVA Nacional, permite que la AFIP y las Direcciones de Rentas coparticipen de sus bases informatizadas de manera de coordinar la labor de control de la evasión en el caso de los contribuyentes no registrados. De manera que la cadena "existe", solamente requiere coordinación informática entre los fiscos para operar eficazmente en la labor de fiscalización⁶⁰. No obstante, puede calificarse a este atributo como de rendimiento medio, comparado con las variantes anteriores.

En general, todos los impuestos a las ventas que apliquen el criterio de destino, como son usualmente los IVA y los IVM, resultan atractivos para los fiscos eminentemente consumidores e importadores netos, como ya se indicara.

genuinas que las compran para aumentar el volumen de sus créditos fiscales.

⁵⁸ Ver Piffano, H. (2003a).

⁵⁹ Si al porcentaje anterior se suman los correspondientes a las Provincias de Santa Fe (4,45%) y Córdoba (3,76%), se obtiene el 94,2% de la recaudación total.

⁶⁰ A este objetivo apunta el proyecto Osiris Rentas que están desarrollando la AFIP y las Direcciones de Rentas provinciales, con financiamiento del BID.

El Impuesto de Patentes o por Módulos ha sido pensado para los contribuyentes pequeños de baja capacidad contributiva, donde la labor de fiscalización se torna compleja y costosa. Los pequeños contribuyentes suelen no contar con registros contables apropiados para la tarea de control, de manera que debe evitarse el requerir tales elementos en la labor de fiscalización. Un sistema simple de pago con “obleas fiscales” adheridas en las vidrieras, con la posibilidad de lecturas magnéticas rápidas para constatar el pago al día del tributo, permitiría un mecanismo de control ágil y de bajo costo. El rendimiento del impuesto sería “bajo”, aunque si se estima que una importante franja de la evasión agregada pertenece actualmente a este segmento, el rendimiento probable no debería despreciarse. La consecuencia de romper la cadena de facturación puede resolverse permitiendo acreditar un cierto porcentaje de los impuestos incorporados en las facturas de compras de insumos, pero ello reduce las ventajas de simplicidad buscada por esta modalidad⁶¹.

En general, para los impuestos que gravan las transacciones, sean del tipo IIB, Ventas Minoristas, IVA o Patentes, se plantea hacia futuro el gran desafío que generan las compras a distancia y el comercio electrónico, especialmente de base digital, circunstancia que ha obligado en EUA a convenir una veda tributaria transitoria en la aplicación de los *Sales Taxes* estatales a este tipo de comercio⁶². Al respecto es importante resaltar que las economías modernas tienden cada vez más a concentrar su actividad en la rama (generalmente no gravada) de los servicios y el comercio a distancia y electrónico, y no tanto en bienes tangibles y locales. En Estados Unidos de América los servicios que en 1959 representaban el 40% del PBI, alcanzaban en 1994 al 65% del PBI. Por su parte, las ventas por Internet se han estado duplicando cada 100 días (McLure, C., 1999). En Argentina los servicios en 1995 representaban el 62% del PBI. Esta tendencia estructural de la oferta global resulta coincidente con la tendencia registrada en el componente del consumo de las familias, donde los servicios pasaron del 37,5% (1985/86) al 49,8% (1995/96) en la última década (INDEC, 1998).

El Impuesto al Cash-Flow Empresario puede considerarse una alternativa de rendimiento potencial importante. Aún cuando no se cuenta con datos de un impuesto hasta el momento inexistente, es posible inferir que su capacidad recaudatoria sería alta, pues se trata de una técnica equivalente a un IVA sustracción. El diseño de este impuesto tiene la ventaja adicional que, al permitir deducir el gasto salarial, habrá de incentivar el blanqueo de la mano de obra que actualmente no figura en la economía formal. Ello contribuiría a mejorar el control de otras obligaciones tributarias y emergentes de la regulación laboral, tanto provincial como nacionales⁶³.

El Impuesto Provincial a las Ganancias puede considerarse un impuesto de rendimiento medio. Su capacidad recaudadora potencial deriva de la ampliación de la base de contribuyentes que el impuesto permitiría contar, con relación al Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas Nacional, considerado como un ejemplo extremo de bajo rendimiento en una comparación internacional, en gran medida debido al tradicional nivel alto de su mínimo no imponible⁶⁴.

⁶¹ Para un análisis sobre alternativas de la técnica de determinación sobre bases presuntivas y su evolución en Latinoamérica, ver González, D. (2002)

⁶² Ver McLure, C. (1999), United States General Accounting Office (2000), Goolsbee, A. and Zittrain, J. (1999), and Bruce, D. and Fox, W. (2000 and 2001).

⁶³ Por cierto que el incentivo a la evasión no se eliminaría totalmente, si el ahorro de este impuesto respecto a un IVA sustracción puro, es compensado por un excesivo volumen de cargas sociales sobre los salarios.

⁶⁴ Parte de la explicación puede hallarse en el alto nivel de gravámenes que pesan sobre la nómina salarial en Argentina, con fines de financiar al sistema de seguridad social, y que los salarios constituyen una fuente importante en la renta de las personas físicas. No obstante, en Argentina el mínimo no imponible del Impuesto a las Ganancias de personas físicas ha sido históricamente muy alto según patrones internacionales, quedando margen para ampliar la base en los gobiernos subnacionales. El nivel de exención como múltiplo del PBI per capita, era en 1991 de 4,7 mientras que el promedio de América Latina era de 1,62. Solamente Honduras supera a la Argentina con un múltiplo de 6,87 (ver González Cano, H., 1998). Para estimaciones del rendimiento probable de este impuesto por provincias ver Piffano H. (1994).

El rendimiento del Impuesto (o Alicuota Adicional) en Bienes Personales puede considerarse de rendimiento medio o relativamente Bajo, teniendo en cuenta la menor presión tributaria con relación al Impuesto a las Ganancias, y a que debe convivir con los impuestos Inmobiliario y Automotores, que son componentes importantes de la base tributaria. Su alternativa de acople (“*piggy backing*”) al impuesto nacional, lo hace no obstante altamente atractivo para las administraciones tributarias provinciales. Más aún, un impuesto de estas características puede no operar eficazmente a nivel provincial debido a la menor capacidad que tienen individualmente las administraciones provinciales para detectar activos ubicados fuera de sus respectivas jurisdicciones. Por otro lado, se debe recordar que un impuesto de características similares ya ha sido intentado en las administraciones provinciales. Se trata del ex Impuesto Adicional Inmobiliario, que operaba como impuesto personal adicional al Inmobiliario Básico que era el componente real del impuesto. Dificultades de administración obligaron a su eliminación. En sustitución los gobiernos provinciales introdujeron las alícuotas progresivas en el Impuesto “real” Inmobiliario actual, circunstancia no recomendable técnicamente. La superposición parcial de bases con el Inmobiliario y Automotores, puede asimismo inducir a la derogación lisa y llana de este impuesto, permitiendo a las provincias aumentar la presión tributaria sobre tales impuestos tradicionales. Pero esto reduciría el *scope* del menú tributario provincial y la recaudación tributaria del gobierno nacional.

Los impuestos Inmobiliario y Automotores son potencialmente de alto rendimiento, favorecidos por su mayor facilidad de fiscalización al ser bienes registrables. En el caso del Inmobiliario, sin embargo, el tema de los catastros provinciales ha sido un problema recurrente. El Banco Mundial ha financiado enormes inversiones provinciales para mejorar los catastros en los años noventa, pero usualmente se ha detectado la necesidad de extender esos progresos a las Direcciones de la Propiedad Inmueble, que registran atrasos en la titularización de los mismos. De allí que en la práctica algunas provincias no obtengan rendimientos acordes con dicho potencial.

Los impuestos a la Transmisión Gratuita de Bienes y Ganancias de Capital, son impuestos de rendimiento bajo.

Los Impuestos Específicos y al Uso de los Combustibles permiten estimar un rendimiento potencial entre medio y alto, dependiendo de la provincia que se trate. La Provincia de Buenos Aires, por ejemplo, con una alta concentración del consumo en los bienes sujetos al gravamen, en ambos casos, permite augurar un buen rendimiento tributario.

1.5. Eficiencia-x (Costo de Administración para el Fisco y de Cumplimiento para los Contribuyentes)

La dimensión de “eficiencia-x” está referida al resultado de los sistemas tributarios en cuanto al objetivo de minimización de los costos de administración y cumplimiento tributarios por peso recaudado, en el marco del diseño técnico del tributo y los incentivos institucionales enfrentados en cada caso. Este atributo, en rigor, está ligado al tema del rendimiento tributario, pues dependiendo del diseño técnico del tributo y del esfuerzo de administración requerido en cada caso, una labor importante y por ende más costosa de fiscalización, permitirá un mayor rendimiento. A su vez, un impuesto con rendimiento potencial alto, incentivará a la burocracia de los fiscos a una tarea de recaudación y fiscalización más eficaces.

El tema de la administración tributaria ha ganado reconocimiento creciente en años recientes como instrumento de política tributaria, en particular en países de menor desarrollo relativo⁶⁵. Una porción relevante de la actividad en estos países, y la Argentina brinda un buen ejemplo, es la

⁶⁵ En efecto, Bird, R. (1983), Casanegra de Jantscher (1990) y Bird, R. y Casanegra de Jantscher (1992) han afirmado que la administración tributaria es sin duda política tributaria en los países en desarrollo.

existencia de una importante economía informal⁶⁶. De hecho se ha denunciado que la baja presión tributaria global registrada en Argentina respecto a otros países, se debe a que las estadísticas del PBI incluyen estimaciones de esta actividad informal, por lo que el coeficiente de lo recaudado sobre dicho PBI está sesgado por la misma. O sea, que la porción formal de la economía, por el contrario, estaría sufriendo una muy alta presión tributaria.

Respecto a las modalidades tributarias provinciales, en el caso del IIB, en general y no obstante las complejidades que debieron contemplarse a través del Convenio Multilateral para los contribuyentes operando en más de una jurisdicción, la experiencia de los fiscos provinciales fue mejorando con el tiempo.

Si bien es natural que en el IIB, al contar con una base amplia de actividades y regiones involucradas en las respectivas transacciones gravadas tornaban la administración del impuesto como de relativa complejidad y costo para el fisco, la reducción de sectores gravados en el Impuesto Bi-etápico Mayorista-Minorista, ha de reducir la extensión o cobertura requerida en la labor de fiscalización. Sin embargo, la acreditación del débito mayorista a nivel minorista incorpora una modificación sustancial respecto a Ingreso Brutos. Lo mismo aplica para el costo de cumplimiento asumido por los contribuyentes. Su ventaja es que deja vigente en alguna medida la contraposición de intereses entre compradores y vendedores, característica del IVA, precisamente en la última etapa de la cadena de comercialización. Sin embargo, operando a nivel subnacional, la administración de débitos y créditos plantea los mismos inconvenientes que se señalan enseguida para el IVA subnacional respecto a los fraudes en los destinos de ventas y el origen de las compras⁶⁷. La solución puede hallarse a través de la complementación y coordinación informática de la AFIP y las Rentas Provinciales, como se explica luego para el caso del IVM.

En el caso del IVA Subnacional, del tipo Destino Pago Diferido, el problema de fiscalización tributaria se complica, pues la labor de administración del impuesto estaría basada esencialmente en la contabilidad de los contribuyentes⁶⁸. El nivel de complejidad administrativa es superior en el caso de los ingeniosos IVA's Compartidos, del tipo Partilhado (Varsano, R., 1995 y 1999) o el CVAT (*Compensating Value Added Tax* de McLure, C., 2000), donde además se requiere involucrar al gobierno central en la operatoria del impuesto subnacional⁶⁹. Para los contribuyentes, también aumenta la necesidad de incurrir en costos de cumplimiento al tener que informar sobre el destino de sus ventas, o si se quiere, de la identificación de los compradores (residentes o no residentes en la jurisdicción).

La práctica usual en los IVA nacionales de tratar con alícuotas diferenciales a determinadas actividades o bienes en razón de argumentos de equidad o fines redistributivos, introduce un problema adicional de administración. Esto habrá de agregar complejidad adicional a un IVA

⁶⁶ Existen zonas, barrios o villas en Argentina donde pulula una cantidad importante de talleres clandestinos a los que resulta muy dificultoso acceder de parte de los inspectores de la AFIP.

⁶⁷ Los criterios que admiten crédito fiscal, pueden ser simples en apariencia pero complejos para niveles de contribuyentes de bajo nivel educativo. El tema es importante cuando coexisten regímenes especiales para ciertos tributos y otros que emplean el régimen general para estos mismos contribuyentes. Por ello la evolución al sistema de "monotributo" en muchas legislaciones nacionales.

⁶⁸ Este sistema está operando en la Unión Europea desde 1993 obligando a las administraciones fiscales de los países comunitarios a montar una red computarizada de intercambio de información (el "*VAT Information Exchange System* o VIES), que contiene el registro de los códigos tributarios emitidos en cada país miembro y de los volúmenes de las ventas intracomunitarias (ver Libonatti, O., en FIEL, 1998). En rigor, el Informe Neumark había propuesto para la CEE un sistema de "IVA origen restringido", consistente en gravar las ventas a países fuera de la comunidad con tasa cero (principio de destino) y aplicar el principio de origen para las ventas intracomunitarias. Ello implicaba la necesidad de nivelar tasas entre los países de la unión. Dificultades para lograr esta nivelación indujeron a aplicar transitoriamente el sistema de IVA destino pago diferido.

⁶⁹ O la constitución de un "consorcio" provincial, como sugiriera McLure para rebatir la crítica que se le formulara sobre esta injerencia necesaria.

subnacional que grava transacciones cruzando fronteras sin controles de aduanas. La diferenciación de alícuotas, por otra parte, alienta la actividad de los lobbies en su intento por obtener ventajas tributarias (gasto tributario). Si la diferenciación de alícuotas también se basara en razones de eficiencia (regla de Ramsey), el control sobre las demandas sectoriales por privilegios puede ser inmanejable de parte de las administraciones gubernamentales. Esto es un argumento fuerte desde el ángulo de “la economía política” (o del enfoque positivo) para resistirse al empleo de políticas de diferenciación de alícuotas, es decir, no neutrales desde el punto de vista administrativo.

La salida de los bienes al exterior (exportaciones), como ya se comentara, requeriría de la Dirección General de Aduanas (perteneciente a la AFIP) contar con el registro de origen de los bienes para imputarles a la respectiva jurisdicción la obligación de las devoluciones. Pero la acreditación de los IVAs incluidos en las etapas anteriores - por débitos incluidos en lotes de bienes de diferentes orígenes – como se anticipara, plantea un problema de administración tributaria serio y complejo de identificación del o los fiscos que deberían hacerse cargo de las devoluciones que pudieren quedar acumulados en los costos de los bienes al momento de ser exportados por las firmas exportadoras.

Finalmente, se ha reconocido más recientemente la existencia de problemas serios de evasión en el propio IVA Nacional. Con fraudes en la facturación en la etapa final, la evasión en el IVA no tarda asimismo en crecer, a través de la “cadena negra hacia arriba”⁷⁰. El otro fenómeno detectado, es la ya mencionada “fábrica de facturas”, tendientes a incrementar los créditos fiscales. La identificación de las firmas ficticias creadas deliberadamente para posibilitar el fraude, se torna compleja debido a que en su seguimiento deben participar todas las jurisdicciones y porque además deben hacerlo coordinando la labor de los ejecutivos nacional y provinciales (AFIP y Direcciones de Rentas) en muchos casos con otros ministerios como los de Gobierno o con los poderes judiciales (de los cuales dependen los entes que tienen a su cargo el registro de sociedades).

En el caso del Impuesto a las Ventas Minoristas, la tarea de administración es de menor costo, pues se trata de una versión reducida del viejo padrón de contribuyentes del IIB. Sin embargo, aquí cabe citar la crítica usual de las dificultades de administración en el IVM al concentrar el riesgo de cumplimiento tributario (evasión) en la etapa final de la cadena producción-consumo. Esta dificultad, junto a la segunda crítica importante, en cuanto a no poder evitar de gravar consumos intermedios, puede no obstante ser subsanada en presencia del IVA Nacional, como ya se indicara. En efecto, los problemas aludidos pueden encontrar solución a través de los acuerdos de complementación e intercambio de información entre los sistemas IVA-Nacional y IVM-Provincial. En Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) puede informar a las Direcciones de Rentas provinciales todos los comerciantes registrados a los que se les puede admitir acreditar el pago del impuesto en sus facturas de compra de insumos, evitando abusos de evasión. Por otro lado, las Direcciones de Renta provinciales pueden informar a la AFIP sobre los resultados de sus auditorías en comercios minoristas que habrían de contribuir a reducir el dilema de la “cadena negra hacia arriba” del IVA Nacional⁷¹.

El Impuesto de Patentes aparece como de bajo costo de administración, requiriendo una inversión inicial reducida, en términos de mini-equipos lectores de bandas magnetizadas de las obleas

⁷⁰ Los comerciantes minoristas en Argentina suelen preguntar a los clientes si necesitan la factura o no. Por cierto que el precio final dependerá de la respuesta a dicha pregunta y de las habilidades comerciales de vendedores y compradores. Por otro lado, los productores y fabricantes que venden a las cadenas de mayoristas suelen tener que aceptar parte de sus entregas en negro si desean mantener el negocio, pues el argumento es que así lo requieren gran parte de los minoristas. Finalmente, la actitud de muchos minoristas suele basarse en el argumento de que el no pago de las obligaciones tributarias les permite mantener abiertos sus negocios, dada la alta presión tributaria formal y la baja productividad de esta gran franja de economía informal.

⁷¹ La AFIP y algunas importantes provincias han firmado acuerdos muy recientes sobre armonización tecnológica e intercambio de información referida al IVA Nacional y al Impuesto a los Ingresos Brutos. Avanzar en la solución del IVM es claramente recomendable.

fiscales. La labor de fiscalización estaría a cargo de los mismos inspectores que actualmente deben fiscalizar el IIB. Lo sencillo del sistema, lo hace de bajo costo de cumplimiento para el contribuyente, que debe solamente comprar la oblea fiscal en la Dirección de Rentas, donde habitualmente concurre para sus presentaciones de las declaraciones juradas del actual IIB. Existe no obstante un claro *trade off* entre las virtudes de eficiencia y equidad tributaria, versus simplicidad en la administración tributaria y en el cumplimiento tributario. Se ha advertido que cuanto más fáciles o simplificados son para administrar los impuestos de bases presuntivas, resultan más ineficientes e inequitativos, mientras que cuanto son más sofisticados y complejos de administrar, son más eficientes y equitativos⁷².

Una solución a esta problemática se ha pensado a partir de considerar no solamente a los ingresos brutos para categorizar a un contribuyente como de baja significación fiscal, sino además la adopción de parámetros físicos (superficie afectada, energía eléctrica consumida, personal afectado a la actividad, vehículos o locales utilizados, etc.) para evitar acciones fraudulentas (como el “enanismo tributario”⁷³) por parte de los contribuyentes de mayor importancia fiscal⁷⁴.

Finalmente, la posibilidad de reconocer crédito fiscal – sea pleno o parcial acotado o limitado a cierto porcentaje del débito fiscal – introduce una complejidad adicional con su mayor dificultad de administración, como ya se señalara. Pero esta ha sido una experiencia ya probada en varios países latinoamericanos en la década de los años 80 a nivel de las administraciones centrales, siendo en muchos casos abandonada. La suerte a nivel provincial puede ser diferente.

El Impuesto al Cash-Flow Empresario requiere una labor de fiscalización más engorrosa y, por lo tanto, más costosa. Determinar el valor agregado neto, deducida la masa salarial, a nivel de cada firma, requiere un control más detallado que el control más simple sobre las ventas. Lo mismo para los contribuyentes que deben contar con registros contables que posibiliten la auditoría de sus estados de resultados.

El Impuesto Provincial a las Ganancias no requiere de costos de administración importantes, salvo el costo hundido inicial requerido para administrar un tributo actualmente inexistente a nivel provincial. Sin embargo, dado que la liquidación del impuesto operaría sobre la base de la ganancia sujeta a impuesto del impuesto nacional, al menos para los tramos de ingreso medio alto y alto, la labor de fiscalización “compartida” con la AFIP facilitaría la eficacia de los controles. Asimismo, para el caso de los tramos de ingreso medio, actualmente no gravados por el impuesto nacional, el mecanismo de las retenciones en la fuente, al menos para el caso de una franja importante de trabajadores en relación de dependencia, facilitaría el control pertinente. La existencia de la base de datos de Inmobiliario y Automotores en la Direcciones de Rentas Provinciales, debería permitir el cruce de información para cerrar el circuito ingreso-patrimonio de los contribuyentes. Tal cruce de datos y los provenientes del sector financiero a través del sistema Osiris, permitiría asimismo contribuir a resolver el problema de fiscalización que demandaría el cómputo de las deducciones por aplicaciones de ingresos a los rubros de ahorro o inversión que la legislación prevea. Un acuerdo interjurisdiccional sobre estas deducciones parece recomendable para evitar arbitrajes no deseados o fraudes de parte de los contribuyentes.

El Impuesto (o Alícuota Adicional) en Bienes Personales, requiere en el caso de descentralizar totalmente el tributo a las provincias, de un esfuerzo importante de administración pues tiene la dificultad de depender de datos de las otras administraciones subnacionales para lograr mantener actualizada la base de datos de los contribuyentes con activos diseminados a lo largo del territorio

⁷² González, D., (2000), op cit.

⁷³ Maniobras de fraude mediante simulación del contribuyente para figurar en las categorías de menor nivel y consecuente menor presión tributaria.

⁷⁴ A partir de 1992 el régimen de módulos del sistema tributario español incluyó magnitudes físicas de fácil constatación para la Administración Tributaria. El caso español es relevante como caso de estudio para este tipo de imposición. Italia es otro ejemplo donde se han diseñado coeficientes para actividades particulares (ver Mercurio, D. (1994), citado en Vehorn, C. L. y Ahmad, E., 1997).

nacional. La alternativa de la Alícuota Adicional al impuesto nacional, en cambio, ofrece una menor exigencia, de muy bajo costo para las administraciones provinciales, al basar la determinación del impuesto sobre la base del impuesto administrado por el nivel nacional. Su aporte informativo, a través del cruzamiento de los activos registrados dentro de su jurisdicción, permitirían agregar valor a la labor de fiscalización del nivel nacional, el que no obstante debe contar con el apoyo de todas las administraciones tributarias subnacionales (esencialmente a través de la cuitificación⁷⁵ de inmuebles y automotores) a fin de elevar sustancialmente el rendimiento de esta fuente tributaria. Este acuerdo de coordinación debería ser pactado dentro del nuevo acuerdo fiscal federal.

Los impuestos Inmobiliario y Automotores son en general de alto costo, particularmente el Inmobiliario, debido a la necesidad de mantener actualizados los catastros y el registro de la propiedad.

El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes parece de bajo costo para el Estado debido a que el hecho sucesorio plantea una directa identificación del causante y la necesidad del traspaso legal de la titularidad de los bienes permite la detección del hecho y base imponible. El Impuesto a las Ganancias de Capital, tratándose mayormente de un hecho imponible ligado a la venta de los inmuebles, aparece asimismo de costo bajo para el Estado. Estos impuestos contarían con el aporte de la labor de las escribanías actuando como agentes de retención.

El Impuesto a los Consumos Específicos y al Uso de los Combustibles, aparece nuevamente como de bajo costo de administración para el fisco, y muy bajo costo de cumplimiento para los contribuyentes. En el primer caso, se trata de un control semejante al Ventas Minoristas para determinados negocios que comercializan los bienes cuyos consumos son gravados. En el segundo caso, la base informática de la AFIP referida a las refinerías de petróleo, permitiría contar información para fiscalizar eficazmente el posible fraude en las bocas finales de expendio del combustible.

⁷⁵ Determinación del CUIT (Clave Única de Identificación Tributaria) correspondiente a los propietarios de los bienes registrables como Inmuebles y Automotores.

Apéndice 1

Reglas de tributación óptima

El análisis que se detalla seguidamente⁷⁶, supone a un consumidor representativo⁷⁷ cuyo ingreso proviene de dos fuentes: salarial y no salarial, y cuyo gasto se distribuye entre dos bienes X e Y. El ingreso salarial es el producto de tasa de salarios (w) y la cantidad de tiempo que dedica al trabajo (L), o sea, $w.L$. El ingreso no salarial se representa por K y representa una suma fija de riqueza heredada por el consumidor y, consecuentemente, cuyo monto no habrá de variar ante decisiones de comportamiento del consumidor. En ausencia de impuestos, la restricción presupuestaria será:

$$(1) \quad K + w.L = p_x.X + p_y.Y$$

Donde p_x y p_y son los precios al productor de X e Y. Si T es el tiempo total disponible por el consumidor, L el tiempo destinado al trabajo y θ su demanda de ocio, se debe cumplir que $T = L + \theta$, en cuyo caso la expresión (1) se puede expresar como:

$$(2) \quad K + w(T - \theta) = p_x.X + p_y.Y$$

Si se denomina a τ_w , τ_x y τ_y a las alícuotas ad valorem sobre w , X e Y, respectivamente, la restricción presupuestaria resulta:

$$(3) \quad K + w(1 - \tau_w)(T - \theta) = p_x(1 + \tau_x).X + p_y(1 + \tau_y).Y$$

Reordenando,

$$(4) \quad K + w(1 - \tau_w).T = p_x(1 + \tau_x).X + p_y(1 + \tau_y).Y + w(1 - \tau_w).\theta$$

Donde queda claro el efecto de incentivo a consumir ocio, al operar como un subsidio sobre θ .

El problema de tributación óptima consiste en identificar los valores de τ_w , τ_x y τ_y que generando determinado rendimiento, minimice la pérdida de eficiencia o carga excedente de los impuestos⁷⁸. La solución depende de supuestos sobre la factibilidad de gravar o no ciertos bienes y la naturaleza de las curvas de demanda y oferta de dichos bienes. Seguidamente se explican las reglas de tributación más conocidas, asumiendo curvas de oferta infinitamente elásticas, es decir, que los precios a los productores no varían ante la introducción o eliminación de los impuestos⁷⁹.

Las reglas más conocidas son cuatro:

- a) Regla de la proporcionalidad
- b) Regla de Ramsey
- c) Regla de la proporcionalidad inversa de la elasticidad precio directa
- d) Regla de Corlett-Hague

⁷⁶ Se sigue en este punto al documento de Howell H. Zee sobre "Teoría de la Tributación Óptima de los Productos Básicos", contenido en el Manual de Política Tributaria de Parthasarathi Shome (Ed.), (1995).

⁷⁷ Al adoptar el supuesto de un consumidor representativo se evitan las complicaciones del análisis que supone n individuos. Para detalles y extensiones se sugiere Auerbach, A. (1985), Diamond, P. A. y Mirrless, J. A. (1971), Samuelson, P. (1986), Dixit, A. K. (1975), Sadmo, A. (1976) y Schenone, O., Rodríguez, C. y Mantel, R. (1985).

⁷⁸ La carga excedente (CE) o peso muerto de un impuesto selectivo sobre un bien X (que genera distorsión en el precio relativo del bien X respecto del resto de bienes), puede aproximarse por la expresión $CE = -(1/2).e_x.t^2.P_0 . X_0$, donde e_x es la elasticidad precio de la demanda del bien gravado X, t^2 la tasa efectiva al cuadrado, y P_0, X_0 el precio y las cantidades demandadas antes de la aparición del impuesto, respectivamente. Para extensiones ver Zee, H. H. (1995) y Nuñez Miñana, H., (1994).

⁷⁹ Al final de este apéndice se comenta sobre las implicancias de modificar este supuesto.

Regla de la proporcionalidad

Si todos los bienes fueran gravables (incluyendo el ocio), la regla de tributación óptima indica aplicar alícuotas uniformes a todos los bienes, en tanto la existencia de carga excedente se presenta cuando los impuestos introducen distorsiones en los precios relativos entre bienes.

En este caso, si para analizar el resultado de tal recomendación se utiliza la restricción de presupuesto (4), resulta que la tributación óptima sólo logra gravar la parte del ingreso no salarial del consumidor, es decir, a K , lo que actúa como un impuesto de suma fija, pues K por definición no cambia ante variaciones en el impuesto. La parte salarial compensa generando un rendimiento neto igual a cero. Ello se debe a que para gravar al ocio de forma similar a los restantes bienes es necesario aplicar una alícuota negativa de igual nivel al trabajo. Es decir, haciendo $-\tau_w = \tau_x = \tau_y = \tau$, para $\tau > 0$, reemplazando en la (4) y reordenando:

$$(5) \quad K/(1 + \tau) + w.T = p_x.X + p_y.Y + w. \theta$$

Las condiciones exigidas por las expresiones (4) y (5) son muy restrictivas pensando en el diseño de una política tributaria práctica:

- a) El consumidor debe tener ingresos no salariales para que el Gobierno obtenga dinero. La parte salarial se ve compensada por el subsidio al ocio para preservar la proporcionalidad de la estructura tributaria. El rendimiento sería igual a $(K.\tau)/(1 + \tau)$.
- b) El supuesto básico de la regla es que el Gobierno pueda “gravar a todos los bienes”, circunstancia que no condice con la inusual existencia del ocio gravado, o salarios al trabajo subsidiados, y de ciertos bienes que presentan una muy complicada y costosa tarea de administración y fiscalización en caso de intentar gravarlos.

Por esta segunda razón, las reglas que se explican a continuación revisten carácter más realista. En particular, en ellas se habrá de suponer que $\tau_w = 0$ (para obviar el tratamiento del ocio), y que, consecuentemente, el Gobierno solo puede gravar al consumo de X e Y .

Regla de Ramsey

Postula que la estructura tributaria óptima es la que induce a reducciones proporcionales en las cantidades demandadas de los bienes gravados. Dado que las elasticidades precio de las demandas de los bienes no son iguales, la regla conduce a la fijación de alícuotas diferentes ($\tau_x \neq \tau_y$) que habrán de alterar los precios relativos de forma tal que se logre igualar dichas variaciones proporcionales de las cantidades. Es decir,

$$(6) \quad \Delta X/X_0 = \Delta Y/Y_0$$

Para lograr esta reducción proporcional en las cantidades, las alícuotas necesariamente deberán ser mayores cuanto menor sea la elasticidad precio de la demanda respectiva. Pero esto implica una tarea muy difícil de resolver a nivel práctico, teniendo en cuenta que las demandas de los bienes usualmente son elásticas no solo respecto a su precio, sino además respecto al precio del resto de los bienes (sustitutos y complementarios), de manera que la regla no necesariamente habrá de inducir a la diferenciación de alícuotas en forma estricta e inversamente proporcionales a las elasticidades precio directas de los bienes.

Una particularidad necesaria de la regla de Ramsey es que las elasticidades precio de la demanda deben ser referidas a curvas de demanda *compensadas* (Hicks), de muy difícil medición empírica⁸⁰. Caso contrario las cargas excedentes estarán sesgadas al incorporar los efectos ingreso de las

⁸⁰ A la dificultad empírica debe agregarse el problema de las divergencias que surgen a la hora de definir el criterio de las compensaciones (variación compensatoria versus variación equivalente).

curvas de demanda normales (Marshallianas). El sesgo que pudiera introducir el empleo de las curvas no compensadas ha sido, no obstante, relativizado⁸¹.

Regla de la proporcionalidad inversa de la elasticidad-precio directa

Se trata de una regla derivada de la regla de Ramsey y aplicable al caso de un subconjunto de bienes gravables cuyas elasticidades precio cruzadas son iguales a cero. En tal caso, las demandas de los bienes gravables solamente responden a los cambios producidos en sus propios precios y la regla adopta la forma de:

$$(7) \quad e_x [\tau_x / (1 + \tau_x)] = e_y [\tau_y / (1 + \tau_y)] = \alpha$$

siendo α una constante positiva. La regla conduce a una fijación de alícuotas inversamente proporcionales a las elasticidades-precio directas de los bienes. En tal caso, el criterio garantiza reducciones estrictamente proporcionales en las cantidades demandadas de los bienes⁸².

Regla de Corlette-Hague

Esta regla se aplica al caso de bienes gravables complementarios de los bienes no gravables, como el caso del ocio. La regla estipula que el bien complementario (o menos sustituto) del ocio o del bien no gravable, se grave con una alícuota más alta que los otros bienes que se estimen menos complementarios (o más sustitutos) del bien no gravable. La idea subyacente en la regla es que del momento que un bien no sea posible de gravar, entonces una forma indirecta de gravarlo es a través de su complementario.

Como la regla se aplica a curvas de demanda compensadas, sus limitaciones prácticas son equivalentes a las mencionadas para la regla de Ramsey.

Reglas de imposición óptima con precios al productor variables

Las reglas descritas precedentemente asumen curvas de oferta infinitamente elásticas. Si se asumieran curvas de oferta de “pendiente normal” (con costos marginales de corto plazo crecientes) y bajo el supuesto de rendimientos constantes a escala, las reglas mantendrían su validez⁸³.

Finalmente, si el supuesto de que los efectos cruzados entre los bienes gravables son despreciables y las demandas y ofertas solamente dependen de los precios propios, la regla puede expresarse con una combinación simple de las respectivas elasticidades precio de oferta y demanda⁸⁴.

$$(9) \quad [\tau_x \cdot \eta_x \cdot e_x] / [(1 + \tau_x) \cdot \eta_x + e_x] = [\tau_y \cdot \eta_y \cdot e_y] / [(1 + \tau_y) \cdot \eta_y + e_y] = \beta$$

donde η_x y η_y son las elasticidades precio de oferta de X e Y, respectivamente, y β una constante positiva. La expresión (9) indica que las alícuotas tributarias óptimas a aplicar a los bienes, deben ser inversamente proporcionales a las elasticidades precio de oferta y demanda de dichos bienes.

⁸¹ Para mayores explicaciones ver Zee, H. H. (1995), op cit.. Sobre una refutación a la relevancia empírica de los cuestionamientos por el empleo de curvas de demanda no compensadas, ver Willig, R. D. (1976).

⁸² La inexistencia de efectos cruzados reduce las diferencias entre las mediciones de las cargas excedentes de demandas normales y compensadas, dando mayor sustento al descargo efectuado por Willig al cuestionamiento del uso de las curvas marshallianas, las únicas factibles de medición.

⁸³ Resultado importante si se acepta que los mercados competitivos descentralizados funcionan bien con tecnologías de rendimientos constantes a escala.

⁸⁴ Para un detalle de las expresiones que permiten medir las cargas excedentes de los impuestos ante diferentes supuestos de elasticidades precio de demanda y oferta de los bienes, tanto en el caso de bienes domésticos como de bienes comerciables, ver Piffano, H. (1983).

Apéndice 2

Efectos económicos de los impuestos multifásicos

En este apéndice se presentan simulaciones tendientes a clarificar los efectos económicos de los impuestos que gravan acumulativamente todas las etapas del proceso productivo, en particular referidos a su incidencia sobre los precios relativos finales de bienes y servicios.

En los sistemas económicos reales en los que operan actividades que constituyen diferentes etapas del proceso de producción hasta llegar al consumidor final, las implicancias del diseño tributario requieren de una particular atención cuando se analizan las posibilidades de incidencias diferenciales, dependiendo de las características de la estructura económica y la composición de las actividades o sectores gravados, en cuanto a las participaciones de los valores agregados e insumos intermedios en el correspondiente valor de producción o venta.

Los impuestos acumulativos o multifásicos, pueden adoptar la forma de un impuesto a las transacciones o los ingresos brutos, o bien, sobre el valor agregado. En los ejemplos que se analizan seguidamente se comparan la incidencia final de ambos tipos de impuestos, bajo el supuesto común de traslación de la carga hacia adelante⁸⁵. Asimismo, se analiza el caso del impuesto monofásico sobre las ventas finales, cuya incidencia debe coincidir por definición con el acumulativo que grava el valor agregado en cada etapa del proceso productivo, y la alternativa intermedia del Impuesto Bi-etápico Mayorista-Minorista. Finalmente, se presenta el ejemplo de un impuesto que grava el *cash-flow* de la firma (el Hall-Rabushka sobre firmas), a fin de comparar esta modalidad que mucho se asemeja a un IVA sustracción⁸⁶.

El primer cuadro se refiere al ejemplo de cómo opera el IVA, suponiendo dos bienes (X, Y) y tres etapas productivas (I, II, III).

ETAPA (Firma)	BIEN X				BIEN Y				TOTAL FIRMAS				
	V.P.	V.I.	V.A.	T	V.P.	V.I.	V.A.	T	V.P.	V.I.	V.A.	T	P.T.
I	72	-	60	12	18	-	15	3	90	-	75	15	20%
II	102	72	25	5	48	18	25	5	150	90	50	10	20%
III	120	102	15	3	120	48	60	12	240	150	75	15	20%
TOTAL			100	20			100	20			200	40	20%

Donde:

V.P. es el valor de producción (equivalente al valor de las ventas)

V.I. es el valor de los insumos

V.A: es el valor agregado

T es el monto del impuesto, cuya alícuota ha sido fijada en el 20%

P.T. es la presión tributaria calculada sobre el valor agregado

En el ejemplo se asume que ambos bienes son producidos en cada etapa por una misma firma (o sector), de manera que la posición global de la misma se calcula en la tercer parte del cuadro.

⁸⁵ Este supuesto que significa precios al productor constantes (o curvas de oferta infinitamente elásticas) se adopta con fines de simplificar los ejemplos. En rigor, todo impuesto a las ventas, tanto sea del tipo acumulativo en cascada o al valor agregado, puede incidir en el precio de venta final de los bienes o bien ser trasladado hacia atrás, incidiendo en (reduciendo) la remuneración de los factores. El resultado depende de las elasticidades-precio de las ofertas y las demandas en cada etapa del proceso de producción - consumo. Sobre el punto volvemos en la segunda parte de este apéndice.

⁸⁶ Para explicaciones sobre las distintas variantes del IVA, ver Shome, P. (1995). Para simulaciones de impuestos monofásicos distorsivos, que gravan una única etapa (no final), como ser a la industria manufacturera, ver Nuñez Miñana, H. (1994).

Asimismo, como se anticipara, se asume que el impuesto es trasladado al precio de venta de los bienes en cada etapa.

Como se puede advertir, el IVA no distorsiona los precios relativos de los bienes finales, los que se mantienen inalterados con relación a la situación sin impuesto. Antes del impuesto los precios de X e Y eran 100, es decir, el precio relativo era igual a 1; luego del impuesto, los precios son en ambos bienes de 120, y su precio relativo se mantiene, por tanto, igual a 1. La presión tributaria en ambos bienes es del 20%, no obstante la diferencia en la estructura vertical del valor agregado, y la presión tributaria total para cada firma, y para el conjunto, es también igual al 20%.

El ejemplo del IVA puede ser comparado con un teórico impuesto a las ventas finales⁸⁷. En este caso solamente se grava la etapa III, con una alícuota similar a la del IVA, es decir, 20%, de forma que el resultado es directo en cuanto a la neutralidad sobre los valores de venta finales de ambos bienes.

ETAPA (Firma)	BIEN X				BIEN Y				TOTAL FIRMAS				
	V.P.	V.I.	V.A.	T	V.P.	V.I.	V.A.	T	V.P.	V.I.	V.A.	T	P.T.
I	60	-	60	-	15	-	15	-	75	-	75	-	0%
II	85	60	25	-	40	15	25	-	125	75	50	-	0%
III	120	85	15	20	120	40	60	20	200	125	75	40	20%
TOTAL			100	20			100	20			200	40	20%

De igual manera que en el IVA, antes del impuesto los precios de X e Y eran 100, es decir, el precio relativo era igual a 1. Luego del impuesto los precios son en ambos bienes de 120, y su precio relativo se mantiene, por tanto, igual a 1. Es decir, la presión tributaria en ambos bienes es uniforme en el 20%, no obstante la diferencia en la estructura vertical del valor agregado, y la presión tributaria total para cada firma, y para el conjunto, es igual al 20%.

En el caso especial del Impuesto Bi-etápico Mayorista-Minorista, el impuesto a nivel Mayorista (Etapa II), aplicado al valor de las ventas, se permite acreditar en la Etapa III. La alícuota deberá ser igual al caso del IVA para lograr el mismo rendimiento tributario, debido a que si bien se excluye de la base al valor agregado de la Etapa I (en todo caso se los grava a tasa cero), en la Etapa II el impuesto grava el ingreso o valor agregado total hasta esa segunda etapa, que incluye como consumo intermedio el valor agregado de la Etapa I. Es decir, equivale a imputarle a la Etapa II el valor agregado de la Etapa I.

ETAPA (Firma)	BIEN X				BIEN Y				TOTAL FIRMAS				
	V.P.	V.I.	V.A.	T	V.P.	V.I.	V.A.	T	V.P.	V.I.	V.A.	T	P.T.
I	60	-	60	-	15	-	15	-	75	-	75	-	0%
II	102	60	25	17	48	15	25	8	150	75	50	25	20%
III	120	102	15	3	120	48	60	12	240	150	75	15	20%
TOTAL			100	20			100	20			200	40	20%

Los resultados no difieren del caso IVA, en tanto los precios relativos no se modifican después

⁸⁷ En los sistemas tributarios reales el impuesto sería del tipo a las Ventas Minoristas, donde por diseño resulta muy posible que se graven consumos intermedios, como se explica en este documento.

del impuesto.

Véase ahora el ejemplo de un impuesto del tipo Ingresos Brutos, es decir, en cascada. Cada empresa paga en proporción a sus ventas totales, sin admitirse compensaciones por compras a otras empresas. La alícuota se fija en este caso en el 8,6%, de manera de obtener una recaudación equivalente a la obtenida en el ejemplo anterior. El valor de producción o venta de cada etapa incluye por tanto al impuesto.

Como se muestra en el cuadro siguiente, es posible advertir que el impuesto genera una distorsión en los precios relativos de los bienes finales X e Y. Al inicio el precio relativo es de 1 y al final es de 1,09, tomando como denominador al precio del bien Y. El tratamiento impositivo entre firmas es marcadamente diferente, según se observa por la presión tributaria resultante a nivel de cada etapa.

ETAPA (Firma)	BIEN X				BIEN Y				TOTAL FIRMAS				
	V.P.	V.I.	V.A.	T	V.P.	V.I.	V.A.	T	V.P.	V.I.	V.A.	T	P.T.
I	66	-	60	6	16	-	15	1	82	-	75	7	9%
II	99	66	25	8	45	16	25	4	144	82	50	12	26%
III	125	99	15	11	115	45	60	10	240	144	75	21	33%
TOTAL			100	25			100	15			200	40	20%

Nota: Las diferencias en decimales se deben a redondeos.

De esta manera, el impuesto genera señales distorsionadas respecto al costo de oportunidad de los bienes e incentiva a la integración vertical de las firmas, circunstancia que permitiría ahorrar una parte sustancial del gravamen, que con la integración total solo alcanzaría a la etapa final con el 8,6%. Esta solución será ineficiente desde el ángulo social (esto ocurre porque el diferencial de mayor costo de la integración habrá de ser compensado con holgura por la reducción de la carga tributaria que la integración permite a nivel privado).

Finalmente, se presenta el ejemplo del impuesto al *cash-flow* de la firma. Aquí se introduce una columna adicional referida al componente salarial del valor agregado, en tanto el gasto salarial se descuenta del flujo de ingresos para estimar la base tributaria.

La alícuota se fija en este caso en el 40%, algo superior a la alícuota actualmente vigente para el Impuesto (Nacional) a las Ganancias de Sociedades (35%), con el objeto nuevamente de lograr el mismo rendimiento que en los casos anteriores. La tecnología de producción del bien X se asume relativamente más intensiva en trabajo ($W/VA = 0,6$) y la del bien Y en capital ($W/VA = 0,4$). La recaudación del impuesto se calcula como $T = t*(VA-W)$, es decir, $T = 0.4*(VA-W)$.

ETAPA (Firma)	BIEN X					BIEN Y					TOTAL FIRMAS					
	VP	VI	W	VA	T	VP	VI	W	VA	T	VP	VI	W	VA	T	PT (%)
I	60	-	36	60	9,6	15	-	6	15	3,6	75	-	42	75	13,2	17,6
II	85	60	15	25	4	40	15	10	25	6	125	75	25	50	10	20
III	100	85	9	15	2,4	100	40	24	60	14,4	200	125	33	75	16,8	23
TOTAL			60	100	16			40	100	24			100	200	40	20

Como se advierte el impuesto al flujo de caja es neutral, al no incidir sobre el precio final de los bienes. La incidencia se produce sobre el excedente de las firmas, es decir, sobre la diferencia

entre sus ingresos y los gastos deducibles, que incluye la compra de activos (que en el ejemplo se asume incluidas en el valor de V.I.), y la masa salarial.

La presión tributaria a nivel de cada firma difiere en razón de las diferencias en cuanto al correspondiente flujo de caja que, se insiste, incluye a la masa salarial. En tal sentido no debe interpretarse equivocadamente que el sistema sesga al uso de tecnologías intensivas en mano de obra, por cuanto dentro de los insumos deducibles figuran las compras de bienes de capital como se indicara. Por el contrario, esta deducción incentiva el blanqueo en el empleo de la mano de obra, junto con el cumplimiento de las obligaciones que impone la legislación sobre seguridad social⁸⁸.

Si este impuesto fuera complementado con un impuesto a la renta del trabajo (el Hall-Rabuschka sobre salarios), puede muy rápidamente corroborarse que aplicando la misma alícuota del ejemplo (40%), se habrá gravado al valor agregado total en cada etapa con el mismo porcentaje.

La posibilidad de integración en una sola firma por tipo de bien o de ambos tipo de bienes, tampoco modifica el resultado en materia de presión tributaria, de forma que el impuesto es neutral, a diferencia del caso de Ingresos Brutos.

A las mismas conclusiones se arriba de suponerse diferentes estructuras verticales de valor agregado por tipo de bien, manteniendo el mismo supuesto de intensidad de uso relativa de los factores, es decir, el bien X intensivo en trabajo y el bien Y intensivo en capital, como surge de la planilla a continuación.

ETAPA (Firma)	BIEN X					BIEN Y					TOTAL FIRMAS					
	VP	VI	W	VA	T	VP	VI	W	VA	T	VP	VI	W	VA	T	PT (%)
I	60	-	9	15	2,4	15	-	24	60	14,4	75	-	42	75	16,8	22,4
II	85	60	15	25	4	40	15	10	25	6	125	75	25	50	10	20
III	100	85	36	60	9,6	100	40	6	15	3,6	200	125	33	75	13,2	17,6
TOTAL			60	100	16			40	100	24			100	200	40	20

Finalmente, en el ámbito de la imposición a nivel subnacional tanto de Ingresos Brutos como en el impuesto que grava el *cash-flow* de las empresas, deberá tenerse presente la necesidad de coordinación interjurisdiccional en materia de exenciones y alícuotas. Asimismo, en el caso de firmas con establecimientos propios localizados en más de una jurisdicción, será necesario atribuir la base imponible por jurisdicción, teniendo en cuenta los gastos (materia prima, inversiones y salarios) por establecimiento, así como la imputación de las ventas pertinentes. Esto requiere de un sistema administrativo (Convenio Multilateral), así como mecanismos de intercambio de información entre fiscos para evitar canales de evasión, como por ejemplo en el caso del Impuesto al *cash-flow* de la firma, la doble imputación de gastos, en especial el correspondiente a las inversiones deducibles en más de una jurisdicción⁸⁹.

El supuesto de traslación hacia adelante y los efectos cascada y piramidación de los impuestos

Un punto interesante para analizar es el supuesto usualmente utilizado de la "traslación hacia adelante" de los impuestos que gravan las ventas, como se efectuara previamente. Es conocido

⁸⁸ Se reitera lo relativo de este incentivo, que dependerá definitivamente del nivel de presión tributaria de las cargas consolidadas sobre la nómina salarial.

⁸⁹ Para extensiones, ver Libonatti, O., (1998) y Piffano, H. (1999a).

en la teoría de las finanzas públicas que las posibilidades de traslación de la carga dependen de las elasticidades-precio de oferta y demanda de los bienes gravados. En realidad suponer la traslación hacia delante, implica implícitamente suponer elasticidad-precio infinita de la oferta (curvas de oferta plana o paralelas al eje de abscisas)⁹⁰. Esto es similar al supuesto que se utilizara en el Apéndice 1, donde se analizara los reglas de tributación óptima, cuando se suponían precios al productor constantes o no modificables ante la aparición o desaparición de los impuestos que gravan las ventas.

El tema merece algunas aclaraciones conceptuales en particular cuando se está en presencia de un impuesto acumulativo o en cascada como Ingresos Brutos.

La acumulación del impuesto en las sucesivas etapas de producción puede implicar una tasa efectiva muy superior a su tasa nominal, aún en el caso en que las ventas finales (Etapa III), no fueran gravadas, dado que el precio final puede incluir carga tributaria por el impuesto que grava las etapas anteriores.

La verdadera carga o incidencia del impuesto en cascada depende de varios factores. Como se señalara, en primer lugar, depende de las elasticidades-precio de oferta y demanda de los bienes gravados en cada etapa; y, ligado a ello, la estructura del mercado o el grado de poder en la fijación de precios de oferentes y demandantes (caso extremos de monopolio o monopsonio, versus, competencia perfecta). En segundo lugar, del número de etapas del proceso de producción. Y, en tercer lugar, de la estructura de valores agregados y consumos intermedios de cada etapa.

La idea que predominara por mucho tiempo entre expertos tributaristas, ha sido que los impuestos acumulativos o en cascada (*turn over taxes*), como Ingresos Brutos, producían una piramidación del impuesto, encareciendo los precios finales de los bienes gravados en forma muy acentuada, debido a la acumulación de impuesto sobre impuesto.

La idea anterior parte de suponer la aplicación de un margen bruto sobre ventas por parte de los comerciantes o empresarios. Seguidamente se explica las consecuencias de este supuesto.

a) precios finales con margen bruto y sin impuesto

Suponiendo un bien con dos etapas (1 y 2) del proceso de producción-consumo y siendo P_1 y P_2 los precios finales de cada etapa; k_1 y k_2 el valor de los insumos utilizados en cada etapa; y, m_1 , m_2 , el margen bruto aplicado en cada etapa, se tiene que:

$$(1) \quad P_1 = k_1 (1 + m_1)$$

$$(2) \quad P_2 = k_2 (1 + m_2)$$

Pero $k_2 = P_1$ de manera que por sustitución:

$$(3) \quad P_2 = k_1 (1 + m_1) (1 + m_2)$$

Suponiendo ahora n etapas, el precio final en la etapa n resulta:

$$(4) \quad P_n = k_1 (1 + m_1) (1 + m_2) \dots (1 + m_n)$$

El precio relativo entre etapas resulta:

$$(5) \quad P_n / P_{n-1} = (1 + m_n)$$

⁹⁰ Para desarrollos clásicos de este tema ver Nuñez Miñana, H. (1994) o Shome, P (Ed) (1995).

Si finalmente se asume que los márgenes brutos de todas las etapas son iguales ($m_1 = m_2 = \dots = m_n = m$), entonces el precio relativo entre la etapa 1 y la etapa n, tomando como *numeraire* al precio de la etapa 1, sería::

$$(6) \quad P_n / P_1 = k_1 (1 + m)^n$$

b) precios finales con margen bruto y con impuesto

Si ahora se introduce el impuesto que grava acumulativamente las ventas, en las expresiones previas aparecerá multiplicando el factor $(1 + \tau)$, siendo τ la alícuota supuesta uniforme del impuesto a las ventas en cada etapa.

La (6) queda ahora expresada como:

$$(7) \quad P_n / P_1 = k_1 (1 + m)^n (1 + \tau)^n$$

c) precios finales con margen bruto, con impuesto y con alternativas de traslación

Levántese ahora el supuesto de traslación total de la carga hacia adelante. En tal caso, debe introducirse un nuevo parámetro en las expresiones previas. Si se denomina α al tanto por uno de traslación hacia adelante, siendo $0 < \alpha < 1$, entonces la (7) se puede expresar como:

$$(8) \quad P_n / P_1 = k_1 (1 + m)^n (1 + \alpha \tau)^n$$

El cálculo financiero del impuesto acumulado en la etapa n , puede aproximarse mediante la fórmula de una imposición vencida a interés compuesto, o sea:

$$(9) \quad T = \sum_1^n (1 + \alpha \tau)^t = [(1 + \alpha \tau)^n - 1] / \tau$$

Si, finalmente, se asume que m y α difieren en cada etapa, la nueva expresión que sustituye a la (8) sería:

$$(10) \quad P_n / P_1 = k_1 \sum_1^n [(1 + m_t) (1 + \alpha_t \tau)]$$

De lo anterior surge que de ser correctos los supuestos sobre margen bruto y traslación, los previos relativos finales de los bienes serían sustancialmente modificados por el impuesto en cascada, por cierto, con mayor magnitud a mayor número de etapas.

d) precios finales, margen bruto, traslación, piramidación y supuestos de comportamiento empresario

No obstante lo descrito, una aclaración que resulta importante formular, es discutir la validez del supuesto del *mark up* (margen bruto) sobre ventas. En realidad este argumento - difundido entre muchos expertos tributaristas - deriva de haber observado un comportamiento económico muy particular de los agentes económicos en países con alta inflación. La justificación del margen bruto sobre ventas en escenarios de alta inflación, deriva de la imposibilidad de los agentes económicos de poder visualizar con claridad la situación presente y evolución probable de los precios relativos en la economía. Si los comerciantes y empresarios se encuentran en la situación de no poder observar con claridad el nivel de los precios relativos de sus insumos respecto al de sus productos y, menos aún, poder prever sus modificaciones en el corto y mediano plazo, de hecho una manera natural de cubrirse de posibles pérdidas de capital, es aplicar un margen al valor de los insumos que le son facturados.

Sin embargo, en contextos de baja inflación, tal miopía desaparece. En esta caso resulta evidente que lo importante para el empresario no es la contribución o margen sobre ventas de sus productos, sino el retorno que obtiene sobre el capital invertido en la actividad. Una firma puede tener un margen bruto sobre ventas discreto pero un volumen importante de negocios con inversiones hundidas reducidas puede reportarle un retorno sobre el capital invertido muy alto. Y viceversa, firmas con alto margen bruto sobre ventas pero alto nivel de inversiones, pueden no lograr retornos discretos sobre su capital invertido.

De manera que el argumento de la pirimidación y la magnitud de los efectos distorsivos de los impuestos en cascada dependen no solamente de los factores enunciados al comienzo de esta parte del apéndice, sino asimismo de las comentadas pautas de comportamiento empresario⁹¹.

⁹¹ Para mayores extensiones ver Nuñez Miñana, H (1994) y Shome, P. (1995), op cit.

Apéndice 3

El impuesto al uso de los combustibles: cargos a usuarios versus impuesto

El impuesto al uso de los combustibles ha sido identificado como el típico impuesto basado en el principio del beneficio. A pesar de ello, sus diferencias con los cargos a usuarios (precios) los señalan como formando parte del universo de los tributos. La diferenciación si bien es jurídicamente bien demarcada, no lo es tanto desde el punto de vista económico.

En efecto, desde el punto de vista jurídico, los cargos a usuarios suelen gozar del atributo de “pago voluntario”, en tanto los impuestos – ya sean basados en cualquiera de los dos principios: del beneficio o de la capacidad de pago – son de pago coactivo. Si embargo, desde el punto de vista económico, la diferenciación puede no ser tan nítida. Existen demandas de cierto tipo de bienes privados de muy baja elasticidad-precio de la demanda, donde el consumidor, quizás por razones naturales y no tanto por preferencias relativas o nivel de ingreso, se ve impedido de renunciar a su consumo, aún sabiendo que con su abstención habría de evitar reducir su ingreso. Por el otro lado, tributos que gravan ciertos bienes o actividades con “fines fiscalistas”, pueden ser evitados simplemente eludiendo su pago (el impuesto a las ganancias de personas físicas se puede eludir dejando de obtener ingresos, es decir, consumiendo más ocio).

Pero probablemente el ejemplo más directo sobre la relatividad de dicha diferenciación lo constituye el caso de ciertos servicios públicos monopólicos (como el uso de rutas, el consumo de electricidad, de gas o de teléfonos de cable), en los que la aplicación de un impuesto al consumo resulta equivalente a la fijación de tarifas que se apartan del principio general de fijación de precios en base al costo marginal⁹².

Tampoco parece relevante desde el punto de vista económico, la diferenciación jurídico-administrativa de cargo a usuario versus impuesto, basada en el hecho de la intencionalidad de su aplicación. Si tiene un “fin fiscalista” sería un impuesto; si tiene el fin de “regulación o racionamiento de la demanda” sería un cargo al usuario (precio). Sin embargo, en muchos casos el fin fiscalista y de regulación de la demanda se presentan conjuntamente y, en tal caso, esta distinción se hace sumamente tenue o irrelevante en términos económicos.

Los ejemplos al caso planteado son los “cargos fijos” contenidos en los cuadros tarifarios de servicios de empresas públicas o de concesionarias, como el gas o la electricidad y también en el caso de los caminos. Los cargos fijos de facturas de servicios operando con rendimientos crecientes a escala son un hecho común. La distribución de dicho cargo fijo puede instrumentarse sobre la base del beneficio (por ejemplo, distribuyendo el cargo entre usuarios en proporción al peso relativo de sus demandas por el servicio en el pico) o bien sobre bases de capacidad contributiva (por ejemplo, en electricidad, distribuyendo el cargo sobre la base del valor de los inmuebles servidos). En el caso del impuesto al uso de los combustibles, la distribución de un cargo sobre el volumen de combustibles adquiridos, puede aproximarse a la suma de los costos marginales de corto y de largo plazo al que los usuarios habrán de hacer incurrir con sus demandas. Sin embargo, en el caso de los caminos el cargo variable puede ser nulo en muchos casos, es decir, costo marginal de corto plazo igual a cero, en gran parte del tiempo disponible de uso de los mismos. Pero nadie habrá de comprar combustibles si no es con la intención de utilizarlos en los caminos en algún momento. De esta manera la distribución del costo marginal de largo plazo se está realizando en proporción de las demandas de kilómetros a recorrer, descuidando la distribución no uniforme de la demanda fuera y dentro de la hora pico. Cuando la estacionalidad resulta muy marcada y los costos de congestión elevados en el pico y diferentes asimismo entre caminos de una misma jurisdicción, entonces puede ser recomendable el empleo del sistema de peaje, variable según el camino de que se trate y el volumen de tránsito según el día, mes y horario de uso del camino (según el tipo de estacionalidad), como elemento más eficiente de racionamiento de la demanda y

⁹² Para aclaraciones adicionales sobre este punto se sugiere Piffano, H. (1997) y Piffano, H. (1998).

de financiamiento del servicio. Pero un sistema de peaje uniforme o poco flexible a lo largo de todo el día, mes o año (descuidando la estacionalidad de la demanda) y sin rutas públicas de tránsito libre sustitutas o alternativas – como resulta ser el caso hoy aplicado en Argentina en una parte importante de su red caminera –, puede también resultar ineficiente, anulando su supuesta ventaja respecto del impuesto al uso de los combustibles.

El uso de los peajes, asimismo, puede resultar de alto costo de instrumentación (infraestructura y personal requeridos) con relación al flujo del tránsito. Las rutas bajo el sistema de peaje suelen ser aplicables en los casos de autopistas de alta demanda de tránsito que cuentan con caminos públicos de libre circulación como sustitutos y son de fácil (o bajo costo de) control en los accesos y egresos. No obstante, parte de las razones de la política de los años noventa en Argentina con la introducción del sistema de peaje en muchas rutas, ha sido que este sistema resulta superior al financiamiento vía impuesto a los combustibles, aún sin contar con autovías públicas sustitutas. Su justificación ha sido que el sistema de peaje permite una mejor apropiación de los derechos de propiedad y uso del bien, circunstancias que en el financiamiento vía impuestos, el control del costo de construcción, mantenimiento y uso de los caminos, al difundir los derechos de propiedad en el electorado, no suelen ser bien gestionados⁹³. Pero en general, el argumento del costo de administración del sistema de precios (peajes) puede inducir al empleo del impuesto al uso de los combustibles como un sustituto de menor costo.

Finalmente, el argumento de la posible existencia de externalidades positivas de los caminos, ha inducido a volcar las preferencias por el empleo de los impuestos como fuente de financiamiento parcial o, inclusive, total, según los casos. Pero si se trata de este argumento, el impuesto al uso de los combustibles parece no ser la mejor fuente de financiamiento⁹⁴. En realidad, si el camino genera externalidades positivas, claramente el peso del financiamiento no debiera recaer plenamente en los usuarios directos del servicio. En realidad, los costos de construcción y mantenimiento de los caminos deberían recaer solo parcialmente en los usuarios directos y el financiamiento parcial complementario recaer en impuestos como el inmobiliario (por la valorización de los inmuebles radicados en zonas conectadas por el camino) o por rentas generales (por ejemplo, el impuesto a las ganancias).

En general, la posibilidad de identificación del usuario directo constituye la ventaja principal de aplicar cargos al usuario. En esa categoría se encuentran, por ejemplo, los aranceles universitarios, los aranceles de ciertos servicios de salud, etc., y también el uso de los caminos, en los que es posible diferenciar no solamente la cantidad de kilómetros recorridos sino también las características del automotor⁹⁵. Pero en este último caso, no obstante, el principio del beneficio como sustento de la tributación resulta posible y sencillo de administrar debido a que todo usuario debe naturalmente emplear combustibles para poder concretar dicho uso (sea comprando el insumo directamente cuando utiliza un vehículo de su propiedad o indirectamente a través de las tarifas que paga en el transporte público)⁹⁶. Es posible que el impuesto automotor, complementariamente al impuesto al uso de los combustibles, resuelva de alguna manera el recupero del costo diferencial debido al peso de los vehículos.

⁹³ Argumentos de “política económica” pueden inducir asimismo al uso de los sistemas de peajes y no el de constitución de fondos acumulados con el rendimiento del impuesto a los combustibles, si con ello se evitan las influencias de los grupos de presión o lobbies sectoriales y las dificultades de caja de las Tesorerías, a las que están sujetos normalmente los presupuestos anuales gubernamentales.

⁹⁴ También en los casos donde el uso del camino se halla disponible y es común a la demanda de usuarios sin vehículo automotor, como ser peatones, ciclistas, etc.

⁹⁵ El desgaste de los caminos debido al peso de los camiones difiere del correspondiente a los automóviles y el de éstos al de las motocicletas.

⁹⁶ En el caso del gasoil es posible imaginar el mantenimiento de alícuotas menores debido a que no puede evitar gravar actividades intermedias en muchos casos (transporte y sector agropecuario).

Apéndice 4

Neutralidad del impuesto directo al consumo entre consumo presente y consumo futuro

Un impuesto base-consumo es considerado neutral entre el consumo presente y el consumo futuro. Esta afirmación puede rápidamente visualizarse mediante el sencillo ejemplo numérico del siguiente cuadro:

PERSONA	PERÍODO 1			
	INGRESO	CONSUMO	AHORRO	IMPUESTO
Sr. A	1000	500	475	25
Sr. B	100	90	5,5	4,5
	PERÍODO 2			
	INGRESO	AHORRO CAPITALIZADO	CONSUMO	IMPUESTO
Sr. A	0	522,5	497,62	24,88
Sr. B	0	6,05	5,76	0,29
VALOR ACTUAL DEL IMPUESTO TOTAL PAGADO				
Sr. A	$25 (1,1)^{-1} + 24,88 (1,1)^{-2} = 22,73 + 20,56 = 43,29$			
Sr. B	$4,5 (1,1)^{-1} + 0,29 (1,1)^{-2} = 4,091 + 0,24 = 4,33$			
PRESIÓN TRIBUTARIA ACTUALIZADA PARA CADA INDIVIDUO				
Sr. A	$43,29 / 1000 (1,1)^{-1} = 0,0476$			
Sr. B	$4,33 / 100 (1,1)^{-1} = 0,0476$			

El ejemplo, supone dos personas: el Señor A de alto ingreso y una alta propensión a ahorrar (50% del ingreso) durante su vida activa – período 1 – para luego poder financiar su consumo en la pasividad – período 2 -; y el Señor B, de bajo ingreso y alta propensión a consumir (90% del ingreso) durante el período 1. Si se asume la teoría del ciclo de vida⁹⁷ se puede visualizar la equivalencia económica del tratamiento impositivo de ambos individuos, de manera que el impuesto al consumo resulta neutral.

Dicha neutralidad se refiere tanto a su incidencia sobre el consumo presente y futuro de cada una de las personas, pero también es aplicable a la cuestión distributiva interpersonal del ingreso entre el señor A y el señor B. El cuadro muestra los resultados del ejemplo, que asume una alícuota impositiva del 5% sobre el ingreso consumido y una tasa de interés vigente en la economía del 10% anual.

Lo anterior está lejos de demostrar que la inversión y el crecimiento serán mayores bajo este tipo de imposición, especialmente si se previera progresividad en las alícuotas del impuesto⁹⁸. Además, como la base del impuesto directo al consumo es menor que el impuesto a los ingresos, la tasa media deberá ser mayor. Esto significa que el desincentivo al esfuerzo laboral relativo al consumo presente será algo mayor. Pero un impuesto al consumo distorsiona el *trade off* entre trabajo presente y consumo futuro menos que un impuesto al ingreso. El efecto neto sobre el

⁹⁷ La teoría del ciclo de vida (Modigliani) sugiere que las personas ahorran durante el período de su vida activa para consumir ese ahorro durante la pasividad, permitiendo mantener un sendero estable de su nivel de consumo en el tiempo. Computado toda su vida, las personas habrán consumido todo su ingreso. Elaboraciones posteriores (Barro) sugieren que la teoría sería extensiva al comportamiento intergeneracional si se asume que las personas también ahorran para (se preocupan por) el consumo futuro de sus descendientes. A lo largo de las generaciones el ingreso terminará siendo consumido (y consecuentemente gravado) en algún momento.

⁹⁸ Para iniciar el estudio de este punto ver Feldstein (1978).

bienestar es teóricamente ambiguo y depende de los valores de los parámetros sobre los que existe poca evidencia empírica. No obstante, muchos expertos sugieren que el bienestar será mayor bajo un impuesto, relativamente neutral, al consumo. Ver King, 1980, Bradford, 1980 y McLure, 1980.

La imposición sobre el ingreso y sus efectos sobre el consumo presente y el consumo futuro

A diferencia de la imposición al gasto de consumo, la imposición al ingreso no resulta neutral con relación a la elección entre consumo presente y consumo futuro, generando un sesgo a favor del consumo presente, o sea, castigando al consumo futuro, es decir, al ahorro presente.

Para analizar el punto, supóngase la existencia de un individuo o consumidor representativo cuya función de utilidad se expresa como:

$$(1) \quad U = U(C_p; C_f)$$

donde U es la función ordinal de utilidad; y , C_p y C_f los niveles de consumo del período presente y futuro, respectivamente.

La restricción de presupuesto enfrentada por dicho individuo para optimizar su consumo intertemporal será:

$$(8) \quad C_p.(1 + i) + C_f = Y_p.(1 + i) + Y_f$$

Si simplificamos el planteo haciendo $Y_f = 0$, entonces la restricción será:

$$(3) \quad C_p.(1 + i) + C_f = Y_p.(1 + i)$$

El precio relativo entre consumo futuro y consumo presente es entonces:

$$(4) \quad (1 + i)$$

Si se introdujera un impuesto de tasa τ que grave a ambos consumos se tendría:

$$(5) \quad C_p.(1 + i).(1 + \tau) + C_f .(1 + \tau) = Y_p.(1 + i)$$

Ahora el precio relativo entre ambos consumos resulta:

$$(6) \quad (1 + i) .(1 + \tau) / (1 + \tau)$$

o sea,

$$(7) \quad (1 + i)$$

Es decir, según la expresión (7) no se modifica la relación de precios indicada por la (4). Es decir, no se provocan distorsiones en los precios relativos entre consumo presente y consumo futuro.

Si introducimos ahora un impuesto que grave al ingreso, en lugar de gravar los consumos, en el período presente el ingreso disponible (Y_{dp}) sería:

$$(8) \quad Y_{dp} = Y_p.(1 - \tau)$$

Y si ahora asumimos que $C_p = 0$ (es decir, suponiendo que el individuo ahorra la totalidad de su ingreso disponible en el período presente), los intereses a obtener del ingreso ahorrado serán, al final del período presente:

$$(9) \quad I_p = Y_p (1 - \tau) \cdot i$$

El ingreso del período futuro, ahora ya no será nulo, pues si bien hemos supuesto inicialmente $Y_f = 0$, ahora el individuo habrá de contar con I_p al inicio del período futuro, proveniente de los intereses (i) ganados con el ahorro del ingreso disponible del período previo [$Y_p(1 - \tau)$].

Como en el período futuro nuevamente se aplica el impuesto al ingreso, significa que los intereses ganados en el período previo serán gravados, de manera que el ingreso disponible en el período futuro para consumir totalmente en dicho período (C_f) será la suma del ingreso disponible del período previo (dado que se había supuesto $C_p = 0$) más el nuevo ingreso disponible del período futuro, es decir:

$$(10) \quad C_f = Y_p(1 - \tau) + Y_p(1 - \tau) \cdot i(1 - \tau) = Y_p(1 - \tau) + Y_p(1 - \tau)^2 \cdot i$$

Haciendo simplificaciones y reordenamientos:

$$(11) \quad C_f = (1 - \tau) [1 + (1 - \tau) \cdot i] \cdot Y_p$$

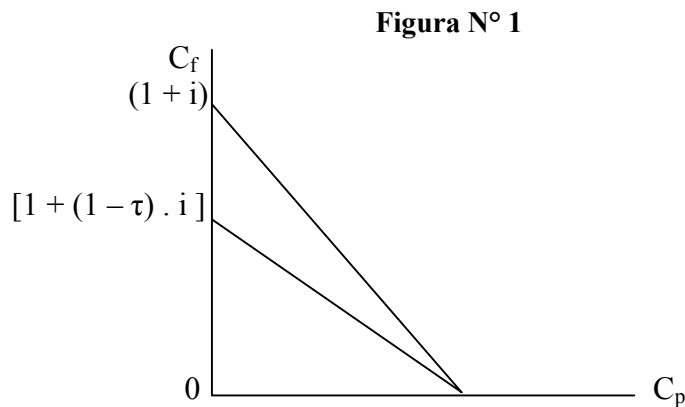
La expresión (11) puede ahora expresarse como:

$$(12) \quad C_f = Y_{dp} [1 + (1 - \tau) \cdot i]$$

La nueva relación de precios entre consumo presente y consumo futuro, resulta:

$$(13) \quad [1 + (1 - \tau) \cdot i]$$

En términos diagramáticos se puede observar en la Figura N° 1, que la pendiente de la recta de presupuesto se ha modificado debido al abaratamiento del precio del consumo presente, o lo que es lo mismo, al encarecimiento relativo del consumo futuro (haciendo menos atractivo ahorrar en el presente)⁹⁹.



⁹⁹ Para mayores explicaciones ver Nuñez Miñana, H. (1994), op. cit.

Capítulo 2. El estudio comparado sobre asignación de potestades tributarias a los gobiernos subnacionales

En este capítulo se pasa revista a la experiencia comparada internacional en materia de asignación de potestades tributarias a los gobiernos subnacionales.

En primer lugar, se presenta un cuadro que muestra la aproximación conceptual con que la literatura especializada suele plantear las recomendaciones de política en la materia, basada tanto en los argumentos de las teorías normativa y positiva del federalismo fiscal, como en las experiencias practicadas por muchos países en el mundo¹⁰⁰.

En segundo término, se analizarán las magnitudes cuantitativas que permiten apreciar la estructura vertical y la magnitud relativa de los diferentes recursos tributarios en un conjunto amplio de países, tanto federales como unitarios.

Finalmente, para un subconjunto preseleccionado de países, se efectuará una breve descripción de aspectos relevantes de cada sistema, en aras de contar con un panorama de los matices diferenciales que quedan relativamente escondidos detrás de los guarismos estadísticos.

2.1. La aproximación conceptual

En el Cuadro N° 1 se presenta una lista de impuestos que comprende al subconjunto de tributos usualmente utilizados en la mayoría de los países, tanto federales como unitarios.

Por cierto que en la lista no aparecen algunos tributos que pudieron haber sido empleados en alguna oportunidad o ser actualmente empleados por algunos gobiernos, como sería el caso presente de Argentina, Brasil o Uruguay del impuesto que grava las transacciones financieras (impuesto a los débitos bancarios, impuesto al cheque¹⁰¹, etc.). Tampoco se ha de considerar el “impuesto inflacionario”, un recurso de financiamiento de los tesoros nacionales muy irresponsablemente utilizado en algunos países, como la Argentina en décadas pasadas. Finalmente, tampoco por cierto habrá de calificarse como pertenecientes al ámbito de la “política tributaria”, las expropiaciones de depósitos, los cambios de denominación de la moneda de ciertos contratos y/o activos, etc., que algunos estados, como en la Argentina muy recientemente, han instrumentado en aras de financiar al sector público, tanto para atender sus déficits operativos como para financiar políticas redistributivas cuasi-fiscales intentando quedar ellas ocultas a los ojos del gran electorado.

Se trata, por lo tanto, de impuestos que – sin agotar el universo total – suelen componer los sistemas tributarios de países normales y relativamente serios en materia fiscal, que respetan razonablemente a los derechos de propiedad. Las recomendaciones que surgen del cuadro, intentan una suerte de combinación de aportes de la teoría normativa convencional (Musgrave) y de la teoría positiva o del *public choice* (Brennan y Buchanan), a pesar que en muchos aspectos ambos enfoques conducen a conclusiones opuestas¹⁰².

¹⁰⁰ Ver presentaciones de este tema en Shah, A. (1994), Bird, R. (1999), y McLure, C. & Martínez-Vázquez, J. (2003).

¹⁰¹ Esta modalidad ha sido aplicada en varios países latinoamericanos a nivel federal. El primero fue precisamente la Argentina (1983), que lo reintroduce en 1988 y en 2001; luego en Perú (1989), Brasil (1994 y 1997), Venezuela (1994 y 1998), Colombia (1998) y Ecuador (1999). Para una revisión de esta modalidad tributaria ver Coelho, I., et al. (2001).

¹⁰² Para un desarrollo más amplio de las opiniones del autor sobre estas cuestiones centrales del diseño tributario subnacional o de los sistemas federales en general, ver Piffano, H. (2003b).

Cuadro N° 1. Aproximación conceptual a la asignación de potestades tributarias

Determinación de:				
Tipo de Impuesto	Base	Alicuota	Recaud y Adm	Observaciones
Derechos Aduaneros	F	F	F	Impuestos al comercio internacional administrables por las aduanas nacionales.
Ganancias de Sociedades	F	F	F	Bases muy móviles; instrumento de estabilización.
Ingreso de Personas Físicas	F	F, P	F	Factor relativamente móvil. Redistributivo. Instrumento de estabilización. Virtud de alta visibilidad (<i>accountability</i>). Alicuota subnacional plana (<i>flat tax</i>).
Patrimonio, Herencias, Trasmisión Gratuita	P	P	P	Redistributivo, pero reducida progresividad de alicuota. Baja movilidad territorial. Virtud de alta visibilidad (<i>accountability</i>)
Salarios (<i>Payroll</i>)	F, (P?)	F, (P?)	F, (P?)	En sistemas de seguridad social concurrentes puede aceptarse la imposición provincial. Caso contrario solo federal.
Valor Agregado	F	F	F	Ajustes en frontera solo posible a través del gobierno federal. Dificultades de administración a nivel Subnacional. Debate act Propuestas de IVA Compartidos. Reducida visibilidad (<i>accountability</i>).
Ventas Minoristas				
Opción A	P	P	P	Mayor costo de administración que B. Armonizado. Menor costo de administración que A. Riesgo fiscal por evasión y traslación de carga sobre consumos intermedios como limitantes. Mayor visibilidad (<i>accountability</i>) que el IVA.
Opción B	F	P	F	
Internos a los Consumos (alcohol, tabacos)	F, P	F, P	F, P	F, si se adopta estándares nacionales. P, si no se adopta tales estándares.
Impuestos verdes (Carbón, BTU, Afluentes, Congestión)	F, P, L	F, P, L	F, P, L	F, P o L, dependiendo de abarcabilidad territorial de la externalidad.
Uso de los Combustibles	P, L	P, L	P, L	Responsabilidad provincial o municipal. Virtud de visibilidad (<i>accountability</i>).
Juegos de azar, lotería	P, L	P, L	P, L	Responsabilidad provincial o municipal. Virtud de visibilidad (<i>accountability</i>).
Sisas o consumos específicos Varios	P, L	P, L	P, L	Responsabilidad provincial o municipal. Virtud de visibilidad (<i>accountability</i>).
Automotores	P, L	P, L	P, L	Responsabilidad provincial o municipal. Virtud de visibilidad (<i>accountability</i>).
Inmobiliario Urbano	P, L	P, L	P, L	Responsabilidad provincial o municipal. Virtud de visibilidad (<i>accountability</i>).
Inmobiliario Rural	P, L	P, L	P, L	Responsabilidad provincial o municipal.
Peajes, Tarifas, Cargos a Usuarios	P, L	P, L	P, L	Responsabilidad provincial o municipal. Virtud de visibilidad (<i>accountability</i>).
Capitación (<i>Poll Taxes</i>)	L	L	L	Financiamiento de servicios municipales. Cargo sobre jefes de familia. Virtud de visibilidad (<i>accountability</i>).
Patentes (<i>Business Taxes</i>)	L	L	L	Financiamiento de servicios municipales. Cargo sobre empresas.

NOTA: F (Federal o Central); P (Provincial o Estadual); L (Local o Municipal)

Fuente: Elaboración propia a partir de Anwar Shah (1994); Bird, R. (1999); y, McLure, C. & Martinez-Vazquez, J. (2003) y desarrollos previos.

Las referencias del cuadro permiten extraer las siguientes recomendaciones:

- a) Los impuestos que gravan el comercio internacional (derechos aduaneros o retenciones), son asignados sin dudas a los gobiernos centrales.
- b) El Impuesto a las Ganancias de Sociedades son asimismo asignados al gobierno central. No obstante, existen ejemplos de tributación a nivel estadual como se verá luego, pero en tales casos con acuerdos que restringen en forma importante la autonomía subnacional.
- c) El Impuesto al Ingreso de Personas Físicas, es compartido entre gobierno central y subnacionales. Pero en este caso, la autonomía subnacional queda acotada a la fijación de la alícuota propia que se asume proporcional y aplicada sobre el ingreso neto sujeto al impuesto federal. Como todo impuesto directo, reúne la virtud de visibilidad (*accountability*).
- d) Los Impuestos al Patrimonio, a las Herencias y a la Trasmisión Gratuita de Bienes, se asigna a los gobiernos subnacionales. A pesar de ser redistributivos, el supuesto menor grado de progresividad en las alícuotas, reduce la posibilidad de elusión por movilidad de bases. Reúne la virtud de visibilidad (*accountability*).
- e) Los Impuestos sobre la Nómina Salarial (aportes al sistema de seguridad social) se asignan en forma concurrente en caso de sistemas provinciales separados del sistema nacional. No obstante, los programas de empleo y vivienda popular suelen sugerirse como centralizados en diseño y financiamiento, con posible desconcentración en la implementación o ejecución. La imposición sobre la nómina para otros destinos no es conveniente. Mejor se considera a tal fin el empleo del Impuesto a los Ingresos de Personas Físicas.
- f) El Impuesto al Valor Agregado se asigna al gobierno central. La más reciente sugerencia de un IVA Subnacional del tipo Compartido, no ha sido aceptada por la mayoría de los expertos salvo excepciones (como las de Bird, R. y Gendron, P., McLure, C. y Varsano, R., entre los más destacados) y menos aún por los gobiernos, salvo nuevamente a pocas excepciones (los casos de Canadá y Brasil). Reducida visibilidad (*accountability*).
- g) El Impuesto a las Ventas Minoristas se asigna a los gobiernos subnacionales, pero se admiten dos opciones. Las de una asignación plena a los gobiernos provinciales o estaduales, que permite mayor visibilidad (*accountability*), o la de una legislación y administración federal, con libertad de fijación de alícuotas de los gobiernos provinciales. Esta segunda opción que permitiría una armonización de legislaciones sobre bases, se estima de menor costo de cumplimiento por la simplificación que tal armonización provocaría, pero tiene el inconveniente de involucrar al gobierno central en asuntos tributarios subnacionales, reduciendo la autonomía y desdibujando el principio de imputabilidad (*accountability*).
- h) Para el Impuesto Interno a los Consumos (alcohol, tabacos) se sugiere asimismo dos variantes. Una primera de descentralizar la política tributaria en los gobiernos subnacionales, si es que la regulación de alícuotas no depende de la fijación de estándares nacionales para el consumo de estos bienes. Caso contrario, si el gobierno central es quien desea fijar los estándares, debería centralizar la política tributaria y operar la administración de este impuesto. La descentralización, sin embargo, puede acarrear problemas de guerras fiscales-comerciales entre jurisdicciones.
- i) Los Impuestos “verdes” diseñados para regular “males” públicos, por la incidencia de las actividades gravadas en la ecología o en aspectos ambientales, deberían asignarse en función de la probable abarcabilidad territorial de la externalidad negativa. Normalmente, para el tratamiento de actividades con externalidades negativas con derrames interjurisdiccionales, independientemente del ámbito regional abarcativo, parece razonable una política centralizada. Si la externalidad queda acotada en pocas jurisdicciones, un acuerdo interjurisdiccional ad hoc de armonización entre gobiernos subnacionales puede ser la solución. La diferenciación de alícuotas entre jurisdicciones cercanas, no obstante, puede causar distorsiones y conductas de elusión y evasión impositivas importantes.
- j) El Impuesto al Uso de los Combustibles ha sido catalogado como un tributo esencialmente subnacional, inclusive con posible descentralización en gobiernos locales. La fijación de las alícuotas puede acarrear problemas no obstante en el caso muy especial de jurisdicciones que muy claramente constituyen corredores de paso de corrientes de tráfico automotor económicamente significativos. Virtud de visibilidad (*accountability*).
- k) Similar al caso anterior, un conjunto importante de tributos es catalogado como eminentemente subnacional. Un primer grupo son los Impuestos a los Juegos de Azar y Loterías, las sisas

sobre ciertos consumos específicos (como los ya mencionados sobre el alcohol y los tabacos). Otro grupo lo componen los que gravan manifestaciones parciales del patrimonio como Automotores, Inmobiliario Urbano¹⁰³ y Rural. Finalmente, los cargos a usuarios (peajes y tarifas de servicios divisibles). La distribución entre provincias y municipios depende de cada caso en particular, donde la magnitud del servicio y las capacidades de gestión o administración suelen definir la asignación entre ambos niveles. Virtud de visibilidad (*accountability*).

- l) Finalmente, dos tributos de orden local son los de Capitación (*poll taxes*) en cabeza de los jefes de familia, que reúne la virtud de visibilidad (*accountability*) para el electorado, y de Patentes (*Business Taxes*), usualmente destinados a financiar servicios municipales varios. El impuesto de Patentes opera usualmente sobre la base de gravar los beneficios netos de las firmas y su fundamento son los beneficios que obtienen las firmas por la oferta de bienes públicos locales. En tal caso se ha sugerido su sustitución por un IVA sustracción¹⁰⁴, o bien el Hall-Rabushka sobre firmas con deducción de las inversiones (“*full-expensing*”). Pero estos tributos no parecen recomendables para gobiernos provinciales, (ni tampoco por cierto para municipios), debido a su mayor complejidad y la imposibilidad de ajustes en frontera.

2.2. Las magnitudes cuantitativas

En el Cuadro N° 2 se muestra la distribución de los recursos tributarios por niveles de gobierno, como porcentaje sobre el total de recursos del gobierno general.

**Cuadro N° 2. Distribución de los recursos tributarios por niveles de gobierno
(como % del gobierno general)**

País	Año	Total de recursos			Impuestos sobre el Ingreso			Impuestos sobre el Patrimonio			Impuestos sobre Bienes y Servicios		
		F	P	L	F	P	L	F	P	L	F	P	L
Holanda	1988	97,8		0,8	100,0			100,0			99,4		
Paraguay	1987	97,6		2,4									
Indonesia	1988	97,3	2,7		100,0			55,4	44,9		95,4	4,6	
Chile	1987	96,5		3,5	100,0			100,0			95,5		4,5
Kenya	1986	96,4		3,6	100,0			1,4		98,6	97,6		2,4
Zimbawe	1986	96,3		3,7	100,0			12,3		87,7	98,3		1,7
Irlanda	1987	96,0		2,3	100,0			42,9		57,1	98,7		
Malawi	1984	95,9		4,1	99,7		0,3	1,9		98,1	99,8		0,2
Israel	1986	95,5		4,5	100,0			22,9		77,1	100,0		
Tailandia	1988	95,0		5,0	100,0			58,8		41,2	92,8		7,2
Sudáfrica	1986	94,4	1,5	4,1	100,0			27,7		72,3	96,6	4,4	
Bélgica	1987	93,5		5,0	90,0		10,0	100,0			95,9		3,3
Nva Zelanda	1981	93,5		6,5	100,0			17,9		82,1	98,8		1,2
Luxemburgo	1987	93,3		6,2	87,6		12,4	92,0		8,0	99,2		0,7
Hungría	1988	91,7		8,8	73,6		26,8	55,5		45,5	99,2		0,8
Francia	1988	90,0		9,2									
Reino Unido	1987	88,1		10,7	100,0			17,0		83,0	99,8		
España	1986	87,7	3,3	9,0	84,3	1,2	14,4	56,7	23,9	19,4	76,1	7,4	16,5
México	1984	84,6	12,7	2,7	98,2	1,6	0,2	8,7	52,4	38,9	99,4	0,3	0,3
Australia	1987	81,1	15,3	3,6	100,0		4,9	4,9	49,2	46,0	75,4	24,4	
Noruega	1986	80,9		19,1	57,1		42,9	40,6		59,4	99,8		0,2
Polonia	1988	80,9		19,1	79,6		20,4	50,8		49,2	89,2		10,8

¹⁰³ Como se explicara en el Capítulo 1, muchos expertos lo consideran un impuesto basado en el principio del beneficio, en tanto su recaudación estaría destinado a financiar a escuelas u hospitales locales y regionales.

¹⁰⁴ Ver Bird, R. (1999). Como impuesto en origen, Bird ha sugerido techos y pisos en la fijación de las alícuotas para evitar distorsiones y guerra tributaria entre jurisdicciones.

Colombia	1984	80,3	13,3	6,3	100,0			9,5		90,5	70,0	30,0	
Bolivia	1986	78,6	18,4	3,0	99,2	0,8					60,1	36,2	3,7
Suecia	1987	77,7		32,6	33,2		66,8	100,0			100,0		
Paquistán	1979	76,9	18,5	4,5									
Finlandia	1987	76,0		25,3									
Austria	1987	75,8	11,5	12,7	58,0	22,6	19,4	52,1	4,3	43,6	71,3	13,1	15,6
Brasil	1987	71,4	26,6	1,9	100,0			2,8	51,9	45,3	43,7	53,4	2,8
Dinamarca	1987	71,2		28,8	54,0		43,0	57,0		43,0	99,4		0,1
Alemania	1988	69,8	21,7	7,6	39,4	40,5	20,1	5,2	54,5	40,3	69,9	29,4	0,1
India	1986	67,2	32,8		100,0			39,0	67,0		51,9	48,1	
Estados Unidos	1987	66,7	20,6	12,8	81,6	16,8	1,7	5,6	7,2	87,1	17,1	68,0	14,9
Suiza	1987	60,5	22,8	16,7	22,8	42,2	35,0	32,6	42,2	25,2	87,7	11,8	0,5
Canadá	1988	50,8	40,0	9,2	63,5	36,5			16,1	83,9	38,7	60,8	0,5

NOTA: F (Federal o Central); P (Provincial o Estadual); L (Local o Municipal)

Fuente: Levin (1991).

El Cuadro N° 2, aunque con algunos defectos de redondeo para algunos países, es interesante pues permite tener una aproximación cuantitativa respecto del grado de descentralización tributaria operada en cada país de la muestra y, al mismo tiempo, las características del tipo de imposición a cargo de los gobiernos subnacionales.

La presión tributaria a cargo de los gobiernos subnacionales

Como se advierte del cuadro, el cual ordena a los países en orden creciente a una mayor descentralización, en el extremo inferior (los de mayor descentralización) aparecen países federales pero también países unitarios. No obstante, en tal extremo la mayoría son países federales, que vale el destacar, son una minoría con relación a los países unitarios. Son los casos de Austria (24,2%), Brasil (28,5%), Alemania (29,3%), India (32,8%), Estados Unidos (33,4%), Suiza (39,5%) y Canadá (49,2%). Pero hay un grupo de países federales que muestran menor grado de descentralización tributaria. Son los casos de México (15,4%), Australia (18,9%), Bélgica (5%) y Colombia (19,6%). Estos dos últimos países de muy reciente federalización. También España, con un proceso de regionalización (aunque no de federalización), denota menor grado de descentralización (12,3%). Llama la atención la situación de algunos países unitarios, esencialmente los países nórdicos, como Suecia, Finlandia y Dinamarca, o inclusive Noruega, con un esquema muy descentralizado con relación a los países de la misma categoría constitucional.

No obstante, la tendencia a la descentralización fiscal ha sido un rasgo distintivo de las finanzas públicas en las últimas dos décadas, que también operó en los países unitarios. El Cuadro N° 3 muestra el caso de cuatro países europeos, dos federales y dos unitarios, y el promedio para el Área Euro, donde se advierte la caída del peso relativo del gobierno central en materia de recursos y de gastos.

Las estructuras tributarias de los gobiernos subnacionales

Con respecto a las estructuras tributarias, parece conveniente destacar los tres tipos de imposición que figuran en el cuadro elaborado por Levin (1991). En especial, a los fines de este documento, el tipo de imposición asignada a los gobiernos provinciales o estatales.

a) La imposición sobre los ingresos

Un grupo importante de países federales figura en la lista de los que la tributación sobre los ingresos cumple un rol importante a nivel provincial o estadual. Se trata de los casos de Austria (22,6%), Alemania (40,5%), Estados Unidos (16,8%), Suiza (42,2%) y Canadá (36,5%). Sin embargo, en algunos de estos países y también en otros países federales, los gobiernos locales participan adicionalmente de la explotación de esta base tributaria. Son los casos de Bélgica (10%), Austria (19,4%), Alemania (20,1%) y Suiza (35%). Si se agregan ambos niveles subnacionales, se

obtienen participaciones del siguiente orden de magnitud: Suiza (77,2%), Alemania (60,6%), Austria (42%) y Estados Unidos (18,5%). Pero muy significativamente resaltan con este perfil países unitarios, inclusive con mayor peso de este tipo de tributación que en el caso de los países federales citados, y donde este tipo de tributo opera a nivel local (Municipalidades) por el hecho de no conformar gobiernos regionales autónomos; ellos son en orden creciente: Luxemburgo (12,4%), Polonia (20,4%), Hungría (26,8%), Noruega (42,9%), Dinamarca (43,0%) y Suecia (66,8%).

Cuadro N° 3. Participación del gobierno central en países de Europa

Países	1980	1990	2000
Participación en los recursos			
Bélgica	68	41	37
Francia	48	43	40
Alemania	32	31	23
Italia	78	73	56
Area Euro	48	48	42
Participación en el gasto			
Bélgica	69	48	38
Francia	49	46	43
Alemania	37	34	21
Italia	85	76	57
Area Euro	55	53	43
Fuente: IMF (2003).			

En un peldaño intermedio figura España, con el reconocimiento de esta forma de imposición en las autonomías regionales, que registra el 15,6% a nivel agregado subnacional. Y muy lejos se encuentran países federales como Australia (4,9%) y México (1,8%).

Para el resto del universo de países contenidos en la muestra, que como se indicara son unitarios, la imposición a los ingresos en cabeza de los gobiernos subnacionales está ausente o resulta muy insignificante, como en Malawi (0,3%).

b) la imposición patrimonial

Cuando se analiza la imposición de tipo patrimonial, el panorama se sesga decididamente hacia una gran descentralización. Y aquí engrosan la lista tanto países federales como unitarios. Por tal motivo, vale la pena distinguir solamente las excepciones. En el extremo, ellas son las correspondientes a países unitarios como Holanda y Chile, y de un país recientemente federalizado, Bélgica; en estos tres casos el 100% de este tipo de tributación es potestad del gobierno central. Luego Luxemburgo con el 92% en cabeza del gobierno central. Casos intermedios de centralización lo representan Indonesia (55,4%), Irlanda (42,9%), Tailandia (58,8%), Hungría (55,5%), España (56,7%), Noruega (40,6%), Polonia (50,8%), Austria (52,1%), Dinamarca (57%), India (39%) y Suiza (32,6%). De este grupo solamente Austria, India y Suiza son países federales.

c) la imposición sobre bienes y servicios

Dado la fuerte descentralización de los impuestos de tipo patrimonial, sumado a la importante descentralización de los impuestos que gravan los ingresos, quedan naturalmente los impuestos que gravan a los bienes y servicios como la categoría preferida para los gobiernos centrales. Ahora lo interesante es observar las excepciones, es decir, para este caso los países que registran una importante descentralización. En el subconjunto de países federales se encuentran Estados Unidos (68%), Canadá (60,8%), Brasil (53,4%) e India (48,1%). Como nivel intermedio de los países

federales se hallan Colombia (de reciente federalización) (30%), Alemania (29,4%), Australia (24,4%) y Austria (13,1%). Sin embargo, en los casos de Austria y Estados Unidos, si se agregan los estados y los gobiernos locales, se alcanzan participaciones del 28,7% y 82,9%, respectivamente. Dentro de los países unitarios solamente merece destacarse a Bolivia (36,2%).

Para el resto de los países, de origen unitario, la tributación sobre bienes y servicios aparece como un recurso decididamente centralizado. Por cierto que la existencia de la Unión Europea, conformado no obstante en su mayoría por países unitarios, plantea el desafío de un esquema de imposición sobre bienes y servicios similar al que se plantea en un país federal. De allí que los acuerdos de armonización resulten extremadamente importantes para los países miembros. Ello ha generado todo un debate, particularmente sobre la operatoria del IVA, que tradicionalmente no ha sido pensado para operar sin controles en frontera.

d) Las conclusiones sobre los datos analizados

Del análisis previo resultan las siguientes conclusiones:

- a) En la estructura vertical de los gobiernos, los países federales resultan los de mayor nivel de descentralización tributaria, como era de esperar.
- b) No obstante lo anterior, existen países unitarios con una muy acentuada descentralización, como son los países nórdicos.
- c) La estructura de distribución de potestades tributarias entre niveles de gobierno según la base de la imposición indica:
 - 1) La imposición patrimonial es un recurso decididamente subnacional – no obstante ser de mayor importancia en los países unitarios respecto de los países federales -, salvo algunas pocas excepciones en países unitarios (como Holanda y Chile) y el caso de Bélgica dentro de los federales.
 - 2) Le sigue en importancia la imposición sobre los ingresos que se impone como un recurso de alta relevancia subnacional, tanto en países federales como unitarios – aunque en este caso, a diferencia del anterior, de mayor gravitación en países federales.
 - 3) En tercer nivel, muy distante de las dos categorías anteriores, se encuentran los impuestos que gravan a los bienes y servicios, los que usualmente son centralizados. En este caso también hay excepciones a la regla, y ellos son precisamente el correspondiente a países federales como: Estados Unidos, Brasil, Canadá, India, Colombia, y Alemania.
 - 4) En ningún país existe a nivel estadual o provincial impuestos del tipo Ingresos Brutos (*turn over tax*). Precisamente la divulgación del IVA a nivel federal en países unitarios y federales del grupo OECD, permitió su sustitución.

Dado que los datos de Levin se refieren a la situación imperante hacia fines de los años ochenta, una visión más cercana en el tiempo puede ser importante observar, a fin de ratificar o rectificar la realidad descrita con la correspondiente a fines de los noventa.

Separando los países federales de los unitarios y en base a datos de la OECD, se obtienen los guarismos del Cuadro N° 4. En el cuadro se identifican ambos tipos de países y se muestran los porcentajes de participación de los recursos subnacionales en el total del gobierno general. Asimismo se detalla la estructura de participación de cuatro tipos de fuentes tributarias: imposición sobre los ingresos, imposición sobre el patrimonio, imposición general sobre bienes o servicios y otros impuestos.

Los datos del Cuadro N° 4, que corresponden a fines de los años noventa, permiten corroborar las conclusiones generales observadas a fines de los años ochenta, no obstante algunos países no coincidir con los de la muestra anterior.

Cuadro N° 4. Importancia de los recursos subnacionales y estructura por tipo de fuente en países federales y unitarios – Año 1998

Tipo de país / País	Participación Gov. Subnac.	Imposición S/ Ingresos	Imposición S/ Patrimonio	Imposición S/ Bs. y Serv.	Otros Impuestos (1)
Países Federales					
Australia	22,3				
Estadual		25,2	30,9	-	43,9
Local		-	100,0	-	-
Bélgica	28,3				
Estadual		51,6	5,4	38,7	4,3
Local		82,4	-	1,5	16,1
Canadá	44,9				
Estadual		55,9	6,4	19,4	18,3
Local		-	86,0	0,1	13,9
Alemania	28,8				
Estadual		47,4	5,2	40,6	6,8
Local		77,1	21,7	-	1,2
Suiza	35,2				
Estadual		75,5	16,9	-	7,6
Local		84,4	15,0	-	0,6
Estados Unidos	31,6				
Estadual		39,5	4,3	33,1	23,1
Local		6,0	73,3	11,1	9,6
Países unitarios					
Dinamarca	31,2	93,4	6,5	-	0,1
Finlandia	22,3	95,8	4,0	0,1	0,1
Francia	10,5	15,5	31,4	-	53,1
Irlanda	2,1	-	100,0	-	-
Italia	5,8	18,1	34,4	-	47,5
Japón	24,9	52,6	30,4	2,2	14,8
Holanda	3,0	-	62,2	-	37,8
Noruega	18,3	89,9	9,4	-	0,7
Portugal	5,7	22,7	38,8	19,0	19,5
España	16,1	26,4	34,9	10,9	27,8
Suecia	30,5	99,7	-	-	0,3
Reino Unido	3,9	-	99,1	-	0,9

(1) Incluye impuestos sobre bienes y servicios específicos (sisas), impuestos de uso y algunos impuestos residuales, particularmente sobre los negocios.

Nota: no se incluyen pagos a la Unión Europea.

Fuente: OECD Revenue Statistics, 1998.

Así cabe observar, que dentro del grupo de los países federales, el proceso de descentralización tuvo avances importantes en Bélgica (28,3% vs. 5%), en tanto el resto mantiene patrones similares a los de la década anterior. En el grupo de los unitarios ahora aparece el dato de Japón con alto porcentaje (24,9%). En este caso y en los países nórdicos, como Dinamarca (31,2%), Finlandia (22,3%), Noruega (18,3%) y Suecia (30,5%), se mantiene esta característica de descentralización, menos común en los países unitarios.

En cuanto a la estructura según fuentes, se confirma la prominencia de los impuestos patrimoniales en los gobiernos subnacionales, pero manteniendo la distancia relativa los países unitarios por sobre los federales. En tanto a la inversa ocurre con la segunda fuente de recursos importante a

nivel subnacional, la imposición sobre los ingresos, donde los países federales denotan mayor empleo de esta fuente respecto de los unitarios. Finalmente, también se confirma la permanencia de la menor gravitación de los impuestos indirectos a nivel subnacional, salvo en medida importante también en los países federales.

Finalmente, en el Apéndice 5 se presenta un análisis comparado de una muestra ampliada de países, donde se incluyen tanto países de la OECD como de América Latina¹⁰⁵. Se puede allí ubicar la situación relativa de Argentina en el mundo. Las conclusiones son muy claras y categóricas en cuanto a:

- a) Argentina es el país federal de menor descentralización fiscal, con la sola excepción de Australia y México. En cuanto a nivel de descentralización, la superan inclusive un importante número de países unitarios.
- b) El índice de correspondencia fiscal media es aún más bajo que el indicador de descentralización, en este caso inclusive menor a los de Australia y México.
- c) La presión tributaria global y estructura tributaria de Argentina no se condice con la correspondientes a países federales de mayor o similar nivel de desarrollo.
- d) La participación de la imposición a los ingresos es la menor de prácticamente el total del universo relevante, no solo con relación a países federales sino asimismo a los unitarios. En esta configuración influye el bajo índice de correspondencia fiscal, en tanto en los países federales es notorio el empleo de esta fuente por los gobiernos subnacionales. Esto es válido también comparando a la Argentina con países de América Latina.
- e) El uso de la imposición sobre los ingresos a nivel de los gobiernos subnacionales de países tanto unitarios como federales, permite corroborar la hipótesis de no confirmación del postulado normativo tradicional sobre la inconveniencia de descentralizar este tipo de impuesto.
- f) La existencia de imposición indirecta en los gobiernos subnacionales es en general menor que el ejercido sobre las otras fuentes. No obstante, esta observación es decididamente menos notoria en los países federales, en los que no obstante las dificultades de administración usualmente imputadas a este tipo de impuesto, son de uso común en los gobiernos subnacionales de países federales.

2.3. Algunos rasgos diferenciales que califican a las magnitudes cuantitativas

Un aspecto sumamente importante en analizar, es el de algunos rasgos de las atribuciones asignadas a los gobiernos subnacionales, que pueden plantear un panorama de “pseudo descentralización”, si es que el ejercicio de las potestades tributarias se encuentra restringida, sea por disposiciones constitucionales (en el caso de países federales) o de disposiciones legales emanadas del poder central (como puede suceder en el caso de algunos países federales y, por cierto, en los unitarios).

Tal análisis permitirá ponderar, de alguna manera, a los datos cuantitativos antes mostrados y analizados. Por razones obvias, la atención debe concentrarse, en general, en los casos de países federales, pero asimismo en los unitarios que registran alta descentralización, de acuerdo a lo que indican los guarismos ya comentados.

En el Apéndice 6 se presenta una descripción de algunos sistemas tributarios, tanto federales como unitarios. En la descripción se sigue cierto orden lógico, presentando en primer lugar a los países federales seleccionados, ordenados de mayor a menor descentralización, y luego a los unitarios.

Una síntesis de las conclusiones a las que es posible arribar luego del análisis de los sistemas

¹⁰⁵ Notas extraídas de Piffano, H, (1999a).

descriptos en el Apéndice 6, y de otros antecedentes consultados¹⁰⁶, es posible intentar hacer una cierta calificación del grado de autonomía subnacional, tanto en los sistemas formalmente federales como en los unitarios.

En el Cuadro N° 5 se presenta dicha síntesis. Se identifican tres grados de autonomía subnacionales. El Grado 1, de máxima autonomía, corresponde a países en los que se reconocen potestades para fijar alícuotas en fuentes de recursos de rendimiento importante (sobre los ingresos o las ventas) o de relevancia como proporción de los recursos totales. El Grado 2, de autonomía media, ubica a los países en los que la fijación de alícuotas sobre los recursos subnacionales importantes está acotada dentro de bandas establecidas por ley o por decisiones discrecionales del poder central. Finalmente, el Grado 3, de mínima autonomía, corresponde a los casos en que la autonomía subnacional para fijar alícuotas queda acotada a recursos de poca significación en cuanto a su rendimiento o en cuanto a su gravitación como fuente de recursos propios. Pasar del Grado 1 al 2 y luego al 3, significa la creciente mayor gravitación del sistema de transferencias verticales como fuente de financiamiento subnacional.

Cuadro N° 5. Calificación del grado de autonomía reconocida a los gobiernos subnacionales

Grado 1	Grado 2	Grado 3
Países federales		
Suiza	Bélgica	Australia
Estados Unidos	Austria	México
Canadá	Brasil	
Alemania		
Países unitarios		
Suecia	Japón	Noruega
Finlandia	Hungría	República Checa
Dinamarca	Nueva Zelanda	Reino Unido
	España	Holanda

En el Cuadro N° 6 se presenta asimismo una clasificación de los países incluidos en la muestra seleccionada por la revisión que hiciera la OECD (1999), distinguiendo el grado de autonomía reconocido a los gobiernos subnacionales por tipo de impuesto o fuente. El cuadro permite observar que las diferencias de autonomías subnacionales entre países difieren no solamente en grado respecto al total de recursos sino por tipo de imposición.

De la conjunción de los Cuadros N° 5 y N° 6 se concluye:

- a) Los países federales, como era de esperar, reconocen mayor grado de autonomía a los gobiernos subnacionales que los unitarios. La excepción a la regla son los casos de Australia y México. En un nivel intermedio puede ubicarse al Brasil.
- b) Dentro del grupo de países unitarios, los países nórdicos registran una importante descentralización, reconociendo un alto grado de autonomía a sus gobiernos subnacionales, salvo el caso de Noruega.
- c) En los países federales se destaca la autonomía de los gobiernos subnacionales en la definición de la presión tributaria sobre los ingresos y sobre la propiedad. Es decir, la imposición directa, sobre el ingreso y el patrimonio, es un recurso de índole esencialmente subnacional.
- d) La anterior observación cabe asimismo hacerla extensiva al caso de los países unitarios en los que los gobiernos subnacionales gozan de mayor autonomía o mayor grado de descentralización.

¹⁰⁶ La tarea de campo realizada a través de Internet, en particular la consulta de las páginas de la OECD, del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial, ha sido de indudable utilidad a este fin.

Cuadro N° 6. Importancia (en % de los recursos propios) de los impuestos con autonomía subnacional para la fijación de tasas, por tipo de impuesto o fuente gravada

Países	Ingresos	Consumo	Nómina Salarial	Riqueza y Propiedad	Contribuc Seg Soc	Otros
Países federales						
Suiza	85	0	-	15	-	-
Alemania	63	-	-	37	-	-
Bélgica	88	3	-	9	-	-
México	-	18.8	45.3	35.9	-	-
Austria	-	50	-	50	-	-
Países unitarios						
España	-	57	-	42	-	1
Suecia	100	-	-	-	-	-
Dinamarca	95	0	-	5	-	-
Japón	59	6	-	35	-	1
Finlandia	-	-	-	-	-	-
Noruega	-	-	-	100	-	-
Islandia	79	-	-	21	-	-
República Checa	-	-	-	100	-	-
Polonia	100	-	-	-	-	-
Portugal	-	-	-	-	100	-
Hungría	-	85	2	11	-	2
Nueva Zelanda	-	100	-	-	-	-
Reino Unido	-	-	-	90	-	10
Holanda	-	34	-	66	-	-

Fuente: Elaboración propia en base a OECD (1999).

Apéndice 5

El estudio comparado sobre descentralización fiscal y estructuras tributarias y la situación relativa de la Argentina¹⁰⁷

1. Descentralización fiscal y correspondencia fiscal

El examen de la experiencia comparada a nivel internacional resulta útil a fin de poder ubicar la situación relativa de Argentina en el mundo, tanto en lo que concierne al grado de descentralización fiscal, como a las características de las estructuras tributarias asociadas a la misma. Asimismo, el análisis permite extraer lecciones interesantes a la hora de intentar delinear recomendaciones de política sobre asignación de potestades fiscales en general, y tributarias en particular, a los niveles subnacionales de gobierno.

Con respecto a la descentralización fiscal, cabe hacer notar que en la casi totalidad de los países, ella no resulta pareja tratándose de funciones o gastos y de tributos o recaudación tributaria¹⁰⁸. Sin embargo, existe una forma de definir el grado de descentralización fiscal contemplando ambos componentes de la política fiscal, es decir, los gastos y los impuestos. Así, hemos de medir el grado de descentralización fiscal mediante la definición y cálculo de un **Índice de Descentralización Fiscal** que combina cuantitativamente ambos aspectos de la política fiscal¹⁰⁹.

En el Cuadro N° 1 se presenta un primer índice de descentralización fiscal. El mismo se calcula mediante el producto de la participación de los recursos propios de los gobiernos subnacionales en la recaudación tributaria total, multiplicada por la participación de estos gobiernos en el gasto total consolidado, sobre 100. Es decir, el grado de asignación tributaria ponderado por el tamaño relativo del gasto a cargo de los mismos.

De la muestra de 30 países, incluyendo países de la OECD y de América Latina, se observa el índice de la Argentina que ocupa el lugar 11. Esto significa que a pesar de la alta descentralización del gasto de Argentina, la menor participación de los recursos propios de sus gobiernos subnacionales en el total consolidado, incide para arrojar un nivel de descentralización fiscal relativamente bajo entre los países federales. A este respecto deberá observarse que dentro del subconjunto de países federales, solamente Austria y México, junto con Colombia de reciente federalización, ocupan un lugar más bajo que la Argentina. Australia registra un índice similar.

El Cuadro N° 2, por su parte, muestra un segundo índice de descentralización fiscal. En este caso definido como promedio simple de las participaciones subnacionales en los recursos y en el gasto consolidados. La Argentina mejora su posición al puesto 10, al descender a su vez Brasil. La situación relativa respecto a los otros países federales se mantiene.

Ahora bien, como han estacado varios autores (por ejemplo, McLure, C., 1998) la fortaleza de una federación debe ser medida fundamentalmente por la mayor potestad o independencia tributaria ejercida por los gobiernos subnacionales. En términos cuantitativos, es posible medir tal tipo de independencia a través del **índice de correspondencia fiscal**¹¹⁰, expresado por el

¹⁰⁷ En base a notas extraídas de Piffano, H. (1999a).

¹⁰⁸ Para una descripción y sistematización de experiencias internacionales en materia de asignación de gastos y de recursos por niveles de gobierno, se sugieren Shah (1994); Bird, R. (1999); y, McLure, C. & Martínez-Vázquez, J. (2003).

¹⁰⁹ Para un examen de las metodologías sobre indicadores para medir el grado de descentralización, ver World Bank (2003).

¹¹⁰ Se trata del índice de correspondencia fiscal “media”. Sobre la importancia de esta medición, respecto al concepto o indicador de correspondencia fiscal “marginal”, ver Piffano, H. (2003b).

cociente entre los recursos propios de los gobiernos subnacionales y el gasto subnacional, es decir, la proporción en que el gasto subnacional es autofinanciado con recursos propios.

En el Cuadro N° 3 se muestran los resultados del índice pertinente. El indicador descuida el tamaño relativo del gobierno subnacional medido por su participación en el gasto, de manera que un gobierno subnacional poco significativo (baja descentralización) pero con alto autofinanciamiento, arrojará una alta correspondencia fiscal. En este caso, la Argentina aparece en una posición muy baja, con el número de orden 27 en el total de los 30 países de la muestra.

Para corroborar lo anterior, se ha consultado otro estudio comparado de nivel internacional. Obsérvese el Cuadro N° 4, donde se muestran los porcentajes de los recursos propios de los gobiernos subnacionales en el total de los recursos del sector público consolidado, para una muestra más reducida de países, según fueran analizados por Soderström, L. (1990) sobre la base de datos de los años ochenta, y en donde se ha incorporado el dato de Argentina para 1996.

Si Argentina es medida computando como propios los recursos recibidos por el régimen de coparticipación federal de impuestos sumados a los propios, se ubica en el último puesto de los países federales. Si en cambio, se la mide excluyendo los recursos de coparticipación - lo que es correcto pues la legislación y administración de los impuestos coparticipados corresponden al gobierno nacional -, su ubicación desciende y la asemeja a países unitarios extremadamente centralizados.

Aunque el tema municipal no es abordado en este documento, es ilustrativo asimismo señalar que este patrón de reducida descentralización de Argentina, también se presenta en los niveles inferiores de gobierno. Según datos elaborados por Dexia (2002) y Banco Mundial (2000), la situación comparada de Argentina con respecto al gasto municipal en términos del PBI, arroja los guarismos mostrados en el Cuadro N° 5. Respecto al índice de correspondencia fiscal, existen pocos datos para comparar; no obstante, los pocos disponibles indican que Argentina no aparece con un índice menor al de algunos países federales y unitarios de los que se cuenta con información. La explicación es que estando restringida las funciones de este tercer nivel de gobierno a servicios esencialmente financiados por tasas, es natural esperar una mayor cobertura de recursos propios.

En conclusión, el bajo índice de descentralización fiscal y la muy baja correspondencia fiscal de los gobiernos subnacionales de la Argentina, está denunciando que a pesar de tratarse de un país formalmente federal, dista bastante de asemejarse a los países de similar forma de gobierno, salvo las excepciones ya vistas como las de México y Australia. Inclusive con índices inferiores a muchos países unitarios.

2. La estructura tributaria comparada

Obsérvese ahora cómo es la estructura tributaria en una muestra ampliada de 44 países como la mostrada en el Cuadro N° 6.

El cuadro discrimina la participación de seis grupos de impuestos en la recaudación total, a saber: el impuesto a la renta y a los beneficios, las contribuciones a la seguridad social, los impuestos sobre salarios, los impuestos patrimoniales, los impuestos sobre bienes y servicios (que incluye los gravámenes al comercio exterior) y otros.

Los países han sido ordenados en base decreciente con relación al impuesto a la renta y a los beneficios, es decir, el Impuesto a las Ganancias en Argentina y sus equivalentes en los otros países. **Argentina ocupa el último lugar en la muestra.**

Para 1998, no obstante, la situación de Argentina había cambiado hacia una estructura levemente mejorada de la imposición directa.

Si se trata de diferenciar a los países de acuerdo con su nivel de presión tributaria global (Cuadro N° 7), es posible advertir la diferencia entre los países de la OECD, de mayor grado de desarrollo relativo, y los países de América Latina, de menor desarrollo relativo.

Este es un resultado esperado, ya pronosticado por Wagner en el siglo pasado. La “Ley de Wagner” señala que el tamaño relativo del sector público crece con el crecimiento de las economías¹¹¹.

Sin embargo, Argentina registra una presión tributaria baja con respecto a países de orden económico similar. Por ejemplo, su nivel de presión tributaria es bastante inferior a la de Brasil – que datos más actualizados que el mostrado en el cuadro, la elevan al 30,0% (Varsano, R., 1999) -, y menor inclusive a la de Uruguay.

La comparación con países como Chile es importante; siendo éste un país unitario y de ingreso per capita menor, se debe esperar encontrar una presión tributaria menor a la de un país federal y de mayor ingreso per capita como la Argentina, circunstancia que no se verifica en los datos comentados¹¹².

De lo expuesto se deriva:

- a) Una baja propensión de los argentinos a pagar impuestos¹¹³; y,
- b) Un sesgo muy evidente hacia la imposición de tipo indirecta.

Obsérvese ahora el Cuadro N° 8, donde a la Argentina se la compara con otros 10 países de la OECD en lo que respecta a la participación de la imposición de tipo directa en el total de los recursos tributarios. La Argentina ocupa el lugar 11.

En el Cuadro N° 9, por su parte, se hace similar comparación ahora con relación a los países de América Latina y el Caribe, para una muestra de 17 países. Argentina ocupa el último lugar. La explicación básica de esta situación relativa de Argentina, debe buscarse en la muy baja participación de la imposición a la renta y a los beneficios de empresas, como se mostrara en el Cuadro N° 6.

Para confirmar esto se ha elaborado el Cuadro N° 10, que presenta la situación internacional de la imposición a la renta total (comprensiva de la renta de sociedades y de personas físicas), para la muestra ampliada de 44 países.

Los datos indican:

- a) Que la recaudación derivada de este impuesto en términos del PBI, ubica a la Argentina en el puesto 38.
- b) Que sólo existen otros 8 casos donde se registran presiones tributarias menores; ellos son, en todos los casos, países latinoamericanos de ingreso per capita inferior al argentino.

Adicionalmente, debe destacarse:

¹¹¹ Empleando el concepto de elasticidad - ingreso del gasto público, el pronóstico implica una elasticidad mayor a la unidad.

¹¹² Debe aclararse, no obstante, que datos publicados en el Informe Financiero del Tesoro Público de Chile para 1993, denuncian un nivel de presión tributaria - menor a la estimada por Shome, P. (1992) para 1990 -, del 18,7%, es decir, levemente inferior a la de Argentina en 1998.

¹¹³ La baja presión tributaria “promedio” deja margen para imaginar una alta tasa de evasión en amplios sectores de contribuyentes y altas tasas de presión tributaria en sectores de fácil fiscalización.

- c) Que la composición del producido del impuesto a la renta en Argentina denota una preponderante participación del impuesto a las utilidades de las empresas;
- d) En tanto que el producido por el impuesto a las personas físicas es extremadamente bajo.

En el Cuadro N° 11 se puede observar que en lo que concierne al impuesto de sociedades, Argentina ocupa el puesto número 25.

Por su parte, en el Cuadro N° 12 se observa que su posición relativa en cuanto al impuesto sobre las personas físicas, la ubica en el puesto número 38.

Los datos comentados permiten concluir que la experiencia internacional parece contradecir muchos de los postulados normativos del federalismo fiscal, en especial esperar que la centralización tributaria mejore la progresividad del sistema tributario¹¹⁴.

Por el contrario, el estudio comparado sobre descentralización en la imposición a los ingresos o a la renta de varios países están señalando algo bastante diferente. Así, países unitarios, como los países Nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Suecia y Noruega) y algunos países de la OECD, y países con una fuerte tradición federal, como Estados Unidos y Suiza, registran sistemas tributarios altamente dependiente de la imposición sobre los ingresos, conjuntamente con una marcada descentralización tributaria.

Esta paradójica situación ya había sido señalada por Goodspeed, T. J. (1990), quien ha puesto de manifiesto la dispar situación que es posible hallar en la realidad de los sistemas fiscales que operan en los distintos países, con relación a la importancia relativa de la imposición directa - en especial la referida al impuesto a los ingresos o a la renta - y la asignación de potestades tributarias sobre tal tipo de imposición entre niveles de gobierno. Goodspeed muestra la proporción de los impuestos a la renta personal respecto de la recaudación total, para cada nivel de gobierno, observada en varios países (Cuadros N° 13 y N° 14).

La variedad en el tratamiento de la imposición a los ingresos es clara en los datos mostrados. Sin embargo, un hecho generalizado ya señalado, es el uso importante que el impuesto a las ganancias de personas físicas tiene en países de la OECD y muy especialmente en los países federales y en los países “unitarios” nórdicos. Del universo detallado, Grecia y Francia son los países donde la gravitación de este impuesto es relativamente baja, en tanto que en el extremo opuesto se encuentra Dinamarca, que junto a Estados Unidos, Suiza y Bélgica, poseen sistemas tributarios que dependen en alrededor de un 50% de los recursos tributarios provenientes de este impuesto.

En cuanto al grado de descentralización, se nota que precisamente en los países donde más gravita el impuesto a los ingresos de las personas como fuente de recurso tributario, es donde este tipo de impuesto ha sido asignado en importante proporción a los gobiernos de nivel estadual o municipal. En los Estados Unidos no existen impuestos de este tipo en la mayoría de las comunas pero sí en los estados. En Suiza solamente un cuarto de los recursos del nivel nacional proviene de este tipo de impuesto, el que aparece en cambio gravitando significativamente en los niveles locales de gobierno. Dinamarca registra sólo un tercio de los recursos tributarios de este tipo de impuesto en el orden nacional y, en cambio, un 90% de los recursos tributarios locales. En Bélgica en el nivel nacional la mitad de los recursos provienen de este tipo de impuestos y dos tercios en el nivel local.

¹¹⁴ La mayor progresividad de la imposición directa sobre la indirecta, ha sido confirmada empíricamente para la Argentina en el trabajo ya citado de Gasparini, L. (1998).

Por el contrario, Grecia y Francia, junto a países como Reino Unido, Australia, Irlanda, Holanda y Nueva Zelanda, muestran una centralización absoluta, con menor progresividad que en los casos antes comentados.

Los países Nórdicos en general son los más destacables en cuanto a mayor descentralización, a pesar de tratarse de regímenes políticamente unitarios como se indicara, con Suecia a la cabeza obteniendo el 59% de sus recursos totales (incluyendo transferencias federales) del impuesto al ingreso personal. En cambio, los países de habla inglesa no registran impuestos locales de este tipo.

Una observación interesante de Goodspeed, citando a Wilfred Prest, es que la diferencia de enfoque de los países de habla inglesa puede deberse a una circunstancia cultural histórica. El autor señala que el impuesto a la propiedad se origina en la vieja Ley Inglesa de Pobres ("*English Poor Law*"). Irónicamente, este impuesto fue originalmente establecido como "*proxy*" de la capacidad de pago. Por lo tanto, el hecho de que en los países de habla inglesa los recursos de los gobiernos locales se basen en este impuesto, en lugar del impuesto a la renta personal, puede deberse a esta circunstancia histórica.

Lamentablemente, de los datos mostrados en ambos cuadros, no es posible llegar a conclusiones válidas con respecto a si la centralización o la descentralización, especialmente la tributaria, están asociadas a gobiernos más pequeños o más grandes, análisis al que uno se ve inducido a realizar a partir de los datos mostrados por Goodspeed. Ello debido a que el tamaño del gobierno, tanto del nivel central como subnacional, es determinado por circunstancias muy complejas que van desde la estructura y tipo de gasto a que los mismos se hallan obligados a atender según las necesidades a satisfacer, como a cuestiones de tipo histórico-político, como es el mayor o menor desarrollo alcanzado en los países con relación al "Estado de Bienestar". Por ejemplo, se podría afirmar que los gobiernos locales en los países Nórdicos arrojan tamaños grandes, asociados en estos casos a una gran descentralización. Sin embargo, para poder extraer conclusiones válidas, la pregunta que debe contestarse es cual se puede suponer sería el tamaño del sector público consolidado si estos países hubieran adoptado un esquema centralizado. Quizás el tamaño del gobierno consolidado sería aún mayor, pues la magnitud de las transferencias o subsidios federales o el gasto federal sustituiría al hoy elevado gasto local, posiblemente incrementado por los efectos no deseados que se le han atribuidos a las transferencias federales (efectos "*flypaper*" o "*bandwagonism*")¹¹⁵. Al respecto, viene al caso señalar, que una de las causas explicativas del tamaño de los gobiernos locales en los países Nórdicos, ha sido precisamente el amplio sistema de transferencias de igualación operando entre ellos.

3. Conclusiones generales

Los datos consultados en la revisión de la experiencia internacional, indican claramente el bajo nivel de descentralización fiscal en Argentina. Esta realidad difiere naturalmente de la registrada en la mayoría de los países federales e inclusive en muchos países unitarios.

El índice de correspondencia fiscal media es también bajo en Argentina, denotando una fuerte dependencia financiera de los gobiernos subnacionales de las transferencias del nivel federal (por los mecanismos de coparticipación de impuestos nacionales y otro tipo de transferencias federales), que naturalmente restringe la autonomía de los gobiernos subnacionales, y reduciendo al mismo tiempo las posibilidades de los electores locales para un control eficaz del accionar de sus representantes en el gobierno (*accountability*).

La reducida descentralización fiscal y nivel de correspondencia fiscal, coincide con una estructura tributaria fuertemente concentrada en la imposición indirecta, registrando una notoria

¹¹⁵ Se recuerda sobre esto Piffano, H., et al., (1998) y Piffano, H. (2003c).

y muy particular irrelevancia de la imposición a las Ganancias, y una ausencia notoria de la imposición directa sobre el ingreso de personas físicas en el nivel subnacional de gobierno.

Sobre este particular, y en base de la vasta experiencia internacional de Richard Bird, que por cierto tiene en cuenta la realidad internacional antes analizada, Freire, M. E. (1996) ha citado las recomendaciones de dicho autor en la que resalta la importancia de la imposición a los ingresos en cabeza de los gobiernos locales, al sugerir:

a) los países donde los gobiernos locales son importantes en términos de gastos o ingresos, tienden a basarse menos en impuestos sobre la propiedad y más en impuestos sobre el ingreso. Además, a pesar de los argumentos en favor del cobro de tasas y aranceles como forma esencial de financiamiento de los gobiernos locales, la experiencia internacional indica que su empleo sigue siendo algo potencial más que algo real.

b) los impuestos locales se imponen con una tasa plana, establecida localmente, sobre la misma base imponible que el impuesto nacional sobre el ingreso y es recaudado por el gobierno central.

c) los gobiernos locales deberían tener límites en su potestad para imponer a las empresas (ya sea en forma de impuestos sobre la propiedad no residencial, como sobre los ingresos de las empresas o sobre las ventas brutas). Esto para evitar la exportación de impuestos a otras jurisdicciones y los arbitrajes interjurisdiccionales no deseados.

d) si un país quiere que su gobierno local gaste mucho pero dependa poco de las transferencias debe dotarlo de acceso al impuesto sobre el ingreso personal, probablemente bajo la forma de sobretasas establecidas sobre el impuesto nacional a los ingresos (o, si se desea un grado diferente de progresividad, bajo la forma de tasas locales sobre la base imponible nacional).

Asimismo, McLure, C. (1999) al analizar los problemas de administración tributaria que plantea la imposición de tipo indirecta (impuestos a las ventas minoristas, o el IVA), como el *sales tax* operando en los gobiernos subnacionales de los Estados Unidos de América, agravados por la creciente importancia de las transacciones electrónicas y a distancia, que hace muy difícil o imposible la ubicación territorial del destino de los bienes o servicios transados, destaca la necesidad creciente de los gobiernos subnacionales para basarse en la tributación sobre los ingresos de las personas, como fuente esencial de su financiamiento.

Lo que en definitiva surge de la realidad internacional, es que el patrón sugerido por la teoría normativa en cuanto a las ventajas de la centralización de la imposición a los ingresos, no suele verificarse en forma concluyente, requiriendo la búsqueda de un nuevo "*rationale*" en la asignación de funciones y poder de imposición consecuente, a los niveles de gobierno central y locales.

En Argentina, la baja participación de los impuestos a los ingresos (Impuesto a las Ganancias), de alrededor del 3% del PBI (dentro del cual, a su vez, el 77% corresponde a ganancias de sociedades de capital y solamente el 23% a personas físicas), y la alta participación de los impuestos de tipo indirecto y real (como IVA, Internos y Combustibles, más los actualmente vigentes Impuesto a las Transferencias Financieras y las Retenciones a las Exportaciones), es demostrativa de la ausencia de todo justificativo redistributivo en la centralización de estos impuestos.

En realidad, la estructura tributaria de Argentina es el resultado natural de la fuerte centralización. Esto significa que ambos aspectos del diseño fiscal están fuertemente relacionados. Ello puede explicarse por:

(1) Los gobiernos centrales, por razones de administración tributaria bien conocidas de control de la evasión, deben basar sus sistemas tributarios fundamentalmente en impuestos cuya fiscalización no requiere conocimiento de la situación personal de los individuos o que minimice el número de contribuyentes, simplemente en razón del padrón a fiscalizar o auditar; es decir, en impuestos "indirectos y reales" que pagan las empresas, en detrimento de los impuestos "directos y personales", que pagan las familias. Estos últimos, en cuanto al tipo "personal", requieren localizar al individuo e investigar sus bienes o hábitos de consumo. Los de tipo "real", exigen un catastro o inventario de bienes. Ambos son de muy difícil fiscalización central.

(2) Los esfuerzos de "simplificación" de los sistemas tributarios que los gobiernos centrales se ven compelidos a diseñar, por el peso de los "lobbies" sectoriales, conducen a prestar atención a impuestos de alto rendimiento y fácil fiscalización. Normalmente estos impuestos son de tipo indirecto, como el IVA, Internos, Combustibles y los Derechos Aduaneros (que coinciden con demandas de protección efectiva del sector industrial).

(3) Las administraciones gubernamentales suelen intentar que los impuestos que financian su gasto queden en lo posible ocultos. Los impuestos de tipo indirecto y real son, por este motivo, de su preferencia. En cambio, los impuestos directos y personales que deben pagar sus potenciales electores son visibles, pues apelan "directamente" al bolsillo del ciudadano. Esta actitud de los "policy-makers" alienta el fenómeno de "ilusión fiscal", que contamina al votante mediano.

(4) Ligado a lo anterior, los esquemas de centralización tributaria y coparticipación federal, permiten coadyuvar al objetivo de ocultamiento en la política fiscal de los niveles provinciales o locales de gobiernos. Cada electorado local no vislumbra que en los aumentos de presión tributaria global, que se deciden a nivel nacional, puedan ser ellos los responsables. Si el "lobby" provincial tiene éxito, la política de expansión del gasto se verá coronada con aumentos en los porcentajes de la distribución primaria u otro tipo de transferencias federales. Normalmente existe la tendencia a "percibir" como culpa del aumento de la presión tributaria nacional, a necesidades de financiamiento del propio nivel federal (por ejemplo para financiar el sistema de seguridad social) o una suma poco clara de las demandas de recursos del resto de sus conciudadanos (resto de provincias), sin razonar que todos los destinos posibles del financiamiento compiten por los mismos recursos escasos. En los esquemas de coparticipación con efectos redistributivos territoriales importantes, existe además la percepción "correcta" de que al menos una porción de su gasto es pagada por el resto del país. La tendencia del electorado será el votar por un presupuesto seguramente mayor al socialmente óptimo.

CUADRO N° 1. PRIMER ÍNDICE DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

PAÍS (AÑO)	PARTIC GASTO SUBNAC [1]	PARTIC RECAUD SUBNAC [2]	PRIMER ÍNDICE DE CORRESPOND FISCAL [3] =([1]*[2]) / 100	NUMERO DE ORDEN [4]
CANADÁ *	58,7	49,2	28,88	1
SUIZA *	52,5	39,5	20,74	2
DINAMARCA	55,1	28,2	15,54	3
E.U.A. *	39,7	33,4	13,26	4
SUECIA	40,2	32,6	13,11	5
FINLANDIA	45,3	25,3	11,46	6
INDIA *	39,1	27,6	10,79	7
BRASIL *	34,2	28,5	9,75	8
ALEMANIA *	41,3	22,3	9,21	9
AUSTRALIA *	47,1	18,9	8,90	10
ARGENTINA *	45,0	18,4	8,28	11
AUSTRIA *	29,6	24,2	7,16	12
NORUEGA	33,6	19,1	6,42	13
COLOMBIA *	32,6	19,6	6,39	14
POLONIA	28,9	19,1	5,52	15
RUMANIA	23,0	19,8	4,55	16
REINO UNIDO	29,1	10,7	3,11	17
ESPAÑA	21,2	12,3	2,61	18
HUNGRÍA	22,2	8,8	1,95	19
FRANCIA	17,8	9,2	1,64	20
MÉXICO *	9,9	15,4	1,52	21
LUXEMBURGO	18,7	6,2	1,16	22
ZIMBABWE	24,2	3,7	0,90	23
NVA. ZELANDA	13,1	6,5	0,85	24
BÉLGICA	14,1	5,0	0,71	25
TAILANDIA	7,7	5,0	0,39	26
HOLANDA	29,9	0,8	0,24	27
CHILE	6,2	3,5	0,22	28
KENYA	5,7	3,6	0,21	29
PARAGUAY	4,9	2,4	0,12	30

* Países federales.

Fuente: Elaboración propia en base a Levin, J. (1990) empleando datos de los años 1986 a 1989 y Piffano, H., 1998.

CUADRO N° 2. SEGUNDO ÍNDICE DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

PAÍS (AÑO)	PARTIC GASTO SUBNAC [1]	PARTIC RECAUD SUBNAC [2]	SEGUNDO ÍNDICE DE CORRESPOND FISCAL [3] = ([1]+[2]) / 2	NUMERO DE ORDEN [4]
CANADÁ (*)	58,7	49,2	53,95	1
SUIZA (*)	52,5	39,5	46,00	2
DINAMARCA	55,1	28,2	41,65	3
E.U.A. (*)	39,7	33,4	36,55	4
SUECIA	40,2	32,6	36,40	5
FINLANDIA	45,3	25,3	35,30	6
INDIA (*)	39,1	27,6	33,35	7
AUSTRALIA (*)	47,1	18,9	33,00	8
ALEMANIA (*)	41,3	22,3	31,80	9
ARGENTINA (*)	45,0	18,4	31,70	10
BRASIL (*)	34,2	28,5	31,35	11
AUSTRIA (*)	29,6	24,2	26,90	12
NORUEGA	33,6	19,1	26,35	13
COLOMBIA (*)	32,6	19,6	26,10	14
POLONIA	28,9	19,1	24,00	15
RUMANIA	23,0	19,8	21,40	16
REINO UNIDO	29,1	10,7	19,90	17
ESPAÑA	21,2	12,3	16,75	18
HUNGRÍA	22,2	8,8	15,50	19
HOLANDA	29,9	0,8	15,35	20
ZIMBABWE	24,2	3,7	13,95	21
FRANCIA	17,8	9,2	13,50	22
MÉXICO (*)	9,9	15,4	12,65	23
LUXEMBURGO	18,7	6,2	12,45	24
NVA. ZELANDA	13,1	6,5	9,80	25
BÉLGICA	14,1	5,0	9,55	26
TAILANDIA	7,7	5,0	6,35	27
CHILE	6,2	3,5	4,85	28
KENYA	5,7	3,6	4,65	29
PARAGUAY	4,9	2,4	3,65	30

* Países federales.

Fuente: Elaboración propia en base a Levin, J. (1990) empleando datos de los años 1986 a 1989 y Piffano, H., 1998.

CUADRO N° 3. ÍNDICE DE CORRESPONDENCIA FISCAL

PAÍS (AÑO)	ÍNDICE DE CORRESPOND FISCAL [1]	NUMERO DE ORDEN [2]
KENYA (1994)	1,23	1
PARAGUAY (1993)	0,93	2
CHILE (1996)	0,92	3
ZIMBABWE (1991)	0,88	4
NVA. ZELANDA (1997)	0,87	5
SUECIA (1997)	0,84	6
FINLANDIA (1996)	0,82	7
E.U.A. (1996)	0,75	8
TAILANDIA (1996)	0,75	9
AUSTRIA (1996)	0,74	10
SUIZA (1995)	0,73	11
ALEMANIA (1997)	0,71	12
MÉXICO (1996)	0,70	13
FRANCIA (1997)	0,67	14
POLONIA (1997)	0,66	15
CANADÁ (1991)	0,66	16
AUSTRALIA (1997)	0,66	17
LUXEMBURGO (1996)	0,66	18
RUMANIA (1996)	0,65	19
NORUEGA (1996)	0,62	20
BRASIL (1994)	0,59	21
DINAMARCA (1995)	0,58	22
HUNGRÍA (1997)	0,56	23
INDIA (1995)	0,52	24
BÉLGICA (1995)	0,49	25
COLOMBIA (1986)	0,45	26
ARGENTINA (1996)	0,39	27
HOLANDA (1997)	0,36	28
ESPAÑA (1995)	0,36	29
REINO UNIDO (1995)	0,26	30

[1]: Cociente entre los recursos propios de los gobiernos Subnacionales y el gasto subnacional.

Fuente: Elaboración propia en base a IMF (1998).

CUADRO N° 4. IMPORTANCIA DE LOS GOBIERNOS
SUBNACIONALES EN LOS AÑOS OCHENTA Y DE
ARGENTINA EN LOS NOVENTA

PAÍS (AÑO)	PARTICIPACIÓN DE LOS RECURSOS SUBNACIONALES [1]	NUMERO DE ORDEN [2]
* CANADÁ (1986)	67,40	1
* SUIZA (1980)	61,10	2
* E.U.A. (1986)	54,60	3
DINAMARCA (s/d)	52,20	4
FINLANDIA (1986)	46,70	5
* AUSTRALIA (s/d)	46,40	6
* ALEMANIA (s/d)	42,60	7
* ARGENTINA (1) (1996)	40,70	8
SUECIA (s/d)	37,10	9
* AUSTRIA (1986)	36,50	10
HOLANDA (s/d)	32,60	11
NORUEGA (1986)	31,00	12
REINO UNIDO (1986)	27,90	13
LUXEMBURGO (1985)	18,80	14
ESPAÑA (1986) **	18,80	15
* ARGENTINA (2) (1996)	18,40	16
FRANCIA (s/d)	17,70	17
BÉLGICA (1986)	14,60	18
NVA. ZELANDA (1980)	13,90	19

[1]: Porcentaje de los recursos propios de los gobiernos subnacionales en el total de recursos del sector público total

(1) El FMI computa a los recursos de coparticipación como propios de los gobiernos subnacionales, sin destacar que se trata del producido de impuestos nacionales. En 1998 el porcentaje se había elevado al 45,0%.

(2) Recursos subnacionales propios sin coparticipación.

* País federal.

** En proceso de descentralización regional.

(s/d): Sin dato indicado por Soderström. El autor cita que son datos extraídos de OECD (1989).

Fuente: Elaboración propia en base a Soderström, L. (1990).

CUADRO N° 5. INDICADORES FISCALES MUNICIPALES COMPARADOS AÑO 2000			
N° DE ORDEN	PAÍSES	GASTOS MUNICIPALES COMO % DEL PBI (1)	RECURSOS PROPIOS / RECURSOS TOTALES MUNICIPALES (2)
Países Federales			
1	Suiza	25,9	s/d
2	Canadá	9,9	s/d
3	Austria	9,4	0,17
4	EE.UU.	9,0	s/d
5	Alemania	7,4	0,22
6	Bélgica	6,6	0,44
7	Brasil	5,6	s/d
8	Colombia	2,5	s/d
9	Australia	2,6	s/d
10	Argentina	2,4	0,48
Países Unitarios			
1	Dinamarca	30,6	0,45
2	Suecia	23,9	0,54
3	Italia	23,5	0,28
4	Finlandia	17,3	s/d
5	Holanda	15,2	0,07
6	España	14,3	0,32
7	Irlanda	11,7	0,26
8	Unión Europea	11,0	s/d
9	Francia	9,8	0,52
10	Reino Unido	9,5	0,13
11	Portugal	5,7	0,32
12	Luxemburgo	5,7	0,32
13	Chile	2,8	s/d
14	Bolivia	2,2	s/d
15	Grecia	2,2	0,30

Fuente: Dexia (2002) para la UE y Banco Mundial (2000) para Argentina, Chile y Bolivia.

CUADRO N° 6. COMPARACIÓN INTERNACIONAL DE ESTRUCTURAS
TRIBUTARIAS (EN PORCENTAJES)

PAÍS (AÑO)	RENTA Y BENEFIC	SEG SOC	SALAR	PATRIM	BIENS Y SERVIC	OTROS
VENEZUELA (1989)	83,67	4,08		0,68	11,57	
DINAMARCA (1994)	60,39	3,11	0,58	3,69	32,04	0,19
N. ZELANDA (1994)	60,00	0,81		5,41	33,78	
ECUADOR (1990)	58,13			1,25	36,24	4,38
AUSTRALIA (1994)	54,18		6,69	9,36	29,77	
E.U.A. (1994)	44,57	25,36		11,96	18,11	
CANADÁ (1994)	44,32	16,90		11,08	26,32	1,38
JAMAICA (1994)	42,91			1,12	55,97	
SUECIA (1994)	42,35	27,26	1,37	3,14	25,88	
FINLANDIA (1994)	40,89	25,64		2,54	30,72	0,21
IRLANDA (1994)	40,27	14,40	1,60	4,53	39,20	
SUIZA (1994)	39,64	36,69		7,40	16,27	
LUXEMBURGO (1994)	38,44	26,67		7,56	27,33	
JAPÓN (1994)	37,63	35,13		11,47	15,41	0,36
BÉLGICA (1994)	37,47	33,19		2,57	26,77	
REINO UNIDO (1994)	35,59	17,95		10,88	35,29	0,29
PROM. OECD (1994)	35,51	26,63	0,78	4,96	31,59	0,53
NORUEGA (1994)	34,79	24,09		2,68	38,44	
ITALIA (1994)	34,77	31,18	0,24	5,52	28,29	
ISLANDIA (1994)	33,33	8,09		9,39	49,19	
POLONIA (1994)	30,72	29,56	1,39	2,77	35,56	
MÉXICO (1989)	29,79	11,70			36,70	21,81
TURQUÍA (1994)	29,60	15,70		8,07	37,21	9,42
ALEMANIA (1994)	29,26	39,19		2,80	28,75	
CHILE (1990)	28,57	8,23		0,43	61,90	0,87
COLOMBIA (1990)	28,46	11,38		2,44	52,03	5,69
ESPAÑA (1994)	27,65	38,55		5,31	27,93	0,56
HOLANDA (1994)	27,45	42,05		4,14	25,93	0,43
PORTUGAL (1994)	26,06	26,36		2,42	44,55	0,61
AUSTRIA (1994)	24,77	35,05	6,54	1,64	30,84	1,16
CHECOSLOV (1994)	24,74	39,96	0,21	1,27	33,61	0,21
R. DOMINIC (1980)	23,08	4,62		0,77	66,92	4,61
HUNGRÍA (1994)	22,68	34,39	0,24	1,22	40,25	1,22
GUATEMALA (1989)	21,79			2,56	69,23	6,42
GRECIA (1994)	20,47	34,59	0,71	3,29	40,94	
PANAMÁ (1989)	19,63	36,81		1,84	34,97	6,75
NICARAGUA (1990)	18,52	12,35		3,70	59,26	6,17
FRANCIA (1994)	17,69	43,31	2,49	5,22	27,21	4,08
BRASIL (1990/1991)	16,18	20,75		1,24	52,70	9,13
PARAGUAY (1990)	14,42	14,42		10,58	60,58	
COSTA RICA (1990)	10,90	31,28		1,90	55,92	
BOLIVIA (1990)	7,59	13,92		11,39	67,10	
PERÚ (1990)	7,59			7,59	84,82	
URUGUAY (1989)	7,55	30,66		5,19	50,94	5,66
ARGENTINA (1991)	7,11	19,11		4,89	51,11	17,78
ARGENTINA (1998)	13,4	17,8		6,4	59,6	2,7

Fuente: Elaboración propia en base a González Cano, H. (1998), sobre datos de OECD y Shome, P. (1992).
Argentina (1998) elaboración propia en base a DGI.

CUADRO N° 7. PRESIÓN TRIBUTARIA GLOBAL

PAÍS (AÑO)	EN % DEL PBI	NUMERO DE ORDEN
SUECIA (1995)	49,7	1
FRANCIA (1995)	44,5	2
HOLANDA (1995)	44,0	3
NORUEGA (1995)	41,5	4
ALEMANIA (1995)	39,2	5
CANADÁ (1995)	37,2	6
REINO UNIDO (1995)	35,3	7
AUSTRALIA (1995)	30,9	8
JAPÓN (1995)	28,5	9
E.U.A. (1995)	27,9	10
JAMAICA (1989)	26,8	11
BRASIL (1990)	24,1	12
CHILE (1990)	23,1	13
URUGUAY (1989)	21,2	14
COSTA RICA (1990)	21,1	15
ARGENTINA (1998)	21,0	16
PANAMÁ (1989)	16,3	17
MÉXICO (1995)	16,0	18
ECUADOR (1990)	16,0	19
VENEZUELA (1989)	15,4	20
COLOMBIA (1990)	14,2	21
REP. DOMINICANA (1980)	13,0	22
PARAGUAY (1990)	10,4	23
NICARAGUA (1990)	8,1	24
BOLIVIA (1990)	7,9	25
PERÚ (1990)	7,9	26
GUATEMALA (1989)	7,8	27

* Recalculado con la nueva estimación del PBI.

Fuente: OECD (1995-1996), SHOME, 1992 y MEyOSP de Argentina, 1999.

CUADRO N° 8. COMPARACIÓN INTERNACIONAL DE ESTRUCTURAS TRIBUTARIAS: LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA OECD Y ARGENTINA (*)

PAÍS	EN % DEL TOTAL	NUMERO DE ORDEN
AUSTRALIA	63,5	1
CANADÁ	55,4	2
E.U.A.	56,5	3
JAPÓN	49,1	4
REINO UNIDO	46,5	5
SUECIA	45,6	6
HOLANDA	31,6	7
NORUEGA	37,5	8
ALEMANIA	32,1	9
FRANCIA	22,9	10
ARGENTINA	12,0	11

(*) Suma de los impuestos a la renta y a los beneficios y los Impuestos patrimoniales.

Fuente: Cuadro N° 5.

CUADRO N° 9. COMPARACIÓN INTERNACIONAL DE ESTRUCTURAS TRIBUTARIAS: LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (*)

PAÍS	EN % DEL TOTAL	NUMERO DE ORDEN
VENEZUELA	84,4	1
ECUADOR	59,4	2
JAMAICA	44,0	3
COLOMBIA	30,9	4
MÉXICO	29,8	5
CHILE	29,0	6
PARAGUAY	25,0	7
GUATEMALA	24,4	8
REP. DOMINICANA	23,9	9
NICARAGUA	22,2	10
PANAMÁ	21,5	11
BOLIVIA	19,0	12
BRASIL	17,4	13
PERÚ	15,2	14
COSTA RICA	12,8	15
URUGUAY	12,7	16
ARGENTINA	12,0	17

(*) Suma de los impuestos a la renta y a los beneficios y los Impuestos patrimoniales.

Fuente: Cuadro N° 5.

CUADRO N° 10. IMPOSICIÓN A LA RENTA TOTAL (% S/PBI)

PAÍS	RECAUD S/PBI	N° DE ORDEN
DINAMARCA (1994)	29,6	1
SUECIA (1994)	21,5	2
NVA. ZELANDA (1994)	21,0	3
FINLANDIA (1994)	19,4	4
BÉLGICA (1994)	17,3	5
LUXEMBURGO (1994)	17,3	6
AUSTRALIA (1994)	16,2	7
CANADÁ (1994)	15,8	8
IRLANDA (1994)	15,1	9
NORUEGA (1994)	14,3	10
ITALIA (1994)	14,3	11
PROMEDIO OECD (1994)	13,6	12
SUIZA (1994)	13,5	13
POLONIA (1994)	13,2	14
HOLANDA (1994)	13,0	15
E.U.A. (1994)	12,3	16
VENEZUELA (1989)	12,3	17
REINO UNIDO (1994)	12,1	18
CHECOSLOVAQUIA (1994)	11,7	19
ALEMANIA (1994)	11,5	20
JAPÓN (1994)	10,5	21
ISLANDIA (1994)	10,3	22
JAMAICA (1980)	10,0	23
ESPAÑA (1994)	9,8	24
AUSTRIA (1994)	9,7	25
ECUADOR (1990)	9,3	26
PORTUGAL (1994)	8,5	27
HUNGRÍA (1994)	8,4	28
FRANCIA (1994)	7,8	29
GRECIA (1994)	6,9	30
TURQUÍA (1994)	6,6	31
MÉXICO (1989)	5,6	32
CHILE (1981)	5,2	33
BRASIL (1991)	3,9	34
COLOMBIA (1990)	3,6	35
PANAMÁ (1989)	3,2	36
REP. DOMINICANA (1980)	3,0	37
ARGENTINA (*) (1998)	3,0	38
COSTA RICA (1990)	2,3	39
GUATEMALA (1989)	1,7	40
URUGUAY (1989)	1,6	41
NICARAGUA (1990)	1,5	42
PARAGUAY (1990)	1,5	43
BOLIVIA (1990)	0,6	44
PERÚ (1990)	0,6	45

(*) Recalculado en base a la nueva estimación del PBI.

Fuente: elaboración propia sobre la base de González Cano, H. (1998) según datos de la OECD (Revenue Statistics 1995-1996) y Shome, P. 1992; y MEyOSP, 1999.

CUADRO N° 11. IMPOSICIÓN RENTA SOCIEDADES (% S/PBI)

PAÍS	RECAUD S/PBI	N° DE ORDEN
VENEZUELA (1989)	10,7	1
ECUADOR (1990)	8,3	2
LUXEMBURGO (1994)	7,6	3
CHECOSLOVAQUIA (1994)	6,4	4
JAMAICA (1980)	4,5	5
NVA. ZELANDA (1994)	4,4	6
AUSTRALIA (1994)	4,2	7
JAPÓN (1994)	4,1	8
ITALIA (1994)	3,7	9
NORUEGA (1994)	3,5	10
POLONIA (1994)	3,4	11
IRLANDA (1994)	3,3	12
HOLANDA (1994)	3,3	13
PANAMÁ (1989)	3,2	14
PROMEDIO OECD (1994)	2,9	15
MÉXICO (1989)	2,9	16
SUECIA (1994)	2,8	17
BÉLGICA (1994)	2,8	18
REINO UNIDO (1994)	2,7	19
E.U.A. (1994)	2,5	20
CHILE (1981)	2,5	21
CANADÁ (1994)	2,4	22
GRECIA (1994)	2,4	23
PORTUGAL (1994)	2,3	24
ARGENTINA (*) (1998)	2,3	25
SUIZA (1994)	2,0	26
DINAMARCA (1994)	1,9	27
FINLANDIA (1994)	1,9	28
HUNGRÍA (1994)	1,9	29
COLOMBIA (1990)	1,8	30
ESPAÑA (1994)	1,7	31
BRASIL (1991)	1,7	32
REP. DOMINICANA (1980)	1,7	33
FRANCIA (1994)	1,6	34
NICARAGUA (1990)	1,5	35
PARAGUAY (1990)	1,5	36
GUATEMALA (1989)	1,4	37
AUSTRIA (1994)	1,3	38
TURQUÍA (1994)	1,3	39
ALEMANIA (1994)	1,1	40
URUGUAY (1989)	0,9	41
ISLANDIA (1994)	0,8	42
COSTA RICA (1990)	0,6	43
BOLIVIA (1990)	0,6	44
PERÚ (1990)	0,6	45

(*) Recalculado en base a la nueva estimación del PBI.

Fuente: González Cano, H. (1998) en la base de datos de la OECD Revenue Statistics 1995-1996 y Shome, P. 1992; y MEyOSP, 1999.

CUADRO N° 12. IMP RENTA PERSONAS FÍSICAS (% S/PBI)

PAÍS	RECAUD S/PBI	N° DE ORDEN
DINAMARCA (1994)	27,7	1
SUECIA (1994)	18,7	2
FINLANDIA (1994)	17,5	3
NVA. ZELANDA (1994)	16,6	4
BÉLGICA (1994)	14,5	5
CANADÁ (1994)	13,4	6
AUSTRALIA (1994)	12,0	7
IRLANDA (1994)	11,8	8
SUIZA (1994)	11,5	9
NORUEGA (1994)	10,8	10
PROMEDIO OECD (1994)	10,7	11
ITALIA (1994)	10,6	12
ALEMANIA (1994)	10,4	13
E.U.A. (1994)	9,8	14
POLONIA (1994)	9,8	15
HOLANDA (1994)	9,7	16
LUXEMBURGO (1994)	9,7	17
ISLANDIA (1994)	9,5	18
REINO UNIDO (1994)	9,4	19
AUSTRIA (1994)	8,4	20
ESPAÑA (1994)	8,1	21
HUNGRÍA (1994)	6,5	22
JAPÓN (1994)	6,4	23
FRANCIA (1994)	6,2	24
PORTUGAL (1994)	6,2	25
JAMAICA (1980)	5,5	26
CHECOSLOVAQUIA (1994)	5,3	27
TURQUÍA (1994)	5,3	28
GRECIA (1994)	4,5	29
CHILE (1981)	2,7	30
MÉXICO (1989)	2,7	31
BRASIL (1991)	2,2	32
COLOMBIA (1990)	1,8	33
COSTA RICA (1990)	1,7	34
VENEZUELA (1989)	1,6	35
REP. DOMINICANA (1980)	1,3	36
ECUADOR (1990)	1,0	37
ARGENTINA (*) (1998)	0,7	38
URUGUAY (1989)	0,7	39
GUATEMALA (1989)	0,3	40
BOLIVIA (1990)	0,0	41
NICARAGUA (1990)	0,0	42
PANAMÁ (1989)	0,0	43
PARAGUAY (1990)	0,0	44
PERÚ (1990)	0,0	45

(*) Recalculado en base a la nueva estimación del PBI.

Fuente: González Cano, H. (1998) sobre la base de datos de la OECD Revenue Statistics 1995-1996 y Shome, P. 1992; y MEyOSP, 1999.

CUADRO N° 13
 RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO AL INGRESO PERSONAL COMO
 PROPORCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL TOTAL DE IMPUESTOS SEGÚN
 NIVELES DE GOBIERNO (1)
 (En %)

PAÍS	TODOS LOS NIVELES		FEDERAL		ESTADUAL *		LOCAL	
	1975	1987	1975	1987	1975	1987	1975	1987
DINAMARCA	57	51	45	35			85	90
ESTADOS UNIDOS	35	51	65	74	16	31	5	5
NUEVA ZELANDA	54	50	59	53			0	0
SUIZA	51	50	24	25	64	64	73	76
BÉLGICA	47	50	46	48			61	66
FINLANDIA	50	48	32	29			91	90
ALEMANIA (2)	46	47	37	37	55	54	58	67
AUSTRALIA	43	45	54	56	0	0	0	0
CANADÁ	37	45	47	57	32	42	0	0
SUECIA	57	44	38	18			91	100
IRLANDA	30	42	33	43			0	0
ITALIA	28	40	28	41			48	27
HOLANDA	45	35	46	36			15	0
LUXEMBURGO	40	34	40	34			37	34
JAPÓN	34	34	38	36			26	29
ESPAÑA	28	34	26	36			43	20
REINO UNIDO	46	33	54	38			0	0
AUSTRIA	29	31	25	26	43	50	34	34
NORUEGA	38	30	16	10			86	83
TURQUÍA		30		30				32
FRANCIA	21	24	21	25			23	16
GRECIA	13	18	13	19			11	0
PROMEDIO	38	38	36	35	35	40	36	33

* Los espacios en blanco implican ausencia de este nivel de gobierno.
 (1) Excluidos los aportes al sistema de seguridad social.
 (2) Corresponde a Alemania Federal.
 Fuente: Goodspeed, T. J. (1990) en base a Estadísticas Tributarias de Países Miembros de la OECD, 1965-1987.

CUADRO N° 14
 EL IMPUESTO AL INGRESO PERSONAL COMO FUENTE DE LOS
 RECURSOS TRIBUTARIOS Y EL TAMAÑO DE LOS GOBIERNOS LOCALES
 (En %)

PAÍS	PARTICIPACIÓN DEL IMPUESTO AL INGRESO PERSONAL EN EL TOTAL DE LOS RECUR LOCALES		APORTES FEDERALES		TAMAÑO DEL GOBIERNO LOCAL (**)	
	1975 (*)	1986 (*)	1975	1986	1975	1986
SUECIA	51	59	28	22	54	46
FINLANDIA	48	42	28	32	48	50
NORUEGA	41	42	17	39	41	44
DINAMARCA	34	42	50	44	69	55
SUIZA	44	41	17	16	35	32
ALEMANIA	21	24	31	27	26	24
BÉLGICA		22		60		21
LUXEMBURGO	20	20	38	33	31	25
AUSTRIA	19	19	15	15	21	19
ESPAÑA	20	8	53	30	17	26
FRANCIA	10	8	42	36	26	28
ESTADOS UNIDOS	0	2	41	38	36	34
AUSTRALIA	0	0	20	19	6	5
CANADÁ	0	0	51	47	25	24
IRLANDA	0	0	64	73	40	36
REINO UNIDO	0	0	50	47	39	32
HOLANDA	0	0	86	81	54	64
PROMEDIO	19	19	39	39	36	33

(*) Los recursos de los gobiernos locales incluyen a las transferencias federales.
 (**) Definido como proporción de los recursos locales totales (incluidos los aportes federales y otros no tributarios) respecto del total consolidado.
 Fuente: Goodspeed, J. T. (1990) en base a Estadísticas Tributarias de Países Miembros de la OECD, 1965-1987.

Apéndice 6

Detalles de los sistemas federales en países seleccionados¹¹⁶

SUIZA

Es el país que uno puede citar como de fuerte o robusto federalismo. Es un estado federal de tres niveles: la Confederación, los (26) Cantones y las (3000) Comunas. Existe además un nivel inferior: los Distritos.

La Confederación y los Cantones ejercer soberanía original (asignada por la Constitución Federal). En cambio, las Comunas ejercen soberanía delegada (fijada por las Constituciones de cada Cantón). No obstante, se trata de soberanía efectiva, similar a la original.

Hay un gran solapamiento de atribuciones (conurrencia) con pocas asignaciones exclusivas, debido a que no existen demasiadas limitaciones constitucionales explícitas. La imposición directa (ingresos y patrimonio) es concurrente. Con respecto a la imposición indirecta, el IVA es del nivel central (la Confederación). Los impuestos a los consumos o ventas a nivel de los gobiernos sub-centrales son inexistentes.

Detalle de los impuestos:

Federales

Imposición directa:

Impuesto al Ingreso (*Income Tax*)

Impuesto sobre los Beneficios (*Corporate Tax*)

Impuesto a los Beneficios Retenidos (*Withholding Tax*)

Impuesto sobre la Excepción al Servicio Militar (*Tax on Exemption from Military Service*)

Imposición indirecta:

Impuesto al Valor Agregado (*Value-Added Tax*)

Impuesto de Sellos (*Stamp Duty*)

Impuesto Específico (de sisas) al Tabaco (*Excise on Tobacco*)

Impuesto Específico (de sisas) a la Cerveza (*Excise on Beer*)

Impuesto Específico (de sisas) sobre el Aceite Mineral (*Excise on Mineral Oil*)

Derechos Aduaneros (*Customs Duty*)

Impuesto al Automotor (*Car Tax*)

Impuesto de Caminos (*Road Tax*)

Cantones

Imposición directa:

Impuesto Personal al Ingreso (*Personal Income Tax*)

Impuesto a los Beneficios y al Capital (*Taxes on Profits and Capital*)

Impuesto a la Herencia y Donaciones (*Taxes on Inheritance and Gifts*)

Impuesto a las Ganancias por Transferencias de la Propiedad (*Taxes on Gains from the Transfer of Property*)

Impuesto a los Premios de Lotería (*Tax on Lottery Winnings*)

Imposición indirecta:

Impuesto a los Vehículos Automotores (*Tax on Motor Vehicles*)

Impuesto a los Perros (*Tax on Dogs*)

Impuesto a los Entretenimientos (*Entertainment Tax*)

¹¹⁶ Para ampliar la descripción de otros países no detallados en este apéndice, ver Piffano, H. (Director), 1999.

Derecho Cantonal de Sellos (*Cantonal Stamp Duties*)
 Impuesto sobre Carteleros (*Tax on bill-boards*)
 Impuesto a Transferencias (*Transfer Taxes*)
 Impuesto Inmobiliario (*Real Estate Tax*)
 Otros

Comunas

Imposición directa:

Impuesto Personal al Ingreso (*Personal Income Tax*)
 Impuesto a los Beneficios y al Capital (*Taxes on Profits and Capital*)
 Impuesto a la Herencia y Donaciones (*Taxes on Inheritance and Gifts*)
 Impuesto a las Ganancias por Transferencias de la *Propiedad* (*Taxes on Gains from the Transfer of Property*)
 Impuesto a los Premios de Lotería (*Tax on Lottery Winnings*)
 Impuesto a la Actividad Comercial (*Tax on Business Activity*)

Imposición indirecta:

Impuesto a los Perros (*Tax on Dogs*)
 Impuesto a los Entretenimientos (*Entertainment Tax*)
 Impuesto a Transferencias (*Transfer Taxes*)
 Impuesto Inmobiliario (*Real Estate Tax*)
 Otros

Existen asimismo 26 acuerdos tributarios de coparticipación o distribución de fondos entre la Confederación y los 26 Cantones. Por medio de estos arreglos los Cantones reciben el 30% de los impuestos directos federales y el 10% del Impuesto a los Beneficios Retenidos. Los Cantones a su vez son responsables de recaudar los impuestos directos federales: retienen el 17% y el 13% es redistribuido entre los mismos Cantones mediante un sistema de nivelación que tiene en cuenta el *status* financiero y la población de cada Cantón. En el caso del Impuesto a los Beneficios Retenidos, el 10% del rendimiento neto es atribuido a los Cantones un 5% según población y un 5% según *status* financiero).

CANADÁ

Canadá posee un sistema federal con tres niveles de gobierno: federal, provincias y gobiernos locales. Actualmente, está dividido en 10 provincias, 2 territorios y alrededor de 5000 gobiernos locales. La autoridad del gobierno federal y de los gobiernos provinciales en Canadá, tiene una base constitucional independiente. Existe poca o ninguna restricción sobre el gasto, las potestades fiscales o la capacidad de endeudamiento. Los gobiernos federal y provinciales tienen amplias áreas de poderes legislativos separados y un vigoroso poder ejecutivo, tanto en el ámbito federal como provincial.

El desarrollo del federalismo en el Canadá a partir de la segunda guerra mundial acentuó el proceso de descentralización de funciones. A través de su historia surgen tres elementos importantes de su evolución: 1) La provincia de Québec, distinta en cultura e idioma con respecto al resto de las provincias. Esta provincia establece su propia política fiscal, la cual generalmente, se corresponde con la adoptada por el gobierno federal. 2) El fortalecimiento de los gobiernos provinciales. 3) A fines de los ochenta y principios de los noventa el gobierno federal ha enfrentado crisis financieras lo que ha acelerado la descentralización de funciones.

Acceso a las bases tributarias

Las bases tributarias tradicionales son compartidas por el gobierno federal y los gobiernos provinciales. No obstante, las bases tributarias exclusivas de las provincias han ido en aumento. En cambio, las bases tributarias exclusivas del gobierno federal son pequeñas e inestables.

En el cuadro que se muestra a continuación se detalla la lista de los tributos de cada nivel de gobierno y las características de la asignación de las potestades tributarias.

Fuentes de renta compartidas por los gobierno federal y provinciales

- Impuesto a la renta de personas físicas
- Impuesto de sociedades
- Impuesto sobre las ventas
- Impuestos sobre la nómina

Existen distintos sistemas de imposición a las ventas en las provincias canadienses. La provincia de Québec emplea un IVA subnacional y administra este impuesto junto con el IVA federal. Luego, otras tres provincias pequeñas tienen un sistema de IVA “armonizado” con el IVA federal. Se trata de un sistema de alícuota uniforme adherida a la alícuota federal. El gobierno central administra ambos impuestos y la distribución del rendimiento perteneciente a las provincias se efectúa sobre la base de estimaciones del consumo en las provincias. Otras provincias emplean el Impuesto a las Ventas Minoristas. La provincia de Alberta no posee ningún impuesto a las ventas, como se explica luego.

Fuentes de renta exclusiva de las provincias

- Impuestos al juego, ventas de alcohol
- Impuestos sobre la propiedad
- Rentas de recursos naturales

El reconocimiento de la autonomía sobre los recursos naturales tiene incidencia importante en provincias como Alberta, provincia que no tiene ningún impuesto general a las ventas (del tipo IVM o IVA) debido a contar con la importante fuente de recursos proveniente del rendimiento fiscal de su riqueza petrolera.

Fuentes de renta exclusivas del gobierno federal

- Aranceles e impuestos de importación
- Tributación de no residentes

Finalmente, Canadá posee un sistema de transferencias de nivelación de capacidades tributarias que respondiendo a una disposición constitucional, apunta a asegurar a los gobiernos provinciales recursos tributarios por habitante equivalentes a un patrón de cinco provincias representativas¹¹⁷.

ALEMANIA

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

¹¹⁷ En el Apéndice 7 se presenta una descripción del sistema.

Los impuestos de los Länder

Impuesto General a la Riqueza (*General Wealth Tax*)
 Impuestos sobre Inmuebles, Herencias y Donaciones
 Impuesto a las Transferencias de Propiedades Reales (*Tax on Transfer of real Property*)
 Impuesto a la Cerveza (*Tax on Beer*)
 Impuesto al Seguro de Incendio (*Fire Insurance Tax*)
 Impuestos a las Apuestas y el Juego (*Taxes on Betting and Gambling*)
 Impuesto sobre Vehículos-Motores (*Tax on Motorvehicles*)

Los Länder coparticipan a su vez en los siguientes impuestos:

a) 42,5% de participación en el rendimiento del Impuesto Retenido a los Salarios, el Impuesto al Ingreso Personal recaudado mediante bases presuntivas y el Impuesto Retenido sobre los Intereses (excluyendo corporaciones).

b) 50% de participación en el Impuesto a las Ganancias de Sociedades y en el impuesto retenido sobre intereses de las compañías.

c) 44% (en 1995) del IVA

d) 5% del rendimiento del impuesto local a los negocios (*Tax on Business Profits and Tax on Business Capital*, éste último abolido en 1998).

Los impuestos de los gobiernos locales

Hay tres tipos de impuestos importantes:

- a) *Business Tax* (Impuesto a los Negocios)
- b) *Personal Income Tax* (Impuesto Personal a los Ingresos)
- c) *Tax on Immovable Property* (Impuesto Inmobiliario)

El *Business Tax* (Impuesto a los Negocios) consiste en un Impuesto a los *Beneficios* (*Tax on Business Profits*) y un Impuesto al Capital (*Tax on Business Capital*) que fue abolido en 1998. **Los gobiernos locales fijan la alícuota a través de un múltiplo del Impuesto Inmobiliario que es fijado estatutariamente (de forma que la autonomía queda de esta manera acotada). El rendimiento de este impuesto debe ser coparticipado con el Gobierno Federal y los Länder sobre la base del cómputo de un nivel estandarizado del impuesto, de manera que el efecto de la dispersión de los múltiplos entre gobiernos locales es modificado por este esquema de reparto.**

Los Gobiernos Locales a su vez coparticipan de los impuestos federales y de los Länder sobre una base legislada solo modificable por el *Bundesrat* del respectivo Länder (antes se decidía anualmente a través de las leyes de presupuesto), con:

- a) 15% del rendimiento del Impuesto Retenido a los Salarios y del Impuesto Personal a los Ingresos recaudado sobre bases presuntivas.
- b) 12% del rendimiento del Impuesto Retenido sobre Intereses

Los Gobiernos Locales no participan en el proceso presupuestario, pero ello se logra indirectamente a través del respectivo Länder, que se supone ha de defender sus intereses en los acuerdos con el "*Bund*" (*Bundestag*).

En Alemania los Länder poseen un sistema de transferencias de nivelación por medio del cual los estados ricos transfieren recursos a los estados pobres. Se trata de un sistema de

transferencias horizontales sin participación del gobierno federal¹¹⁸.

BÉLGICA

Es un estado federal con tres niveles: el gobierno central o la autoridad federal, un segundo nivel con las “entidades federadas”, constituidas por tres Comunidades (*Flemish-Speaking*, *French-Speaking* y *German-Speaking*) y tres Regiones (Flemish, Walloon y Brussels-Capital), y un tercer nivel compuesto por Provincias y Comunas, esto es las “autoridades locales”.

Las Comunidades tiene a su cargo la educación y los temas culturales y de apoyo a la prensa y la juventud.

Las Regiones deben atender la política económica (asistencia a la inversión, subsidios de empleo, otras formas de ayuda a los negocios, el financiamiento de las autoridades locales, ingeniería civil, transporte (a excepción de los ferrocarriles), protección ambiental y policía de los desechos, protección y distribución del agua, purificación de desechos acuíferos, energía, y política científica. Tiene ciertas responsabilidades en temas de comercio exterior.

El financiamiento de Comunidades y Regiones se efectúa mediante regímenes de coparticipación o de imposición conjunta.

- a) En el caso de las Comunidades, se les coparticipa parte del rendimiento del Impuesto Personal al Ingreso y del IVA.
- b) En el caso de las Regiones, a través del Impuesto Personal al Ingreso. Las Regiones reciben parte del recaudado en función de la localización de la base tributaria. Adicionalmente, pueden establecer alícuotas adicionales o reducciones tributarias sin modificar la estructura progresiva del impuesto federal.

También a las regiones se les ha transferido potestad tributaria (fijan base y alícuota) para explotar autónomamente otras fuentes: Impuesto Inmobiliario (*Property Tax*), Impuesto a la Herencia (*Inheritance Tax*), Impuesto Retenido sobre el Ingreso por *Securities* (*Withholding Tax on Income from Securities*), Impuesto a las Transacciones (*Transactions Tax*), Impuesto a las Bebidas (*Tax on Beverages*), Impuesto al Juego (*Tax on Games*) y Otros (*Tax on Pinball Machines, other consumption taxes*).

Las autoridades locales pueden establecer Alícuotas Adicionales en el Impuesto Personal al Ingreso (de la parte de la Comunidad a la que pertenece) sin modificar la progresividad. **Pueden asimismo establecer impuestos a las ventas de bienes y servicios**. Finalmente, se les coparticipan recursos provenientes de los impuestos a las ventas sobre la base de un régimen legal modificable no obstante por el gobierno central.

BRASIL

Brasil posee una estructura federal de gobierno con 26 estados y 4491 municipios. El federalismo tomo nuevo impulso con el retorno de la democracia en 1982 y la elección del Presidente en el año 1984. La Constitución del año 1988 establece la autonomía de los estados y les garantiza “todos los poderes no prohibidos por la Constitución”.

Entre las funciones asignadas al Gobierno Federal, se encuentra defensa nacional, seguridad social, emisión de la moneda, control de la deuda pública, comercio exterior y el establecimiento de normas generales que regulan el empleo público. La Constitución también

¹¹⁸ Detalles del sistema se expone en el Apéndice 7.

establece responsabilidades concurrentes entre el Gobierno Federal y los Gobiernos Estadales a saber, legislación impositiva, seguridad social, educación especificando que las leyes federales van a normar sobre los aspectos generales y son de orden superior en caso de conflicto.

La Constitución tiene fuertes aspectos de descentralización aunque es centralizadora en el caso de los empleados públicos, ésta establece para los tres poderes de Gobierno el derecho de los empleados públicos. El Gobierno no puede disminuir la cantidad de empleados públicos ni disminuir el salario nominal. Al retirarse el empleado tiene derecho a una jubilación igual a su salario con su movilidad. Estos derechos constitucionales impiden al Gobierno realizar los ajustes necesarios.

Para los gobiernos municipales la Constitución establece, el poder de legislar sobre asuntos y proveer servicios de interés local. No es clara la distinción entre los asuntos de los gobiernos locales y estadales.

Potestades tributarias

La Constitución de 1988 es explícita en la división de potestades tributarias. Para el gobierno central tenemos el Impuesto a los Ingresos y el IPI, una especie de IVA aplicado a la industria manufacturera, y a nivel estadual el ICMS, un híbrido de IVA origen-destino, que es recaudado por cada estado. No obstante, las alícuotas están acotadas o fijadas por el Senado dentro de ciertos límites. La mayor recaudación tributaria subnacional se obtiene vía este impuesto, sobre todo en los estados situados al sudeste. La Constitución establece que el 25% de lo recaudado debe distribuirse a los municipios respectivos, de acuerdo a su origen y el resto de acuerdo a fórmulas establecidas por la legislatura de cada estado.

Los municipios pueden también aplicar impuestos a la propiedad, a los vehículos, a los servicios municipales y un impuesto a las transacciones. La recaudación y el establecimiento de la alícuota es competencia del municipio aunque dentro de ciertos límites fijados por el gobierno central. El impuesto a la propiedad es recaudado por el gobierno municipal.

El sistema de transferencia de Brasil incluye transferencias del gobierno central a los gobiernos estadales y a los municipales y a la vez de los estadales a los municipales. Los impuestos que se coparticipan son los dos principales: impuesto a los ingresos y a los productos industriales (IPI). La Constitución de 1998 establece que el 21% de estos ingresos se distribuye a los estados. De esta cantidad el 85% se distribuye a los estados del norte, noreste y del centro oeste. El 15% restante a los estados del sur y sudeste; siendo estos últimos los más ricos, claramente se produce una redistribución de ingresos. El criterio de distribución de ingresos establece que el 95% se distribuye de acuerdo a la población y al ingreso per cápita; el 5% de acuerdo a la superficie geográfica. La transferencia del gobierno central a los gobiernos municipales, consiste en el 22,5% de los dos impuestos mencionados. El 10% de esta cantidad se transfiere a la ciudad capital de un estado de acuerdo a la cantidad de habitantes y al ingreso per cápita; el 90% restante se distribuye entre el resto de los municipios de acuerdo a su población y al ingreso per cápita del estado.

Con la nueva Constitución se duplicó el monto a distribuir, adicionalmente se amplió la base de aplicación del ICMS a expensas del gobierno nacional, ya que éste elimina los impuestos federales sobre el combustible, energía eléctrica, minas y transporte y los incorpora en el ICMS. Por otra parte se reduce una parte del IPI a los estados a favor de los municipios que incrementaron su participación del 20% al 25%. Con este esquema implementado el porcentaje de recaudación tributaria neta de transferencias para el gobierno central pasó del 61% al 52%. La siguiente tabla ilustra lo comentado:

BRASIL
Porcentaje de recursos tributarios antes y después de las transferencias

AÑO	Antes de transferencias			Después de transferencias		
	Unión	Estados	Municipios	Unión	Estados	Municipios
1987	70%	27%	3%	61%	28%	12%
1988	70%	27%	3%	61%	27%	11%
1989	65%	32%	3%	57%	30%	13%
1990	65%	32%	4%	54%	30%	16%
1991	62%	32%	6%	51%	30%	18%
1992	62%	32%	6%	52%	31%	17%

Este esquema produjo una fuerte redistribución de recursos entre regiones. Los estados pobres reciben el doble de fondos con respecto a los estados ricos, que es en donde se produce la mayor recaudación.

AUSTRALIA

Australia posee un sistema federal con tres niveles de gobierno: gobierno federal, estados y gobiernos locales. Sin embargo, una característica distintiva del federalismo fiscal en Australia es el fuerte desbalance entre las asignaciones de recursos y gastos por niveles de gobierno. Esto se traduce en la necesidad de transferencias intergubernamentales de enorme significación.

En efecto, Australia tiene un sistema tributario y fiscal muy centralizado. Los estados proveen los servicios de educación, salud y servicios sociales, transporte, vías férreas, electricidad y agua. **Pero el gobierno federal impone un fuerte control en la provisión de dichos servicios a través de transferencias condicionadas. Los gobiernos estatales son responsables del 50% del gasto público consolidado y de menos del 20% de la generación de recursos.**

La mayor fuente de recursos del gobierno central proviene del Impuesto sobre los Ingresos de Personas (55%) y sobre Sociedades (20%). La imposición indirecta (impuesto a las ventas, de sisas y aduaneros) sólo representa el 25% del total de recursos tributarios. Los impuestos subnacionales son pocos significativos, como se indicara, y usualmente asignables a gobiernos locales (tributos sobre ciertas actividades, cargos a usuarios y multas).

El financiamiento estadual se basa esencialmente en un sistema de transferencias verticales y de nivelación, que tiene en cuenta indicadores de necesidades de gasto y de capacidades tributarias regionales¹¹⁹. **Por lo expuesto la autonomía tributaria subnacional está fuertemente restringida.**

MÉXICO

Existen en México tres niveles de gobierno, pero solamente los correspondientes al Gobierno Federal y los Estados tienen poderes legislativos.

La Constitución no establece asignación de fuentes tributarias a cada nivel, existiendo por tanto

¹¹⁹ Ver Apéndice 6 para detalles de este sistema.

poderes concurrentes desde el punto de vista formal. En la práctica, el Gobierno Federal concentra la legislación tributaria relevante (Impuesto al Ingreso Personal, Impuesto a las Ganancias de las Corporaciones y el IVA). El rendimiento es distribuido en base a un sistema de cooperación (Coparticipación) que la OECD encuentra difícil de describir impuesto por impuesto, debido a lo complejo del mismo.

Las municipalidades – tercer nivel – se regulan mediante una Ley de Tesoro Municipal por la que cada estado establece potestades de aplicar ciertos gravámenes municipales, en algunos casos fijando inclusive bases y alícuotas.

Lo descrito indica la existencia de un sistema altamente centralizado en materia tributaria, con nula autonomía sub-central.

AUSTRIA

El sistema federal reconoce tres niveles. Todos coparticipan en su mayor proporción los recursos tributarios que financian su gasto. Los Länder (estados) financian de esta manera su gasto en un 98% y los Gobiernos Locales en el 81%.

El sistema de reparto se establece mediante legislación federal, pero surge luego de un consenso arribado con los gobiernos subnacionales (los Länder).

Los Länder legislan atribuciones de los gobiernos locales en materia tributaria, pero el sistema de financiamiento se rige esencialmente por la coparticipación de los rendimientos tributarios.

ESPAÑA

España es un estado quasi-federal nacido de la reforma constitucional de 1978, donde se reconocen tres niveles de gobierno: el gobierno central, las regiones y los gobiernos locales. Estos últimos se dividen a su vez en provincias y municipalidades. Estos dos niveles de gobierno local eran preexistentes al momento de sancionarse la reforma.

Siete (7) provincias decidieron mantener su autonomía en términos de una simple provincia-región, y cuarenta y tres (43) provincias formaron agrupamientos parciales siguiendo antecedentes histórico-políticos. Como resultado de este proceso, hoy existen diecisiete (17) regiones Autónomas y dos (2) Ciudades Autónomas (Ceuta y Melilla).

La Constitución establece limitaciones al poder autónomo de las Regiones en materia tributaria. Básicamente: no pueden crear impuestos que ya tenga el Gobierno Central y no pueden crear barreras al comercio interno del mercado nacional. Las autoridades locales pueden solamente establecer los impuestos que defina el Gobierno Central mediante leyes específicas.

De esta manera, hay dos sistemas de relaciones fiscales entre el gobierno central y los gobiernos sub-centrales. Uno referido a las Regiones Autónomas y otro referidos a los gobiernos locales.

Financiamiento de las Autonomías Regionales

Existen dos regímenes: el Sistema Común y el Sistema Foral (que contiene un *status* especial privilegiado de las autonomías del País Vasco y Navarra).

Sistema Común

Fue establecido entre 1997 y 2001, con un tratamiento diferencial para los casos de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura. También para Canaria y las ciudades de Ceuta y Melilla.

Las fuentes de las Autonomías son:

- 1) Impuestos Cedidos:
 - Impuesto a la Riqueza
 - Impuesto a las Herencias y Donaciones
 - Impuesto a las Transferencias y de Sellos
 - Derechos de Juego

La legislación es no obstante fijada por el Gobierno Central, con cierto poder delegado a las autonomías, por ejemplo, la de fijar la alícuota en el Impuesto a las Transferencias que usualmente se refiere a las transferencias de propiedades inmobiliarias.

- 2) **Participación en el rendimiento** del Impuesto Personal a los Ingresos (IRPF) del Gobierno Central. La participación es de dos maneras:
 - a) Todas la CCAA reciben el 15% de lo recaudado en su territorio. Si el nivel de gasto a financiar por la comunidad autónoma fuera menor al monto que absorbería ese 15%, entonces se reduce la participación al 10% o al 5%.
 - b) Todas la CCAA, salvo Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura, reciben otro 15% de lo recaudado en su autonomía. Para este componente las autonomías pueden modificar tasas e introducir crédito fiscal. De manera que podría existir una alícuota complementaria o0 autónoma dentro del IRPF con créditos fiscales específicos.
- 3) **Participación en el resto** de los Rendimientos Tributarios del Estado General (PIG)

Estas participaciones pueden sufrir cambios dependiendo por ejemplo de las responsabilidades de gasto derivadas a las Autonomías, a las transferencias de nuevos impuestos o a la evolución de las circunstancias económicas y sociales.

Casos especiales del régimen general

- 1) Islas Canarias

A los recursos listados precedentemente se debe sumar un Impuesto Indirecto similar al Impuesto al Valor Agregado (Impuesto Indirecto General de Canarias). Además, las entidades radicadas en las Islas Canarias gozan de incentivos especiales bajo el régimen del Impuesto a las Ganancias de las Corporaciones (o Sociedades).

- 2) Ceuta y Melilla

Se está en un proceso similar al de Islas Canarias.

- 3) Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura

Estas tres autonomías no tienen poder fiscal respecto a los Impuestos Cedidos.

Sistema Foral

El País Vasco y Navarra están regidas por un convenio con el Gobierno Central llamado “Concierto Económico y Convenio Económico”.

Estas regiones participan con el Gobierno Central de todos los impuestos excepto derechos aduaneros, algunos impuestos específicos, el IVA y el rendimiento del Impuesto Personal a los Ingresos obtenido de no residentes.

Inversamente, estas regiones deben contribuir al Gobierno Central por medio del llamado “Cupo” (o Cuota) en el caso del País Vasco y la “Contribución Económica” o la “Aportación Económica” en el de Navarra.

El acuerdo de estos impuestos es basado en estadísticas económicas y otros datos.

Gobiernos Locales

Las reglas para los gobiernos locales (Provincias y Municipalidades) aplican a todas las regiones salvo el País Vasco y Navarra. No obstante, estos sistemas forales siguen el mismo patrón financiero.

Los recursos tributarios de las entidades locales incluye:

1. Impuestos Derechos Propios (no se aclara específicamente) aplicados de acuerdo con la ley. Pueden delegar su gestión, inspección y recaudación a las Autonomías o a otras entidades locales.
2. Participación de Impuestos del Gobierno Central

Otras relaciones fiscales

Existen otras entidades locales (por ejemplo, supra-municipales) con capacidad de establecer derechos sobre ciertos servicios o trabajos a cargo de estas entidades que afectan a uno o más consejos. En este caso, el contribuyente es el Consejo de la Ciudad.

SUECIA

A pesar de constituir un país unitario, Suecia posee un sistema tributario altamente descentralizado. Existen tres niveles de gobierno: el gobierno central, las municipalidades y los condados y *parishes*.

La fuente primordial de financiamiento lo constituye el Impuesto Personal al Ingreso. En el caso de las Municipalidades representa el 99,6% de los recursos. En el caso de los Condados el 100% y en los Parishes el 98%.

La legislación sobre bases es establecida por el gobierno central, dejando que los gobiernos sub-centrales fijen las alícuotas. En el caso de las Municipalidades, estas varían entre el 15,4% y el 22,8% (promedio 20,55%). En el de los Condados entre el 9,13% y el 10,71% (promedio 9,74%). La tasa combinada de ambos niveles sub-centrales varía entre el 26,4% y el 33,15% (promedio 30,29%).

Si bien el gobierno central puede influir en los rendimientos modificando la legislación, por ejemplo, sobre la base imponible, las variaciones producidas en el recaudado de cada gobierno sub-central debe ser compensado a través de la política de subsidios centrales.

El impuesto es pagado al gobierno central, quien asigna el rendimiento en base a proyecciones, que luego son ajustadas una vez que se contabiliza lo efectivamente recaudado a fin de cada ejercicio.

DINAMARCA

País unitario que reconoce no obstante tres niveles de gobierno: el gobierno central, los Condados y las Municipalidades. Dado que los gobiernos sub-centrales son responsables de administrar 2/3 del gasto total, poseen amplio poder para influir en las decisiones de política fiscal. **Las mismas se concretan mediante acuerdos anuales con el gobierno central. Existen asimismo acuerdos especiales con las ciudades de Copenhague y Frederiksberg. Los acuerdos son voluntarios, es decir, los gobiernos sub-centrales no están obligados a seguir las recomendaciones que se estipulan en los acuerdos entre el gobierno central y la Asociación Nacional de Autoridades Locales, pero en los hechos las decisiones locales son enmarcadas en los lineamientos macroeconómicos acordados.**

Igual que en el caso de Suecia, el principal recurso de los gobiernos sub-centrales es el Impuesto a la Renta Personal. En segundo lugar el Impuesto a la Tierra. Adicionalmente, reciben subsidios o transferencias del gobierno central.

Impuesto al Ingreso y a la Propiedad

El Impuesto Personal al Ingreso y el de las Corporaciones son compartidos con el gobierno central. La participación es establecida mediante legislación nacional, pudiendo de derecho el gobierno central modificar a la misma, aunque de hecho ello no suele suceder. Los cambios son fruto de acuerdos previos.

Adicionalmente, los Condados y Municipalidades gravan con alícuotas propias la misma base tributaria, tanto en el Impuesto a los Ingresos como en el de la Propiedad.

En el caso del impuesto a la Propiedad, existen dos tipos de gravámenes: el que grava el valor de la tierra (excluyendo edificios) y el que grava el valor de mercado diferencial del inmueble (es decir, la diferencia entre el valor total de mercado de la propiedad menos el valor de la tierra en la que está ubicada la misma. Nuevamente **la base la fija la legislación nacional, aunque los gobiernos sub-centrales determinan los valores de mercado.**

Pero la autonomía difiere en el caso de Condados y Municipalidades.

Condados

En el Impuesto Personal a los Ingresos fijan la alícuota, de manera que gozan de autonomía. **En el Impuesto a la Propiedad base y alícuota son fijadas en la legislación nacional,** por lo que la autonomía se ve reducida.

Municipalidades

Adicional al impuesto propio, las Municipalidades reciben el rendimiento de cuatro (4) tipos de Impuesto Personal a los Ingresos, según **la legislación nacional que fija bases y alícuotas.** El **rendimiento es coparticipado** recibiendo las Municipalidades 1/3 del total. En el caso del Impuesto a los Ingresos de las Corporaciones, las Municipalidades reciben el 12% de lo recaudado.

En cuanto al Impuesto a la Tierra, existe la **posibilidad de fijar alícuotas dentro de una banda**

admisible.

FINLANDIA

El gobierno ha sido dividido en **tres sectores**: gobierno central, gobiernos locales (municipalidades) y seguridad social. **La Provincia de Aland es considerada como gobierno local pero se trata de una provincia que posee poder legislativo propio a diferencia del resto.**

El ingreso propio más importante de los gobiernos locales es el Impuesto Personal a los Ingresos en el que tienen potestad para fijar sus propias alícuotas. Lo mismo ocurre con el Impuesto a la Propiedad (Inmobiliario), pero las alícuotas deben fijarlas dentro de límites estatutarios.

En cuanto al Impuesto a los Ingresos de las Corporaciones, existe un régimen de participaciones que decide el Parlamento nacional. El método de distribución tiene en cuenta diversos parámetros entre los que se encuentra el número de firmas localizadas en la respectiva municipalidad.

Para el resto de los tributos, el más importante aunque de menor cuantía es el Impuesto al Perro.

Para la Provincia de Aland rigen los mismos impuestos nacionales y locales antes descritos, pero el poder legislativo propio puede establecer impuestos adicionales sobre el Ingreso Personal, Impuesto Temporal al Ingreso e Impuestos a los Negocios y Entretenimientos pagables tanto a la provincia como a las municipalidades. En virtud de esta tributación, la provincia de Aland ha establecido su propia Acta de Impuesto al Ingreso Municipal (*Municipal Income Tax Act*). No obstante, resulta similar a la legislación nacional.

La Provincia de Aland, sin embargo, no obstante su status particular, tiene un poder fiscal limitado. El Estado Nacional recauda todos los impuestos generales que rigen para el resto. Incluyendo aranceles aduaneros y resto de tributos. **En compensación, el Estado central le asigna un monto de su presupuesto, que representa alrededor del 0.45% del presupuesto general del gobierno central.**

NORUEGA

La asignación de los rendimientos tributarios entre gobierno central, municipalidades y condados, se establece anualmente dentro del presupuesto general.

En adición, las **Municipalidades pueden establecer un impuesto sobre la riqueza personal del 0.7% como máximo** del valor determinado de riqueza del individuo. **Este máximo y definiciones sobre la base son decididos por el parlamento central.**

Los Condados pueden en principio reducir las alícuotas en los Impuesto Personal al Ingreso y a la Riqueza, pero en general suelen aplicar la alícuota máxima.

Las Municipalidades y los Condados tienen por tanto poca influencia para modificar sus propios recursos tributarios. No obstante, **las Municipalidades pueden establecer Impuestos adicionales a la Vivienda, a las plantas generadores de electricidad y a los locales comerciales localizados dentro de su territorio. Actualmente esta atribución ha sido restringida a las áreas urbanas.**

El margen mayor o menor para poder modificar las alícuotas y, por tanto, los recursos

tributarios, depende:

- a) del desarrollo esperado de la base tributaria
- b) de los cambios en el sistema tributario
- c) del nivel deseado por el gobierno central de los recursos tributarios de los gobiernos sub-centrales

En vista de la evolución favorable de los recursos experimentada en los 90, se ha eliminado la participación de los gobiernos locales en el Impuesto al Ingreso de las Corporaciones. En compensación se ha admitido una participación mayor en el Impuesto Personal al Ingreso.

Por lo expuesto, el único recurso tributario de manejo relativamente autónomo es el Impuesto a la Riqueza, por el margen acotado antes indicado, pero que representa un monto reducido dentro del total del financiamiento de los gobiernos sub-centrales (5%).

JAPÓN

Japón es un país unitario. Las entidades locales se componen de 47 prefecturas y cerca de 3200 municipalidades (ciudades, pueblos y villas).

Los artículos 92 y 94 de la Constitución japonesa, el art. 223 de la Ley de Autonomía Local y la Ley Tributaria Local de 1950, establecen el derecho de las entidades públicas locales de establecer y recaudar impuestos dentro del marco prescrito por la ley.

Los impuestos locales representan el 42% de los recursos de las municipalidades y prefecturas. **La ley establece tipo de impuesto, base y alícuota. No obstante, las entidades tienen un margen para establecer alícuotas excedentes dentro de ciertos límites preestablecidos. Ello requiere sin embargo la aprobación del Ministro de Asuntos Internos (o Ministro del Interior).** Este funcionario dará su aprobación siempre que el tributo no se superponga con otro existente a nivel local o nacional y no sea un impedimento para el comercio entre entidades locales.

Las prefecturas, ciudades, pueblos y villas administran y recaudan sus propios impuestos. El Impuesto a los Habitantes de las Prefecturas (*Inhabitants Tax*) es recaudado por las municipalidades junto a su propio Impuesto a los Habitantes. **Se trata de un impuesto a los ingresos personales.**

ISLANDIA

No hay descripción del gobierno y del sistema tributario en la revisión de la OECD. No obstante, de las planillas de datos surge que **la principal fuente de ingresos de los gobiernos locales es el Impuesto Personal al Ingreso (72,7% de los recursos propios), seguido del Impuesto a la Propiedad (19,1%). Sólo el 8,2% corresponde al Impuesto General a las Ventas.**

REPUBLICA CHECA

Tiene tres niveles: Gobierno Central, Distritos y Municipalidades, aunque **los Distritos son entes administrativos con funcionarios designados por el gobierno central.**

En materia tributaria existe poca autonomía de los niveles sub-centrales. **Tasas y bases son**

determinadas por el gobierno central.

Solamente en el caso del Impuesto sobre la Propiedad las Municipalidades tiene posibilidad de fijar alícuotas pero sólo dentro de una banda preestablecida. Luego queda la posibilidad de establecer ciertas tasas o derechos de uso de determinados espacios o servicios. Pero este margen solo representa el 10% de los recursos totales. **El resto es participaciones que decide el gobierno central sobre el Impuestos Personal al Ingreso, que resulta esencialmente un impuesto al salario con retención en la fuente.**

POLONIA

De acuerdo a la Constitución de la República de Polonia, todos los impuestos son introducidos por el “pase de factura” (*Parliament Legal Act*). El sistema consiste en que la Ley de Presupuesto determina cuales son los impuestos del gobierno central y “la factura” decide en cuanto financiar a los gobiernos locales (los “*gminas*” a recibir por estos gobiernos locales).

Los impuestos propios reconocidos a los gobiernos locales son el Impuesto a la Agricultura y el Impuesto Inmobiliario (que gravan el patrimonio) y un Impuesto a los Medios de Transporte y algunos derechos (gravámenes indirectos) para el ejercicio del comercio y administración. Ellos representan el **46% del financiamiento total.**

Una parte importante del financiamiento (54%) es **la asignación de participaciones en el Impuesto Personal y Presuntivo al Ingreso (17% del total recaudado) y del Ingreso de entidades Legales (sociedades) (5% del total).** Estas participaciones se discuten en la Comisión Conjunta del Gobierno Central y los Gobiernos Locales, pero **el gobierno central decide finalmente.**

PORTUGAL

No hay descripción del sistema de gobierno en la revisión de la OECD. No obstante, de la planilla de datos tributarios surge que existen tres niveles de gobierno: el gobierno central, las regiones autónomas y los gobiernos locales.

Mientras que en el caso de las Regiones Autónomas el financiamiento total (100%) se realiza mediante asignaciones del gobierno central sobre lo recaudado por los Impuestos a los Ingresos, IVA, Impuestos Específicos y otros, en el caso de los gobiernos locales existen recursos propios que representan el 63% del financiamiento total. Solamente el 37% restante está representado por transferencias decididas por el gobierno central.

No obstante, no se tienen referencias sobre posibles límites al ejercicio de la autonomía de los gobiernos locales, aunque la OECD categoriza a estos recursos en las categorías donde menos se está reconociendo atribuciones para fijar alícuotas.

HUNGRÍA

Hungría es también un estado unitario. El Impuesto a los Ingresos, de peso significativo en el total tributario, es de resorte exclusivo del gobierno central.

En la planilla de datos, se incluyen como posibles impuestos con cierta capacidad de decisión de los gobiernos locales al **Impuesto a las Ventas y otros de menor cuantía**, que en total suman el 30% del financiamiento.

NUEVA ZELANDA

Se trata de un gobierno unitario pero en el que **los gobiernos locales poseen una importante fuente de financiamiento a través de impuestos en los que ejercen un margen importante de autonomía**. Se trata básicamente de la **imposición sobre el patrimonio, para el cual puede seleccionar el sistema de valuación de la base imponible y la estructura de alícuotas**, según las previstas en un sistema de alícuotas triple. En efecto, el sistema conocido como “*rates*”, contempla la posibilidad de establecer una “alícuota general” uniforme, una “alícuota separada” y una “alícuota especial”.

La alícuota general uniforme es proporcional al valor de la propiedad gravada, y está destinada a financiar el presupuesto general del gobierno local, en tanto que **la alícuota separada es plana** y se emplea para identificar el financiamiento de determinado servicio. Este sistema permite mejorar el “*accountability*” en las decisiones de financiamiento del gobierno local. **Las alícuotas especiales son de uso excepcional en el caso de situaciones de *default* de deudas**.

No obstante, **reformas más recientes han establecido ciertos límites a las alícuotas y han exigido generar información detallada de los destinos de los recursos que se esperan recaudar con la fijación de dichas alícuotas, lo que obliga a una programación financiera de largo plazo y detalles de las funciones que se deciden financiar**. Todo este nuevo reglamentarismo sub-central está dirigido a mejorar la percepción de los ciudadanos respecto al destino de sus contribuciones.

Las valuaciones pueden seguir los criterios de valor (incrementado) de capital, valor de la tierra (aproximando a un valor no incrementado de capital) y/o el valor anual de la propiedad (valor locativo). El predominante es el valor de la tierra, aunque un importante gobierno local utiliza el valor anual y algunos utilizan una combinación de valor de capital y de tierra.

El otro recurso con margen para determinar alícuotas es el Cargo (por el servicio) de Agua Local.

Finalmente, **otro recurso de financiamiento para los gobiernos locales es el Impuesto al Petr6leo (sobre los combustibles) a nivel mayorista**. Pero el sistema es de coparticipación luego de recaudar este impuesto cuya administración está distribuida entre agrupamientos de distritos (categoría parecida a una provincia pero sin cuerpo legislativo propio). **Sin embargo, los gobiernos locales adoptan una tasa propia dentro de ciertos límites, lo que en la práctica significa ubicarse en el límite superior**.

REINO UNIDO

No existe descripción del sistema de gobierno y el tributario en la revisión de la OECD. No obstante, de la planilla de datos surge que el principal recurso propio de los gobiernos locales es el **Impuesto Comunal (*Council Tax*) que se asimila a un impuesto a la riqueza**.

HOLANDA

Se trata de un gobierno unitario con tres niveles: gobierno central, 12 provincias y 550 gobiernos locales (ciudades, pueblos y villas). Existen asimismo 80 Juntas de P6lderes a cargo del mantenimiento de los niveles de agua en las tierras bajas y el tratamiento de desagües. Los límites territoriales de los *Board of Polders* no coinciden con la de las provincias o la de los gobiernos locales. **El recurso más importante es el Impuesto a la Propiedad. Muy lejos en rendimiento está el Impuesto (o licencia) al Perro y la tasa a no residentes**.

Apéndice 7

Un análisis comparado de los modelos de transferencias de igualación de Australia, Canadá y Alemania¹²⁰

Se presenta a continuación una reseña de los métodos de transferencias verticales y/o de igualación aplicados en Australia, Canadá y Alemania, por ser los sistemas más representativos en países formalmente federales, tendientes a asegurar fuentes de financiamiento de importante significación a los gobiernos subnacionales¹²¹. La descripción facilitará la comprensión de los sistemas federales analizados en este documento. En particular porque se refieren a tres sistemas federales con diferentes grados de autonomía reconocidas a los gobiernos subnacionales. Canadá - que puede sin dudas ubicarse como el país federal que de los tres aquí analizados es el que reconoce mayor autonomía subnacional -, luego Alemania y, muy distante de estos dos países en cuanto a autonomía subnacional, el de Australia.

El sistema australiano.

El sistema australiano consiste en un esquema de transferencias de igualación o nivelación en el que se identifican las “necesidades fiscales”, tanto en lo referido a la cuestión tributaria como del gasto público. No obstante, este sistema de transferencias de libre disponibilidad está basado en un único recurso tributario, cual es el Impuesto a los Ingresos de las Personas Físicas.

La masa transferible a los estados (*Grant*) (**G**) es limitada al 40% del producido del Impuesto a los Ingresos Personales correspondiente al año anterior. Liga, por lo tanto, las transferencias al resultado efectivo del ciclo económico sobre los ingresos de las personas, con rezago de un ejercicio¹²². **No obstante, el Gobierno Federal puede establecer techos al monto global de las transferencias, cuando razones de orden macroeconómico lo aconsejan.** La *Australian o Commonwealth Grants Commission*, solamente determina los “porcentajes” de participación que le corresponde a cada gobierno subnacional.

La participación de cada estado **i** en la masa para igualación transferible (**Gi**), se define como:

$$G_i = (B_i / \sum_i B_i) * G$$

Por su parte, **Bi** se determina mediante la suma de la “necesidad de recaudación” (*revenue necessity*) (**RNi**) más la “necesidad de gasto” (*expenditure necessity*) (**ENi**), descontada las necesidades de gasto satisfechas mediante otro tipo de transferencias condicionadas (*conditional grants*) (**CGi**) que efectúa el gobierno federal a los estados, es decir:

$$B_i = RNi + ENi - CGi$$

La necesidad de recaudación, se determina como:

$$RNi = P_i (Rs/Ps) (Ys/Ps - Yi/Pi)$$

donde:

Pi es la población del estado **i**.

¹²⁰ Notas extraídas de Piffano, H. (1999e).

¹²¹ Detalles de estos modelos pueden consultarse asimismo en Courchemé, T. J. (1992) y Shah, A. (1994). Una síntesis de los mismos puede hallarse también en Urbiztondo, S. (1996).

¹²² El empleo de un mecanismo de transferencias sobre la base de lo recaudado en el ejercicio anterior, constituye un medio adicional que refuerza el objetivo de estabilización del sistema al tiempo que permite un diseño presupuestario sobre bases más seguras o predecibles a los gobiernos subnacionales.

Rs/Ps es la recaudación impositiva per capita estándar, en tanto que **Ys/Ps** es la base tributaria per capita estándar del impuesto a los ingresos de las personas (promedio nacional) y el cociente **Yi/Pi** es la base imponible per capita que en dicho impuesto dispone el estado **i**.

La necesidad de gasto se determina como:

$$ENi = Pi (Es/Ps) \{(Ui, Si, di, ei) - 1\}$$

donde **Es/Ps** es el gasto per capita estándar, en tanto que en el paréntesis se determina la distancia relativa (positiva o negativa) de cada jurisdicción en cuanto a los determinantes socioeconómicos, demográficos y ambientales, que se ponderan en la fórmula, a saber:

Ui: población usuaria.

Si: factor de escala.

di: factor de dispersión.

ei: factores sociales, culturales y ambientales.

Los factores de necesidad relativa son seleccionados en base a la siguiente categorización de los determinantes:

- * Factores de escala
- * Población y factores relacionados:
 - ** Dispersión.
 - ** Urbanización.
 - ** Composición social.
- * Estructura de edades.
- * Factores Ambientales.
 - ** Físicos.
 - ** Económicos.

La explicitación de estas fórmulas son discutidas cada cinco años en la Comisión Federal de Transferencias (Commonwealth Grants Commission), quien formula su recomendación al gabinete federal. Este revisa el informe de la Comisión a la luz de su propia visión de necesidad fiscal relativa. En este aspecto, el procedimiento es muy similar al seguido en este país en cuanto a la determinación del uso del crédito público.

Shah, A., (1994), refiriéndose al sistema australiano, resalta que la necesidad de gasto es evaluada a partir de determinantes que se basan en juicios amplios, más que a un análisis cuantitativo preciso. El procedimiento involucra un análisis detallado de datos presupuestarios y evaluaciones subjetivas de necesidades relativas, acompañado con argumentos escritos y orales acerca de los principios y métodos correspondientes a procedimientos adversos o contrarios.

El procedimiento adoptado es innecesariamente complicado, consume tiempo excesivo y deja demasiado lugar al juicio amplio. Tal proceder solamente puede operar, excepcionalmente, con un alto grado de compromiso, de cooperación y de acuerdo o consenso, guiando a los gobiernos involucrados. Shah, A. sostiene que, no obstante los australianos haber hecho mucho al respecto, no parece que el método pueda funcionar en Canadá.

Curiosamente, Shah descubre que en el Municipio de Saskatchewan de Canadá, el gasto municipal estándar es determinado en función de un ajuste estadístico, es decir, se utiliza un análisis de regresión para derivar la tabla calibrada del gasto per capita garantizado por clase (según tamaño de la población) de municipio.

En general, las metodologías desarrolladas por las provincias canadienses para medir las

necesidades de gasto de sus municipios, no tienen en cuenta las diferencias entre municipalidades debido a costos o necesidades de los servicios. Sin embargo, ellas contemplan el lado del gasto, aspecto no tenido en cuenta en el esquema de igualación del gobierno federal, como se verá enseguida.

El sistema canadiense

El sistema de transferencias de nivelación en Canadá está referido exclusivamente al campo tributario. No se trata de un enfoque de “necesidades fiscales” sino de igualación de “capacidades de financiamiento tributario”. Por el sistema se auxilia a las provincias con capacidades subestándar para financiar los servicios gubernamentales a cargo de los gobiernos subnacionales. Para determinar el nivel estándar de capacidad impositiva se utiliza un promedio de cinco provincias representativas (British Columbia, Saskatchewan, Ontario, Manitoba y Québec), se fijan tasas promedio nacionales a las distintas bases tributarias y se emplea la población total provincial para comparar tamaños relativos y como *proxy* de las necesidades relativas de los costos de cada provincia. Al igual que en el caso australiano, los recursos distribuidos provienen del impuesto a los ingresos personales, pero no tiene en cuenta la existencia de otro tipo de transferencias y asume que la necesidad de gasto es la misma para todas las provincias¹²³.

La transferencia de igualación correspondiente a la provincia **j** (**E_j**) para el recurso de fuente **i**, se determina de la siguiente manera:

$$E_j = \{ (R_{10}/B_{10}) * (B_s/P_s) - (R_{10}/B_{10}) * (B_j / P_j) \} P_j$$

donde **R₁₀** es la recaudación total obtenida por la 10 provincias canadienses, **B₁₀** es la base imponible en las 10 provincias, **B_s** es la base imponible estándar (según las 5 provincias representativas), **P_s** es la población de las 5 provincias representativas, **B_j** es la base imponible en la provincia **j** y **P_j** es la población de la provincia **j**.

Como cada provincia puede arrojar saldos positivos o negativos según la fuente de recursos **i**, dependerá del resultado agregado si corresponde y en qué magnitud efectuar la transferencia de nivelación: cuando el resultado es negativo éste es ignorado; si da positivo, su magnitud indicará la suma a transferir.

Como rasgo importante a señalar nuevamente en este caso, es que el modelo canadiense, al no computar necesidades de financiamiento acotadas en razón de la magnitud absoluta de cierto gasto estándar, constituye un sistema que actúa procíclicamente. Courchene, T. J. (1984) ha formulado asimismo críticas específicas con relación al empleo de los estándares sobre la base de las 5 provincias representativas, arribando a la conclusión de que el sistema genera distorsiones, debido a desarrollos económicos regionales diferenciales, inconveniente que no contenía el anterior esquema de promediar a la totalidad de las provincias. Sin embargo, el uso de datos de provincias representativas, evita que el empleo de gastos incurridos y recaudaciones obtenidas por los propios gobiernos a subsidiar, puedan dar lugar a premiar a provincias con niveles de gastos y recursos ineficientes.

Finalmente, tanto Courchene, T. J., como Shah, A., han criticado el modelo canadiense por no contemplar el lado del gasto, circunstancia que no permitiría garantizar el tratamiento igualitario de los ciudadanos.

¹²³ En rigor, un tercio de la recaudación del impuesto a la renta de las personas físicas es distribuido a las provincias con criterio devolutivo. El resto es utilizado para conformar el fondo igualador, que permite compensar las diferencias regionales de la porción devolutiva de este impuesto y de otros treinta impuestos más.

Capítulo 3. Conclusiones y síntesis de la propuesta

En el Cuadro N° 1 que se expone al final del capítulo, se intenta una síntesis de las calificaciones de cada una de las modalidades tributarias analizadas en el Capítulo 1, de acuerdo a los atributos usualmente destacados en los estudios sobre tributación. Se utiliza la identificación de niveles A, B, y C – en orden decreciente – para la aludida calificación. Finalmente, se propone el menú tributario provincial que se detalla a continuación, luego de ponderar las virtudes y defectos de cada alternativa.

La propuesta guarda naturalmente armonía con el régimen tributario federal previsto por la Constitución Nacional y, muy particularmente, responde a los patrones observados en los diseños tributarios subnacionales de acuerdo con la experiencia internacional analizada en el Capítulo 2.

Propuesta de menú tributario provincial

- El Impuesto a las Ventas Minoristas
- El Impuesto Provincial a las Ganancias (Personas Físicas)
- Alícuota Adicional al Impuesto Nacional a los Bienes Personales
- El Impuesto al Uso de Combustibles
- Alícuota Adicional a los impuestos nacionales que graven los recursos no renovables y los que graven el usufructo de los recursos naturales renovables (Regalía y/o Canon)¹²⁴
- El Impuesto Inmobiliario
- El Impuesto Automotor
- Las Contribuciones de Mejoras¹²²
- Tasas por Servicios no Municipalizados¹²²

La propuesta intenta priorizar, con ciertos equilibrios, los atributos de eficiencia, en materia de correspondencia fiscal; eficacia, en términos del rendimiento tributario; y eficiencia-x, con referencia al costo de recaudación y cumplimiento tributario. En un segundo orden de importancia, intenta evitar tributos distorsivos e incorporar impuestos que resulten razonablemente equitativos¹²⁵ y que no afecten negativamente a la inversión y la competitividad. Todos estos atributos de alguna manera subordinados a la característica usual y central de una federación, que implica el reconocimiento de regiones autónomas operando en un mercado común, sin controles en el tránsito interior de bienes, servicios y personas.

Quedan otros posibles tributos que sería posible incorporar a la lista, aunque en la presente instancia se ha optado por no sugerir. Ellos son:

- Un Impuesto de Patentes (Módulos) para Pequeños Contribuyentes no alcanzados por el IVM
- Descentralizar el Impuesto a los Consumos Específicos (consumos de Alcoholes y Tabacos).

El problema de la prociclicidad, finalmente, queda para ser resuelto a través de otro tipo de instrumento. Si la propuesta para el nuevo acuerdo fiscal federal incluyera la constitución de un fondo de estabilización o fondo anticrisis, este problema podría ser resuelto. No debe olvidarse que priorizar el rendimiento tributario acarrea la consecuencia de recurrir a tributos normalmente ligados al nivel de actividad, es decir, impuestos que en ausencia de dicho fondo inducen a conductas pro-cíclicas. Es probable que en tal caso, el control ciudadano ejercido una vez mejorado

¹²⁴ Estos recursos no fueron analizados en el documento, y la propuesta no innova respecto a la situación presente. Para un tratamiento específico del tema “regalías” ver Piffano, H. (2003e).

¹²⁵ En este sentido, intenta mejorar la progresividad del sistema al acentuar la imposición de tipo directa.

el principio de correspondencia fiscal, pueda no obstante no ser del todo efectivo para decisiones de muy corto plazo que adopten los gobiernos de turno, siguiendo los pronósticos de la teoría del ciclo político y otras teorías que plantean los problemas de agencia inherentes a las democracias representativas.

Cuadro N° 1. Análisis comparativo de las virtudes y defectos de las alternativas tributarias para los gobiernos provinciales

Impuestos	Eficiencia					Equidad Distributiva (Equidad vertical)	Estabilización	Eficacia (Rendimiento potencial o efectivo)	Eficiencia-x	
	Estática	Dinámica (Ahorro / Inversión)	Efectos sobre el Comercio Interior	Efectos sobre el Comercio Exterior	Efectos sobre las Decisiones Colectivas (Correspondencia Fiscal)				Costo de Administ para el Estado	Costo de Cumplim para el Contrib
Impuesto a la Ingresos Brutos (IIB)	C	C	C	C	B/C	C	C	A	B	B
Impuesto Bi-etápico Mayor-Minor (IBMM)	B	B	B	C	A/B	B	C	B	A/B	A
Impuesto a las Ventas Minoristas (IVM)	B	B	A	A	A	B	C	B/C	A/B	A
IVA Provincial (IVAP) o IVA Subnacional	A	A	A	A	C	B	A	A	C	C
Impuesto de Patentes (IP)	A	A	A	A	C	A	C	B/C	A	A
Impuesto al Cash Flow Empresario (ICF)	B	A	C	C	C	A	B	A	C	C
Impuesto a las Ganancias Provincial (Personas Físicas) (IGP)	A	A	A	A	A	A	C	B	A	A
Impuesto a los Consumos Específicos (Internos) (IIC)	B	A	A	A	A	C	C	A/B	A	A
Impuesto al Uso de Combustibles (IUC)	B	B	B	B	A	B	A	A/B	A	A
Impuesto Inmobiliario (II)	C	C	C	C	A	B	A	A/B	C	A
Impuesto a los Automotores (IA)	C	C	C	C	A	B	A	A/B	B/C	A
Impuesto (o Alícuota Adicional) a los Bienes Personales (IABP)	C	C	A	A	A	B	A	A/B	A	A
Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB)	C	C	A	A	A	B	A	C	A	A
Impuesto a las Ganancias de Capital (IGC)	C	C	A	A	A	B	C	C	A	A

NOTA: Calificación respecto al atributo correspondiente: A: Bueno; B: Regular; C: Malo.

REFERENCIAS

Abrams, B. y Dougan, W. (1986): “The Effects of Constitutional Restraints on Government Spending”, *Public Choice*, 49.

Ahmad, E., y Stern, N. (1991): “*The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*”, Cambridge University Press.

Alberdi, J. B. (1854): “Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina”, publicado por Edición de Ciudad Argentina (1998) como *Sistema Económico y Rentístico*, Buenos Aires.

Alesina, A. y Drazen, A. (1991): “Why are stabilization delayed?”, *American Economic Review*, 81, December.

Alesina, A. y Tabellini, G. (1990): “A positive theory of fiscal deficits and government debt”, *Review of Economic Studies*, 57.

Auerbach, A. (1985): "The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation", *Handbook of Public Economics*, Vol. 1, North Holland, Amsterdam.

Auerbach, A., y Hines, J. (2001): "Taxation and Economic Efficiency", NBER *Working Paper Series*, No. 8181

Banco Mundial (2000): “Argentina: Provisión de Servicios Municipales. Temas y Opciones”, *Informe 23685 AR*, Buenos Aires.

Barro, R. (1973): “The control of politicians: an economic model”, *Public Choice*, 14.

Bell, G. (1995): “Cargos de usuarios”, en *Manual de Política Tributaria*, Shome, P. (Ed), Instituto del FMI, Fondo Monetario Internacional, Washington, D.C.

Bird, R. (1983): “Income Tax Reform in Developing Countries; The Administrative Dimension”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 37: 3-14.

Bird, R. (1999): “*Rethinking Tax Assignment: The Need for Better Subnational Taxes*”, Intergovernmental Fiscal Relations & Local Financial Management Program, World Bank Institute, World Bank, Washington, DC.

Bird, R., y Casanegra de Jantscher, M. (1992): “*La Administración Tributaria en los países del CIAT*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Bruce, D., y Fox, W (2000): “E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases”, Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo*.

Bruce, D., y Fox, W (2001): “State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce: Updated Estimates”, Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo*.

Bradford, D. F. (1980b): “The Economics of Tax Policy Towards Savings”, en G. M. Von Furstenburg (ed.), *The Government and Capital Formation*, Ballinger, Cambridge, MA..

Bradford, D. F. y Staff de Política Fiscal del Departamento del Tesoro de USA (“Informe Bradford”) (1986): “Propuestas para una Reforma Tributaria Básica”, Instituto de Estudio Fiscales, Madrid.

Casanegra de Jantscher, M. (1990): “Administering the VAT”, in *Value-Added Taxation in Developing Countries*, Gillis, M., Shoup, C. and Sicat, G. (Ed), The World Bank, Washington, D. C.

Cnosen, S., (1987): “VAT and RST: A Comparison”, *Canadian Tax Journal* 35. 3, 559-615.

Cnosen, S., (2002): “Evaluating the National Retail Sales Tax from a VAT Perspective”, in Zodrow and Mieszkowski (ed.) *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.

Coelho, I., Ebrill, L., y Summers, V. (2001): “Bank Debit Taxes in Latin America: An Analysis of Recent Trends”, *IMF Working Paper*, International Monetary Fund, Washington, D.C.

Colangelo, G., y Galmarini, U. (2001): “Ad Valorem Taxation on Intermediate Goods in Oligopoly”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 8, 53-73.

Courcheme, T. J. (1992); “*Equalization Payments: Past, Present and Future*”, Ontario Economic Council, Special Research Report, Federal-Provincial Relations Series, Canada.

Christiansen, V., (1994): “Cross-border shopping and the optimum commodity tax in a competitive and a monopoly market”, *Scandinavian Journal of Economics*, 96.

Diamond, P. y Mirrlees, J. (1971): “Optimal Taxation and Public Production: I and II”, *American Economic Review*, 8-27 and 261-278.

Dixit (1975): “Welfare Effects of Tax and Price Changes”, *Journal of Public Economics*, Vol. 4, N° 2.

Dougan, W. (1988): “The Effects of Tax or Expenditure Limits on State Governments”, *Working Paper N° 54*, Center for the Study of the Economy and the State, The University of Chicago.

Feldstein, M. (1972): “Distributional Equity and the Optimal Structure of Public Prices”, *American Economic Review* 62, 32-36.

Feldstein, M. (1978): “The Rate of Return, Taxation, and the Personal Savings”, *Economic Journal*, 88. September.

FIEL (1998): “*La Reforma Tributaria en Argentina*”, Buenos Aires.

Freire, M. E. (1996): “Federalismo Fiscal: notas sobre la experiencia internacional”, en *Descentralización Fiscal y Regímenes de Coparticipación Impositiva*, Facultad de Ciencias Económicas, U.N.L.P., La Plata.

Gale, W. G. (1998): “Don’t buy the Sales Tax”, the Brooking Institution, *Policy Brief*, #31.

Gale, W. G., y Holtzblatt, J. (2002): “The Role of Administrative Issues in Tax Reform: Simplicity, Compliance, and Administration”, in G. Zodrow and P. Mieszkoski, *United States Tax Reform in the 21st Century*, Cambridge University Press.

Gasparini, L. (1998): “Incidencia distributiva del sistema impositivo argentino”, en *La Reforma Tributaria en la Argentina*, FIEL, Buenos Aires.

Gómez Sabaini, J. C. y Gaggero, J. (1997): “Lineamientos para una Reforma del Sistema Tributario Argentino”, *CITAF, N° T-37*, Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera, Buenos Aires.

González Cano, H. (1998): “Reformas tributarias recientes”, en *La Reforma Tributaria en la Argentina*, FIEL, Buenos Aires.

González, D. (2002): “Regímenes especiales de tributación: Tendencias actuales en la política y administración tributaria de los países de América Latina”, *Boletín Impositivo*, N° 59, AFIP, Junio.

Goodspeed, T. J. (1985): “Local Income Taxation as a Intercommunity Externality”, University of Maryland.

Goodspeed, T. J. (1990): “The assignment of ability to pay taxes in the OECD countries”, en *Proceeding of the 46th Congress of the International Institute of Public Finance*, Prud’homme, R. (Ed.), Brussels.

Goolsbee, A., y Zittrain, J. (1999): “Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce”, University of Chicago. *Mimeo*.

Hall, R. E., y Rabushka, A. (1985): “*The Flat Tax*”, Hoover Institution Press, (1995 2nd edition), Stanford.

Haufler, A. (1993): “Commodity tax harmonization in the European Community”, Heidelberg: *Physica*.

Haufler, A. (1996): “Optimal Factor and Commodity Taxation in a Small Open Economy”, *International Tax and Public Finance*, 3.

IMF Fiscal Affairs Department (2000): “Recent Experience with the Value-Added Tax - An Overview”, Washington, D. C.. *Mimeo*.

Keen, M. (1993): “The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: A survey”, *Fiscal Studies*, 14.

Keen, M., y Lahiri, S., (1994): “The comparison between destination and origin principles under imperfect competition”, *Working Paper W94/8*, *The Institute of Fiscal Studies*, London.

Keen, M., y Smith, S. (1999): “ Viva VIVAT!”, *International Tax and Public Finance*, 6, 741-751.

King, D. (1984): “*Fiscal Tiers: the Economics of Multi Level Government*”, Allen & Unwin, London.

King, M. (1980): “Saving and Taxation”, en G. A. Hughes and M. R. Heal (eds.), *Public Policy and Taxation*, Allen and Unwin, London.

Levin, J. (1990): “Measuring the Role of Subnational Governments”, en *Public Finance with Several Levels of Government*, Prud’homme, R. (Ed.), Proceedings of the 46th Congress of the International Institute of Public Finance, Brussels.

Liberati, P. (2001): “The Distributional Effects of Indirect Tax Changes in Italy”, *International Tax and Public Finance* 8, 27-51.

Libonatti, O. (1998): “Los impuestos al consumo. Aspectos conceptuales”; “La imposición sobre los ingresos brutos” y “Alternativas para estructurar y coordinar la imposición al consumo entre distintos niveles de gobierno”, en FIEL “*La Reforma Tributaria en la Argentina*, Capítulos 6, 10 y 11. Buenos Aires.

Llach, J. y Llach, L., (2000): “¿Qué hacer con el IVA? Una reforma para crear y crecer”, Sociedad Rural y ACTA, Buenos Aires.

Llach, J., Flood, C. V. de, Harriague, M., Llach, L. y Piffano, H. (2001): “*La Nueva Coparticipación Federal. Competitividad, Responsabilidad Fiscal, Federalismo Genuino y Democracia Representativa*”, Instituto de Estrategia Internacional, Cámara de Exportadores de la República Argentina (C.E.R.A.), Buenos Aires.

Lockwood, B. (1993): “Commodity Tax Competition Under Destination and Origin Principles”, *Journal of Public Economics*, 52: 5-24.

Lockwood, B., de Meza, D., y Myles, G. (1994): “When are Destination and Origin Regimes Equivalent?”, *International Tax and Public Finance*, 1: 121-128.

McLure, J. (1998): Conferencia en el Seminario sobre “*Federalismo Fiscal: La coparticipación en el marco de la nueva Constitución*”, Jefatura de Gabinete de Ministros, Presidencia de la Nación, Buenos Aires.

McLure, C. (1999): “Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 6, N° 2, May.

McLure, C. (2000): “Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, 6, 723-740.

McLure, C. & Martinez-Vazquez, J. (2003): “The Assignment of Revenue and Expenditure in Intergovernmental Fiscal Relations”, *Decentralization NET*, The World Bank Group, Washington, D. C..

McLure, C., y Zodrow, G. (1996): “A Hybrid Consumption-Based Direct Tax Proposed for Bolivia”, *International Tax and Public Finance*, 3: 97-112 Kluwer Academic Publishers.

Mercurio, D. (1994): “Accertamento induttivo per coefficienti presuntivi”, *Il Fisco*, Vol 35.

Mill, J. S. (1848): “*Principles of Political Economy*”, Oxford: Oxford University Press.

Myles, G. D. (1989): “Imperfect Competition and the Taxation of Intermediate Goods”, *Public Finance* 44, 62-74.

Myles, G. D. (1996): “Imperfect Competition and the Optimal Combination of Ad Valorem and Specific Taxation”, *International Tax and Public Finance* 3, 29-44.

Niskanen, W. (1971): “*Bureaucracy and Representative Government*”, Chicago: Aldine.

Nordhaus, W. (1975): “The Political Business Cycle”, *Review of Economic Studies*, 42.

Núñez Miñana, H. (1994): “*Finanzas Públicas*”, Editorial Macchi, 2da. Edición, ASAP, Buenos Aires.

- Oates, W. (1972):** “*Fiscal Federalism*”, Harcourt, Brace, Inc., New York.
- Oates, W. (1990):** “Fiscal federalism: An Overview”, en *Proceeding of the 46th Congress of the International Institute of Public Finance*, Prud’homme, R. (Ed.), Brussels.
- OECD (1995, 1996 y 1998):** “*Revenue Statistics*”, Paris.
- OECD (1999):** “Taxing Powers of State and Local Government”, *OECD Tax Policy Studies*, N° 1, Paris.
- Pauly, M. (1973):** “Income Redistribution as a Local Public Good”, *Journal of Public Economics*, vol. 2, 35-58.
- Persson, T. y Svensson, L. (1989):** “Why Would a Stubborn Conservative Run a Deficit: Policy with Time-Inconsistent Preferences”, *Quarterly Journal of Economics*, 104.
- Piffano, H. (1983):** "La incidencia de la imposición indirecta en un enfoque de equilibrio parcial", *Revista Económica*, Nos 2 y 3, mayo-diciembre, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, La Plata.
- Piffano, H. (1994):** "El impuesto provincial a las ganancias", *Anales de las 27as. Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.
- Piffano, H. (1995):** “Federalismo Fiscal: una revisión de la literatura sobre asignación de potestades fiscales”, en Porto, A. (Ed.), *Finanzas Públicas y Economía Espacial, En Honor de Horacio Nuñez Miñana*, Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad Nacional de La Plata, La Plata.
- Piffano, H. (1997):** “Políticas públicas, tamaño de las ciudades y deseconomías de aglomeración”, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política, XXXII Reunión Anual*, Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, 1997.
- Piffano, H. (1998a):** “La asignación de potestades fiscales en el federalismo argentino”, *Documento de Trabajo N° 4, CEDI*, (www.fgys.org), Buenos Aires.
- Piffano, H. (1998b):** “El fracaso del mercado: el caso de los monopolios naturales con una aplicación práctica”, *Cuadernos de Economía N° 38*, Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, La Plata.
- Piffano, H. (1999a):** “Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina”, *Documento de Trabajo N° 27, CEDI*, (www.fgys.org), Buenos Aires.
- Piffano, H. L. P. (1999b):** “Comments to Ricardo Varsano’s Paper on Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”, *Proceedings of the Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean*, held in Valdivia, Chile, 1999. The World Bank, Washington, D.C., 2000. (Versión en Castellano) (<http://www1.worldbank.org/wbiep/decentralization/Courses/StateVAT/ValueAddedTax.htm>)
- Piffano, H. (1999c):** “El IVA Subnacional”, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, (www.aep.org), Rosario.
- Piffano, H. (1999d):** “La Propuesta de Coparticipación Federal de Impuestos en un Escenario de Descentralización Fiscal”, *Documento de Trabajo N° 26, CEDI*, (www.fgys.org), Buenos Aires.

Piffano, H. (1999e): “Federalismo Fiscal en Argentina: Ideas y Propuestas para el Nuevo Acuerdo Fiscal Federal”, *Documento de Trabajo* N° 2, CEDI, (www.fgys.org), Buenos Aires.

Piffano, H. (2000): “Un Análisis Formal Simple sobre Distorsiones y Fraudes en el IVA Subnacional”, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, XXXV Reunión Anual, (www.aaep.org), Córdoba.

Piffano, H. (2001): “Educación y Desigualdad”, *Anales de la 34as. Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.

Piffano, H. (2003a): “Reconsidering the question: Is Sub-national Value Added Tax the Best Alternative?”, en proyecto “*Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal. Una propuesta de reforma del régimen de coparticipación federal de impuestos en la Argentina*”, Departamento de Economía, UNLP, patrocinado por la Tinker Foundation. Mimeo. La Plata. (www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/).

Piffano, H. (2003b): “Sistemas Tributarios Federales y la Evolución del Federalismo Fiscal en Argentina”, en proyecto “*Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal. Una propuesta de reforma del régimen de coparticipación federal de impuestos en la Argentina*”, Departamento de Economía, UNLP, patrocinado por la Tinker Foundation. Mimeo. La Plata.

Piffano, H. (2003c): “La redistribución de ingresos tributarios entre regiones o la racionalidad de las transferencias de nivelación”, en proyecto “*Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal. Una propuesta de reforma del régimen de coparticipación federal de impuestos en la Argentina*”, Departamento de Economía, UNLP, patrocinado por la Tinker Foundation. Mimeo. La Plata.

Piffano, H. (2003d): “Las finanzas federales y el ciclo económico”, en proyecto “*Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal. Una propuesta de reforma del régimen de coparticipación federal de impuestos en la Argentina*”, Departamento de Economía, UNLP, patrocinado por la Tinker Foundation. Mimeo. La Plata.

Piffano, H. (2003e): “Explotación de los recursos no renovables en un sistema federal de gobierno”, en proyecto “*Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal. Una propuesta de reforma del régimen de coparticipación federal de impuestos en la Argentina*”, Departamento de Economía, UNLP, patrocinado por la Tinker Foundation. Mimeo. La Plata. (www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/).

Piffano, H., Sanguinetti, J. y Zetner, A. (1998): “Las finanzas provinciales y el ciclo económico”, *Documento de Trabajo* N° 3, CEDI, (www.fgys.org), Buenos Aires.

Piffano, H. (Director) (1999): “Federalismo Fiscal en Argentina: pasado, presente y futuro”, Universidad Nacional de La Plata, Programa de Incentivos a Docentes-Investigadores. Mimeo. La Plata.

P.N.U.D.-Proyecto ARG/93/009 (1994): “Apoyo a la Reforma Impositiva en la Provincia de Buenos Aires”, Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, La Plata. Mimeo.

Rogoff, K. y Sibert, A. (1988): “Elections and Macroeconomic Policy Cycles”, *Review of Economic Studies*, 55.

Prud’homme, R. (1995): “The Dangers of Decentralization”, *World Bank Research Observer*, Vol. 10, N° 2, August.

Romer, T. y Rosenthal, H. (1980): “An Institutional Theory of the Effect of Intergovernmental Grants”, *National Tax Journal*, 33.

Rosenthal, H. (1990): “The Setter Model”, en Enelow and Hinich, cap. 9, *Advances in the Spatial Theory of Voting*, Cambridge University Press.

Samuelson, P. (1986): “Theory of Optimal Taxation”, *Journal of Public Economics*, vol. 30, 137-43.

Sandmo, A. (1976): “Optimal Taxation: An Introduction to the Literature”, *Journal of Public Economics*, vol. 6, 37-54.

Schenone, O., Rodríguez, C. y Mantel, R. (1985): “Complementariedad, exenciones y tributación óptima”, CEMA, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*.

Shah, A. (1994): “A Fiscal Needs Approach to Equalization Transfers in a Decentralized Federation”, *Policy Research Working Paper*, The World Bank, Washington, D. D..

Shome, P. (1992): “Tendencias y orientaciones futuras en la reforma a la política tributaria”, XXVI Asamblea General del CIAT, Montego Bay.

Shome, P. (Ed) (1995): “Manual de Política Tributaria”, Instituto del FMI, Fondo Monetario Internacional, Washington, DC.

Silvani, C. y Brondolo, J. (1993): “El Cumplimiento en el IVA - Un Análisis Comparativo”, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, Washington, DC..

Sinn H. W. (1990): “Tax harmonization and tax competition in Europe”, *European Economic Review*, 34.

Sorderström, L. (1990): “Fiscal federalism: the Nordic countries style”, en *Public Finance with Several Levels of Government*, Prud’homme, R. (Ed.), Proceeding of the 46th Congress of the International Institute of Public Finance, Brussels.

Tabellini, G. y Alesina, A. (1990): “Voting on the Budget Deficit”, *American Economic Review*, 80.

Tiebout, T. (1957): “A Pure Theory of Local Expenditures”, *Journal of Political Economy*.

Tanzi, V. (1995): “Fiscal Federalism and Decentralization: A Review of some Efficiency and Macroeconomic Aspects”. *Annual Bank Conference on Development Economics*. Mimeo. Washington, D. C.

Tommasi, M. (1996): “Instituciones y Resultados Fiscales”, Universidad de San Andrés, Departamento de Economía, *Mimeo (Ciclo Seminarios 1996)*, Victoria, Provincia de Buenos Aires, 1996.

Tresch, R. (2002): “Public Finance: A Normative Theory”, *Academic Press*, San Diego.

United States General Accounting Office (2000): “Sales Taxes. Electronic Commerce Growth Presents Challenges. Revenue Losses Are Uncertain”, Report to Congressional Requesters. Washington, D. C.. *Mimeo*.

Urbiztondo, S. (1996): “Comparación Interprovincial de Indicadores Fiscales. Eficiencia Interprovincial Relativa. Presupuesto Estándar Provincial. Eficiencia Municipal, Provincial y

Nacional. Factores de Oferta y Demanda de Bienes Públicos Provinciales y Municipales. Implicancias para la Política Fiscal en el caso de la Provincia de Buenos Aires”. Convenio Facultad de Ciencias Económicas-UNLP y Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, *Documento de Trabajo N° GP/02, Mimeo*, La Plata.

Varsano, R. (1995): “*A Tributação de Comércio Interstadual: ICMS versus ICMS Partilhado*”, Texto par Discussão N° 382, Instituto de Pesquisa Económica Aplicade, Brasilia.

Varsano, R. (1999): “Subnational Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”. Fifth Annual Conference on Development and Accountability of the Public Sector - World Bank, *Mimeo*, Valdivia, Chile.

Vehorn, C. L. y Ahmad, E. (1997): “Tax Administration”, en *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, Ter-Minassian, T., (Ed.), International Monetary Fund, Washington, D. C..

Willig, R. D. (1976): “Consumer’s Surplus Without Apology”, *American Economic Review*, vol. 66, 589-97.

World Bank (2003): “*Fiscal Decentralization Indicators*”, Decentralization NET, The World Bank Group, Washington, D. C.

Zee, H. H. (1995): “Imposición y eficiencia” y “Teoría de la Tributación Óptima de los Productos Básicos”, en *Manual de Política Tributaria*, Parthasarathi Shome (Ed.), Instituto del FMI, Fondo Monetario Internacional, Washington, D.C.