

“UN REPASO DE LAS OPCIONES TRIBUTARIAS DE LOS GOBIERNOS SUBNACIONALES Y DEL SISTEMA DE COPARTICIPACIÓN EN EL ACTUAL ESCENARIO FEDERAL”

Horacio L. P. Piffano

I. Introducción.

En esta nota se pasa revista en primer lugar a las “dos bibliotecas” identificables en la teoría del federalismo fiscal, en cuanto al diagnóstico y las propuestas normativas que surgen del mismo, para seguidamente mostrar la realidad fiscal de nuestro federalismo y su comparativa con el que se observa del escenario internacional.

Seguidamente comentaremos las opciones y restricciones tributarias que enfrentan los gobiernos subnacionales, tanto las referidas a la imposición indirecta como directa, y en esta categorización, las relaciones de sustitución y/o complementariedad que plantea la existencia de concurrencia de fuentes en la imposición en ambos tipos de tributos. En este sentido, una especial situación se ha planteado -en especial a lo largo de la última década- con las Retenciones y el Impuesto Inmobiliario Rural (IIR), y la evidente y muy conocida superposición histórica de la imposición sobre las transacciones domésticas IVA-Ingresos Brutos.

Luego, se hace un repaso de las conocidas asimetrías regionales y el rol que debería cumplir en parte el sistema de coparticipación. Finalmente, se presentan las conclusiones del análisis previo y nuestras recomendaciones.⁷⁹

79. Reconocimiento: en la tarea de actualización de información y datos estadísticos que se debió realizar en muy corto plazo, debo destacar y agradecer la labor que aportara el Lic. Nicolás Rodríguez, economista con posgrados en Finanzas Públicas y de Negocios, y especializado en Administración Financiera.

II. Las dos bibliotecas sobre teoría del federalismo fiscal y las implicancias políticas del diseño federal.

En la literatura sobre Federalismo Fiscal se registran dos importantes corrientes doctrinarias: la del enfoque normativo tradicional, identificada por la gran figura de Richard Musgrave, y la variante más moderna del enfoque positivo (escuela del Public Choice), identificada con la figura del Nobel 1986 James Buchanan, corriente que ha dado nacimiento a una nueva calificación. identificable como la “teoría del federalismo fiscal de segunda generación” (Oates y Zodrow).⁸⁰

El enfoque normativo tradicional separa sus recomendaciones sobre asignación de potestades por el lado del gasto y por el lado de su financiamiento, e induce a un resultado estructural fiscal claramente superavitario a nivel federal, y deficitario a nivel subnacional. De hecho, esto implica la necesidad de un sistema importante de transferencias verticales. Pero un aspecto importante de los seguidores de esta biblioteca es su vaticinio respecto a dos conocidos fenómenos -a su criterio “negativos”- de la competencia tributaria horizontal: la de la “carrera hacia el fondo” (***race to the bottom***), aludiendo la tendencia a reducir la presión tributaria (PT) y, por tanto, debilitar la capacidad de financiamiento, generando la sub-provisión de bienes públicos, y la de generar el “empobrecimiento de los fiscos más débiles” (***beggar thy neighbour***), acentuando las relocalizaciones de inversiones hacia las regiones ricas.

Muchas de las recomendaciones del enfoque normativo pueden atribuirse también a cuestiones de administración tributaria –o sea, sobre la inviabilidad de muchos impuestos de poder ser administrables por gobiernos subnacionales, especialmente en las transacciones “cruzando fronteras sin aduanas” (el conocido “***cross border trade problem***”)– más que a política tributaria, pero a mi criterio no muy felices respecto a los dos fenómenos antes señalados.

En efecto, la literatura “moderna” sobre “***tax competition***” –que fuera la que se apartara de la competencia virtuosa del sistema federal, al señalar los dos fenómenos antes citados– en los últimos años parece dar señales de un cambio, pasando de su condena de una “competencia dañina” a la de una “beneficiosa dependiendo del destino del gasto público”, conclusión a la que se arribaba cuando se advierte que todo inversor no solo computa la

80. Para desarrollos de los temas de federalismo fiscal ver Piffano (2005) y Piffano (2013b).

incidencia de la presión tributaria (PT), sino asimismo la del gasto público como un bien complementario necesario y determinante importante de las decisiones de inversión. En efecto, se aduce que los bienes públicos “**productivity enhancing**” –*complementarios a la inversión privada*– son relevantes en las decisiones de inversión; o sea, no solo cuenta el lado de los impuestos, sino en realidad el “residuo fiscal neto”, que computa también la necesaria existencia de bienes públicos complementarios de la inversión privada, como el transporte, las comunicaciones, los puertos, la seguridad personal, la seguridad jurídica, etc.

En cuanto a la competencia desigual entre desiguales, los países con similares asimetrías regionales han buscado la manera de resolverlas mediante transferencias de nivelación que no generen o, en todo caso minimicen, la carga excedente; es decir, no destruyan la actividad productiva en las regiones con mejores ventajas en recursos naturales.

El enfoque positivo, por su lado, enfatiza la necesidad de no separar la decisión de gasto con la de su financiamiento; es decir, la noción wickselliana de “correspondencia fiscal” (o el principio de “**accountability**”). Los conocidos teoremas como el de la “teoría de los clubes” (Buchanan), el “voto con los pies” (Tiebout) o el “teorema de la descentralización” (Oates), plantean la incidencia “beneficiosa”, desde el punto de vista de la asignación de recursos, si los votantes tienen razonablemente identificado el costo de oportunidad de sus demandas por bienes públicos y las opciones de bajo costo de transacción para el cambio o movilidad entre distintos distritos o regiones. Un principio que va más allá de un tema “técnico-financiero” por su función de restringir la aparición o el control de gobiernos Leviatánicos (Brennan-Buchanan).

Las asimetrías regionales, por su parte, plantean un tema a mi entender no suficientemente enfatizado o reiterado en la literatura y que hemos intentado aclarar oportunamente. Se trata de la incidencia de las “transferencias de nivelación”, que no obstante su intencionalidad desde el ángulo de la equidad, puede no lograr su objetivo de largo plazo desde el punto de vista de la eficiencia y, sorprendentemente, tampoco respecto a la propia equidad. Me refiero a la distorsión inevitable de corto plazo que producen sobre el costo de oportunidad de los factores variables (transables o móviles espacialmente), como el capital y el trabajo, para finalmente en el largo plazo capitalizarse en el valor del factor fijo tierra. El conocido teorema de Stolper-Samuelson explica cómo un impuesto termina incidiendo sobre los factores fijos que son empleados con tecnologías intensivas en alguno de ellos en la

producción de los bienes gravados. Por asimetría de incidencia ocurre lo mismo para todo impuesto negativo o subsidio. En economías abiertas a nivel regional, como las provincias dentro de la federación, la movilidad de los factores trabajo y capital tenderá a igualar sus precios relativos en términos reales al tiempo de concentrar su incidencia en la renta del factor fijo tierra, aumentándola en la provincia receptora del subsidio y reduciéndola en la provincia aportante de su financiamiento.

Finalmente, resaltar las implicancias que plantea el diseño sobre potestades fiscales y tributarias en particular, en el modelo de agencia en las democracias representativas, con la consabida existencia de las asimetrías de información entre ciudadanos y gobernantes, y de las corporaciones privadas, e inclusive públicas, –formales e informales– operando por fuera de la estructura institucional formal que prevé la Constitución. Se trata de un mercado político que como es conocido muestra agudas imperfecciones, lejos de los esperables equilibrios walrasianos-pareto-eficientes, para conducirnos finalmente a los equilibrios **Stackelberg-Nash**. En este aspecto hemos resaltado la importancia de sostener o asegurar lo que denominamos “la trilogía democracia-república-federalismo”, para el control de las aspiraciones “leviatánicas” usuales de muchos gobernantes, que bajo la carátula de “gobierno benevolente” explotan la aludida asimetría de información, generalmente con mucha habilidad en el manejo de agenda e imposición de reglas, en beneficio propio y no necesariamente del principal.⁸¹

III. La realidad fiscal de nuestro federalismo y el escenario internacional.

La característica de la estructura fiscal federal de nuestro país en la reciente década es bien conocida: muestra una PT creciente cercana hoy al 40%, con una marcada diferenciación de los dos niveles de gobierno –nacional y subnacional– donde la Nación domina el ejercicio efectivo de la potestad tributaria, a diferencia del gasto, y el consecuente desequilibrio estructural. En nuestro documento del 2014 mostramos los números de la **Tabla 1a para el año 2006, la mediana de los últimos doce años**.

81. En la nota reciente sobre “Las Decisiones Colectivas, la Teoría de los Juegos y el Ballotage del 2015 en Argentina” (**Piffano (2016)**), se analizan ejemplos de este tipo de manipulaciones.

TABLA 1a. Los números de la Argentina Federal según la mediana del ciclo de doce años del nuevo milenio.

Resultado Financiero por niveles de Gobierno									
Año 2006 - En % del PBI y en % del Total									
Recursos Propios	% del PBI	Transf. a Prov.	Recursos Netos	Gastos	Resultado Financiero	Recursos Propios (% del Total)	Nivel	Gastos (% del Total)	Corresp. Fiscal
Nación	25,3	6,46	18,84	15,11	3,73	81,3	N	50,9	160%
Provincias y Municipios	5,82	6,46	12,28	14,57	-2,29	18,7	PyM	49,1	38%
TOTAL	31,12	0	31,12	29,68	1,44				

Fuente: Oficina Nacional de Presupuesto y Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con Provincias, Ministerio de Economía y Producción.

- Una PT mayor al 30% y una marcada diferenciación de los dos niveles de gobierno en el ejercicio de la potestad tributaria.
- El "Superavit Estructural" del Gobierno Nacional (60%) y el consecuente "Deficit Estructural" de los gobiernos subnacionales con recursos propios de algo menos del 40%.

El excedente de un 60% de correspondencia fiscal del gobierno nacional debió cubrir el déficit estructural de los gobiernos subnacionales, que solo financiaban con recursos propios algo menos del 40%.

La Tabla 1b muestra la situación registrada en el año 2014, donde se observa una característica diferente a la del año 2006.

TABLA 1b. Información s/ PIB. Año 2014.

Nivel de Gobierno	Recaudación	Transferencias	Recursos Netos	Gastos	Resultado Financiero	Correspondencia Fiscal
Nación	28,2	6,9	21,3	24,0	-2,7	128%
Provincias	6,7	6,9	13,6	15,3	-1,7	49%
TOTAL	34,9		34,9	39,3	-4,4	

Fuente: Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas.

La diferencia es que en el 2014 el Gobierno Nacional no alcanza a cubrir las necesidades de financiamiento de los gobiernos subnacionales, pues su resultado financiero es deficitario, a diferencia del año 2006 cuando el superávit nacional cubría al déficit subnacional como indica la **Tabla 1a**.

La **Tabla 2a** y la **Figura 1** dan cuenta asimismo de la **evolución** de nuestra “**presión tributaria histórica**” correspondiente a los años 90, y su comparativa en América Latina durante la última década.

TABLA 2a. La historia de la Presión Tributaria Consolidada.

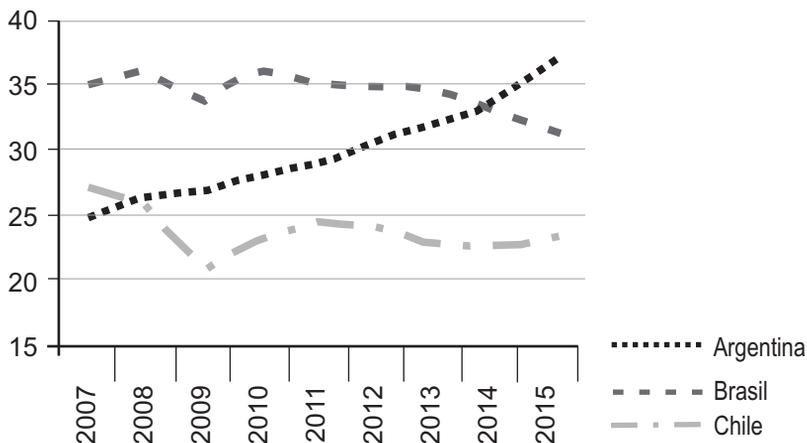
Presión Tributaria Histórica	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
	18,45	21,60	21,98	21,90	20,71	20,01	20,85	21,21	21,37

Países	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Perú	21,9	22,2	20,1	21,1	21,8	22,4	22,3	22,3	20,3
Venezuela	33,1	31,4	24,6	21,2	27,9	23,5	23,5	26,4	22,4
Chile	27,2	25,8	20,7	23,1	24,4	24,0	22,7	22,5	23,5
México	22,2	25,0	23,3	22,8	23,7	23,9	24,3	23,4	23,5
Colombia	27,2	26,4	26,7	26,1	26,7	28,3	28,1	27,7	26,7
Uruguay	28,9	27,1	28,1	29,0	28,3	27,7	29,5	28,7	28,4
Brasil	34,9	35,9	33,9	36,1	35,1	34,8	34,6	33,1	31,6
Ecuador	26,7	35,8	29,4	33,3	39,3	39,3	39,3	38,7	34,0
Argentina	24,7	26,4	26,9	27,9	28,8	30,6	32,1	33,6	36,6
Economías Bajo Ingreso	19,5	21,0	17,1	18,0	19,9	18,9	17,7	17,3	16,1
Economías Emergentes	27,7	29,6	26,9	27,6	29,0	29,4	29,4	28,8	27,9
Economías Avanzadas	36,9	36,7	35,1	35,1	35,7	35,7	37,0	37,0	36,6
Euro Area	44,6	44,4	44,4	44,3	44,8	46,0	46,5	46,8	46,5

Fuente: Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas.

La “presión tributaria histórica” de Argentina (línea superior de la Tabla 2a), cercana a un 20% de promedio, creció luego a niveles no registrados antes, alcanzando el 36,6% en el año 2015 (serie 2007-2015).

FIGURA 1. Presión Tributaria Comparada.



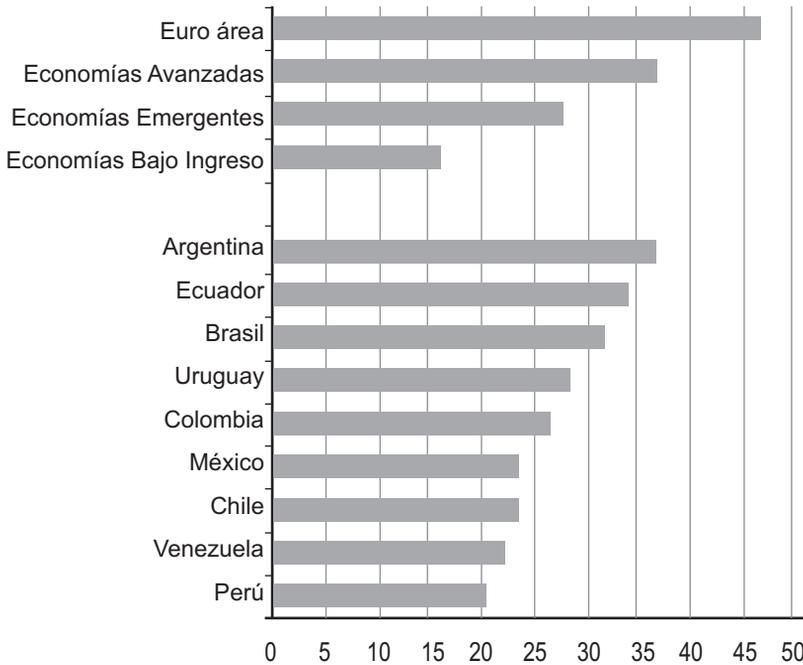
Fuente: FMI.

En los datos mostrados se destaca entonces:

- la tendencia histórica de la PT Consolidada previa al **default** del 2001 y su salto o aumento posterior superior en un 50% en la década reciente;
- el comportamiento más cercano al de un país unitario como Chile, antes de ese hecho histórico, y su acercamiento en primer lugar y **superando luego**, al país federal más grande de América Latina como Brasil, según se observa en la **Figura 1**.

La razón: la pérdida del crédito internacional y la necesidad de “vivir con lo nuestro” luego del default de comienzos del milenio. Una “gran empresa-país” como Argentina que perdió la posibilidad de mantener un pasivo como fuente de financiamiento normal de parte de su activo y un “proceso inevitable” de desendeudamiento. De esta manera la PT de Argentina se aleja a la del resto de América Latina (**Figura 2**).

FIGURA 2. Presión Tributaria 2015.



Fuente: FMI.

Se aclara asimismo que la recaudación tributaria consolidada total, que pasara del 23,4% del PBI en 2003 al 36,6% en 2015, no incluyen “el impuesto inflacionario”, que para el 2011 –según fuentes privadas– se estimaba en el 2,1% del PBI, o algo más según otras (2,5%); éste fue un recurso para financiamiento del gasto público apropiado por la Nación.

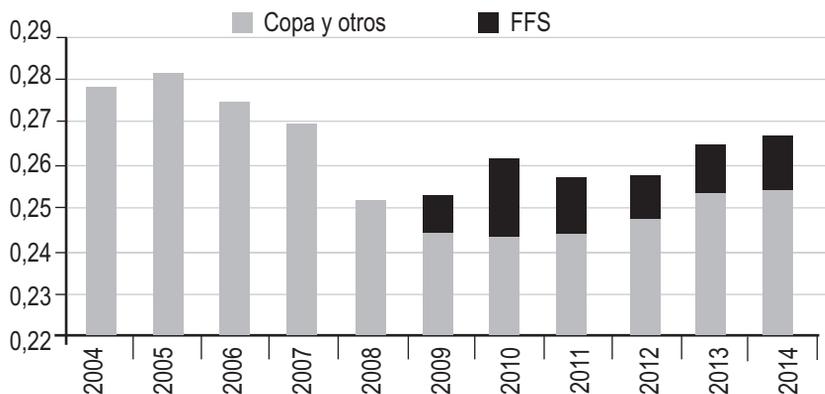
Asimismo, un hecho relevante y comentado en los estudios sobre PT es que “el ajuste por inflación” –vedado en la legislación contable para el sector privado– no fue eliminado en los hechos para el Estado a través de la política fiscal de los gobiernos (y monetaria en el caso nacional), los que aumentaron sus bases tributarias actualizando valores de viviendas, tierras y automotores, por ejemplo.

Para el caso subnacional se enfrentó, sin embargo, el dilema de no poder exagerar esos aumentos, dado su impacto sobre “la presión a sus electores”, que de manera automática se externalizaba pecuniariamente a favor

del gobierno Nacional, como en los casos de los impuestos sobre Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta.

La apropiación de recursos por parte del gobierno nacional coincidió adicionalmente con la reducción de las transferencias automáticas a provincias –las que registraran porcentuales inferiores al mínimo del 34% sobre los recursos totales recaudados por la Nación, según exige el Art. 7 de la Ley N° 23.548– y, en cambio, el aumento de las transferencias discrecionales. ¿Había vuelto para entonces el escenario parecido al del uso de los ATN de los años 70? La política fiscal del gobierno nacional de gastar en proyectos provinciales y cada vez más en gobiernos municipales, expandiéndose como manera usual y directa sustituyendo a las políticas provinciales, con fines claramente políticos de captación de voluntades en el Congreso y en los electores (**Tabla 3**).

TABLA 3. Transferencias automáticas.

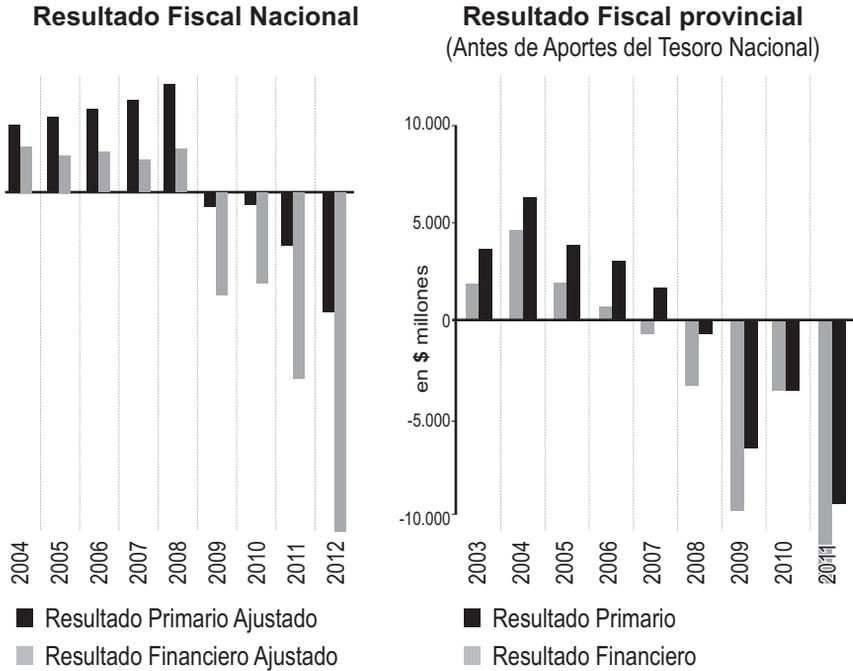


Fuente: Ministerio de Hacienda y Finanzas.

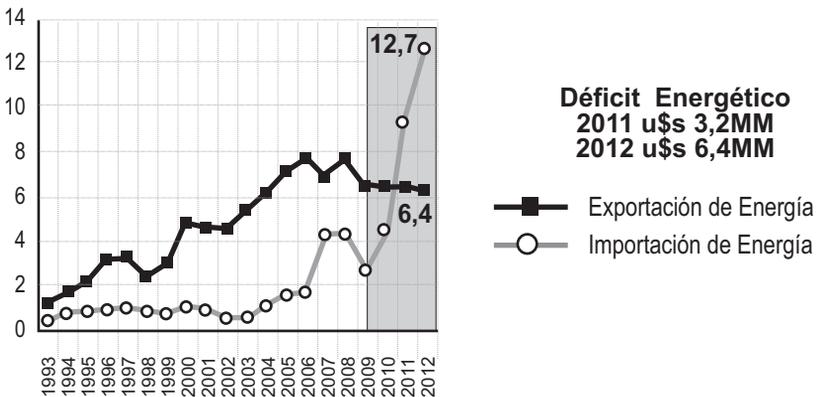
En el último tramo de la serie aparece un aumento de las transferencias automáticas con la ayuda del Fondo Federal Solidario (participación de provincias en el 30% de lo recaudado por las retenciones a las exportaciones de soja), mecanismo que inducía a las provincias a no cuestionar la posibilidad de su reducción o eliminación.

La **Tabla 4**, complementaria de la anterior, muestra la “descentralización del ajuste”. La bonanza fiscal de principios de la década se diluyó desde la crisis 2009 en adelante: del superávit fiscal se pasa al déficit fiscal consolidado. Los subsidios energéticos liderando el desarreglo fiscal y comercial.

TABLA 4. La Descentralización del Ajuste y las Proyecciones.



Exportaciones e Importaciones de Energía
(en miles de millones de u\$s - 1993-2012)



Fuente: *Econométrica S.A. en base al INDEC.*

El déficit energético de u\$s2.650 millones en 2012 saltó a u\$s6.900 millones en 2013, como consecuencia en gran medida del mayor consumo alentado por el rezago tarifario.

Proyecciones entre 2013-2014, que se habían efectuado a mediados del 2013, anticipaban entonces un superávit comercial acumulado de u\$s38.000 millones, pero no obstante una caída de reservas del BCRA de u\$s22.300 millones: algo andaba mal con la salida de capitales, y la pregunta que se planteaba era ¿hasta cuándo la economía soportaría el cepo comercial-cambiario?

El Gobierno Nacional pretendió zafar del ajuste –manteniendo o incrementando aún más el gasto– y, en lo que pudo, lo descentralizó a las Provincias. Este traspaso enfrentó el dilema del casi nulo espacio tributario provincial.

El doble problema para las Provincias era entonces las retenciones y el avance nacional en la imposición directa sobre ingresos y patrimonios, aspecto que comentamos luego.

La **Tabla 5**, muestra el “**Índice de Descentralización Fiscal**”. Informa la situación de Argentina en su comparativa con el escenario internacional a través de un coeficiente combinado de gasto y recursos propios. Los países federales están identificados con un asterisco. La tabla muestra a la Argentina como uno de los países menos descentralizados de la muestra. Solamente tres países federales están por debajo.

Por su parte, la **Tabla 6** muestra el “**Índice de Correspondencia Fiscal**”. Nuevamente en este caso solo dos países federales están por debajo de Argentina.

TABLA 5. Índice de descentralización fiscal. Año 2014.

País	Participación del Gasto Subnacional (1)	Participación de los Recursos Subnacionales (2)	Primer índice de Correspondencia Fiscal (3) = ((1)* (2))/100	Número de Orden
Canada*	69,2	48,4	33,5	1
Suiza*	57,4	40,0	23,0	2
Suecia	48,6	37,0	18,0	3
EE.UU*	47,9	33,1	15,8	4
Dinamarca	62,4	24,7	15,4	5
Alemania*	39,6	29,3	11,6	6
India*	39,1	27,6	10,8	7
España	42,9	23,4	10,0	8
Brasil*	34,2	28,5	9,7	9
Finlandia	40,3	23,5	9,5	10
Australia*	47,1	19,2	9,0	11
Argentina*	38,9	19,2	7,5	12
Colombia*	32,6	19,6	6,4	13
Noruega	33,1	15,1	5,0	14
Austria*	30,6	16,1	4,9	15
Polonia	31,6	13,0	4,1	16
Bélgica	37,9	9,9	3,8	17
Reino Unido	25,1	11,4	2,9	18
Francia	20,1	13,1	2,6	19
México*	46,7	4,4	2,1	20
Holanda	29,8	3,7	1,1	21
Zimbanwe	24,2	3,7	0,9	22
Hungría	15,6	5,7	0,9	23
Nueva Zelanda	13,1	6,5	0,9	24
Chile	6,2	7,6	0,5	25
Tailandia	7,7	5,0	0,4	26
Luxemburgo	10,8	3,3	0,4	27
Kenya	5,7	3,6	0,2	28
República Eslovaca	2,8	6,4	0,2	29
Paraguay	4,9	2,4	0,1	30

Argentina en el grupo de países federales de menor "descentralización fiscal"

Fuente: OECDSTAT

TABLA 6. Índice de correspondencia fiscal. Año 2014.

Pais	Índice de Correspondencia Fiscal (1)	Número de Orden (2)	
República Eslovaca	0,70	1	Gobiernos Subnacionales en Argentina con los menores índices de Correspondencia Fiscal
Chile	0,70,	2	
Brasil*	0,76	3	
Suecia	0,69	4	
Alemania*	0,40	5	
India*	0,74	6	
Canada*	0,71	7	
Suiza*	0,55	8	
EE.UU*	0,83	9	
Francia	0,58	10	
Tailandia	0,41	11	
Kenya	0,49	12	
Colombia*	0,60	13	
Finlandia	0,46	14	
España	0,53	15	
Austria*	0,41	16	
Nueva Zelanda	0,26	17	
Argentina*	0,45	18	
Paraguay	0,65	19	
Noruega	0,09	20	
Reino Unido	0,12	21	
Polonia	0,15	22	
Australia*	0,37	23	
Dinamarca	0,50	24	
Hungría	1,23	25	
Luxemburgo	0,65	26	
Bélgica	0,31	27	
Zimbanwe	0,63	28	
Holanda	2,29	29	
México*	0,49	30	

(1) Cociente entre los recursos propios de los gobiernos subnacionales y el gasto público subnacional.

Fuente: OECDSTAT.

Asimismo, los **indicadores fiscales municipales comparados** para el año 2000, que muestra la **Tabla 7**, permiten corroborar que el tema de la estructura tributaria de característica centralista no solo se limita a la relación

TABLA 8. Indicadores fiscales municipales comparados. Año 2000.

Número de Orden	País	Gastos municipales como % del PBI (1)	Recursos propios/ Recursos totales municipales (2)
Países federales			
1	Suiza	25,9	s/d
2	Canada	9,9	s/d
3	Austria	9,4	0,17
4	EE.UU.	9,0	s/s
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

Argentina en el grupo de países federales con menor participación de los municipios en el gasto total y un índice de correspondencia fiscal alto en consecuencia.

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

Nación-Provincias; ella se repite también entre estos dos niveles y el nivel municipal de gobierno.⁸²

La participación del gasto municipal en Argentina se diferencia notoriamente de la muestra de países federales, ubicándose en el extremo inferior. Incluso es superada por gobiernos unitarios donde esa descentralización podría ser imaginada como que debería ser menor.

Como resultado casi obvio de esa menor gravitación de los bienes públicos locales, aparece un interesante coeficiente de correspondencia fiscal, como ocurre también en Bélgica, que casualmente es similar a la Argentina en su muy bajo índice de recursos propios subnacionales en el total de los recursos consolidados.

Finalmente, es posible efectuar una calificación del Grado de Autonomía reconocida a los Gobiernos Subnacionales en un conjunto relevante de países, como muestra la **Tabla 8**. El gráfico muestra la síntesis a la que arribamos en nuestros estudios (publicados en el e-book del 2005 sobre federalismo fiscal) luego de analizar los datos previos y otros no presentados aquí, donde se califican a los países en tres grupos, mediante una graduación de la centralización y/o de la descentralización o autonomía subnacional.

TABLA 8. Calificación del grafo de autonomía reconocida a los gobiernos subnacionales.

Grado 1 (Máxima)	Grado 2 (Media)	Grado 3 (Mínima)	Argentina con la menor autonomía subnacional
Países federales			
Suiza	Bélgica	Australia	
Estados Unidos	Austria	México	
Canada	Brasil	Argentina	
Alemania			
Países unitarios			
Suecia	Japón	Noruega	
Finlandia	Hungría	República Checa	
Dinamarca	Nueva Zelanda	Reino Unido	
	España	Holanda	

Fuente: Piffano (2005).

82. Estadísticas más recientes son incompletas, aunque las disponibles indican similares guarismos a las del año 2000.

La Argentina, junto con México y Australia, se ubican en el Grado 3 de mínima descentralización o mínima autonomía subnacional, similar a la de países unitarios como Noruega, China, Reino Unido y Holanda.

Como dato diferencial, o contraste, obsérvese a países federales y también unitarios con gobiernos subnacionales gozando de una importante autonomía.

IV. El diseño tributario subnacional: las opciones y las restricciones a la descentralización.

En la **Tabla 9** hemos listado los impuestos que se han imaginado para operar a nivel subnacional, los directos y los indirectos.

En la tabla se remarcan **los tres más importantes actualmente** en vigencia: **Ingresos Brutos, Inmobiliario Urbano y Rural, y Automotores; subrayando asimismo el más reciente impuesto decidido en la Provincia de Buenos Aires: el Impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes.**

TABLA 9. Las opciones tributarias de los gobiernos subnacionales.

<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto a los Ingresos Brutos. - Impuesto a las Ventas Bi - etápico Mayorista-Minorista. - Impuesto a las Ventas Minoristas. - IVA Subnacional del tipo Destino Pago Diferido. - Impuesto de Patentes o por Módulos para Pequeños Contribuyentes. - Impuesto al Cash - Flow o al Flujo Neto Empresario. - Impuesto a los Consumos Específicos (Internos) - Impuesto al Uso de los Combustibles. 	INDIRECTOS
<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto Pcial. a las Ganancias de Personas Físicas o el "FLAT TAX" - Impuesto a las Ganancias de Capital (¿FLAT TAX Empresas?) - Impuesto Inmobiliario - Impuesto Automotor - Impuesto (¿o Alicuota Adicional?) a los Bienes Personales - Impuesto a las Transferencias Financieras - Impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes. 	DIRECTOS

En esta revisión sintética hemos de dedicarnos a efectuar algunas consideraciones respecto a tres de los tipos de impuestos reseñados, a saber: ⁸³

- i) **La imposición a las transacciones;**
- ii) **La imposición a los ingresos, y;**
- iii) **La imposición patrimonial.**

Durante los años 90 hubo un importante debate sobre las virtudes y defectos de esa amplia variedad de posibles impuestos provinciales. En los Pactos Fiscales I (1992) y II (1993), se produjo, con el primero, una importante y conocida modificación en la asignación de recursos entre los niveles de gobierno. El primer pacto corresponde a la aparición de la “**pre-coparticipación**”, es decir, el acuerdo por el cual surgiera una “**súper-provincia**” virtual: el **Sistema de Seguridad Social**. La deuda inducida por el sistema previsional y el flujo incremental al que este hecho jurídico condujera, implicó la necesidad de la afectación específica de los siguientes recursos de la masa coparticipable: 15% del total de la masa a coparticipar, 11% de lo recaudado por el IVA, el 50% de lo recaudado por el Impuesto a las Ganancias y el 100% de lo recaudado por el entonces Impuesto a la Riqueza –hoy Bienes Personales. Estos porcentajes, y asimismo otros recursos afectados, fueron variando luego. La **Tabla 10** –elaborada por Osvaldo Giordano, expuesto en su presentación en las Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas realizadas en Córdoba en el 2014– muestra “**el laberinto de la pre-coparticipación**”, donde se indican los años de cada modificación.

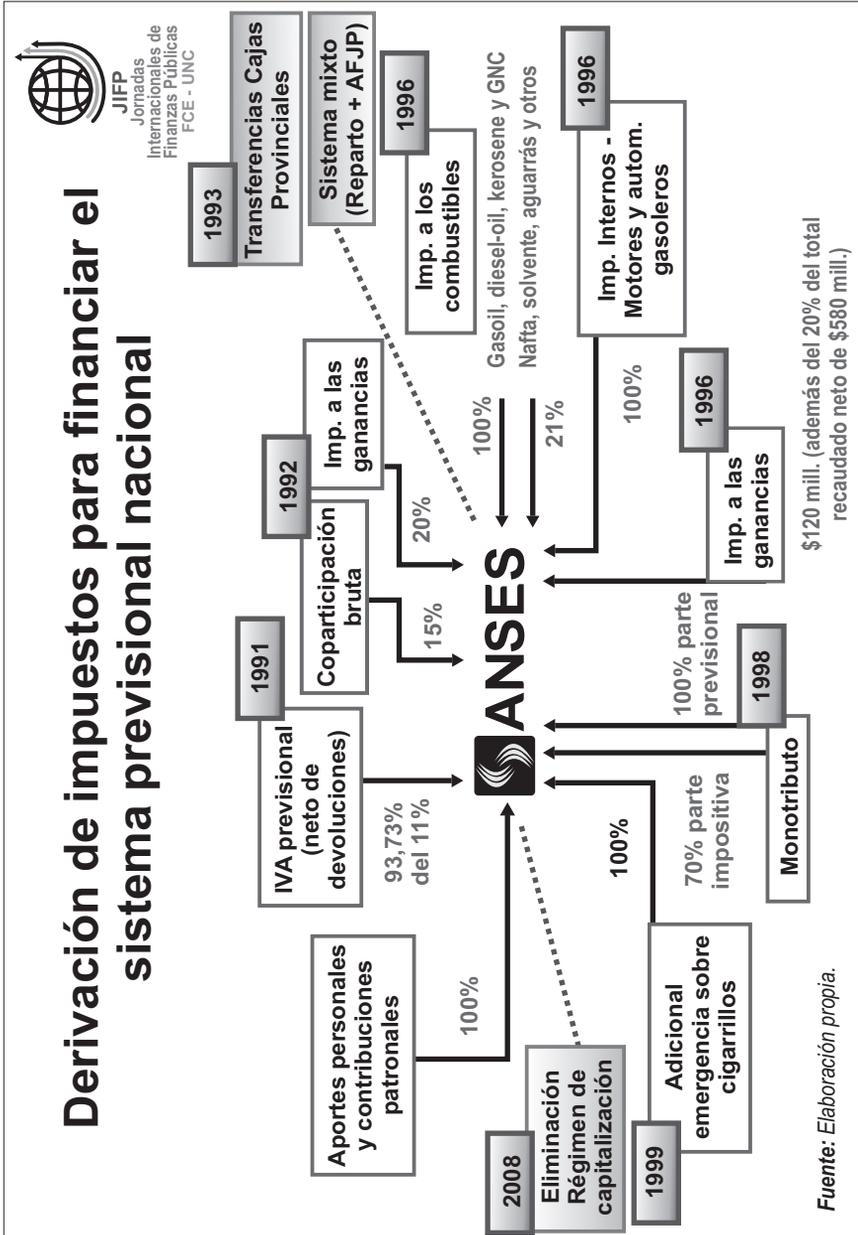
El segundo pacto tuvo la intención de sustituir el Impuesto a los Ingresos Brutos por el Impuesto a las Ventas Minoristas, objetivo finalmente frustrado.

Luego, la Reforma Constitucional de 1994, donde se “blanqueara” el sistema de las “Leyes Convenio”, que a nuestro criterio eran violatorias de la constitución que rigiera al momento de la primer ley (1935) y las posteriores dictadas con anterioridad a 1994.

Finalmente, lo que no se llegó a “blanquear” en 1994 fue lo dispuesto por el ex Art. 67, inc. 2 y actual Art. 75, inc. 2.: las limitaciones para el gobierno nacional en el campo de la imposición directa. Recordemos las tres condicionantes para la creación de impuestos directos por el Congreso Nacional: 1) por tiempo determinado, 2) en forma proporcional a la población, y 3) por ra-

83. Un análisis detallado se puede consultar en **Piffano (2005)** y **Piffano (2013b)**.

TABLA 10



Fuente: presentación de Osvaldo Giordano en las Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas, Córdoba, 2014.

zones de utilidad general, defensa y seguridad (o sea por evidentes emergencias).

Pero previamente repasemos cual ha sido la evolución de la estructura de la imposición en nuestro país entre la década de los 90 y la década del 2000, pues como suele afirmarse: “la única verdad es la realidad”.

La **Tabla 11a** muestra que la Nación aumentó su participación en la presión tributaria (**PT**) un **112%** en el período **1990 y 2008**.

En la tabla se observa al **Impuesto a las Ganancias** asumiendo sorpresivamente su rol en la última década, con un notorio aumento de su incidencia como **porcentaje del PIB**, pasando del **0,5% al 5,6%** (o sea un incremento del **1200 por ciento**; con una mayor participación del **IGPF** (personas físicas), aunque manteniendo la preeminencia del **IGPJ** (sociedades) (**70%**).

Por otro lado, los nuevos invitados de la década pasada, el **Impuesto a las Transacciones Financieras y las Retenciones**, ambos sumados pasaron del **1,5% al inicio de los 90 (1,3% Retenciones)**, al **5,4% en 2008 (Retenciones 3,5% y Transacciones Financieras 1,9%)**.

En las **provincias**, a pesar de haber aumentado su participación en la **PT** en un **91% entre 1990 y 2008**, es notoria la menor participación de los **impuestos patrimoniales**, que según el diseño constitucional se supone deberían constituir la fuente principal de recursos subnacionales; sólo aumentaron del **0,8% del PIB en 1990 al 1% en 2008 (25%)**.

¿Hubo algún cambio importante hacia el año 2014? La **Tabla 11b** muestra un escenario que en general poco modifica el cambio operado a partir del 2000.

El **gobierno nacional reúne ahora el 83% del recaudado total** y su estructura por tipo de impuestos se mantuvo en general.

El Impuesto a las Ganancias no obstante siguió mejorando su rendimiento: pasó del 5,6% al 6,15% del PIB.

La imposición patrimonial del gobierno nacional aporta bastante más recientemente: del 1% en 2008 pasó al 1,77% en 2014.

En cuanto a la situación de los **gobiernos subnacionales, solamente reúnen el 17% del recaudado total.**

La imposición patrimonial subió muy poco: 1,11% en 2014 versus 1.0% en 2008.

TABLA 11a. La Evolución de la Estructura de la Imposición en Argentina – 1990 a 2005 y 2008 (en % del PIB).

Concepto	1990	1995	2000	2005	2008	Particip. % 1990	Particip. % 2005	Particip. % 2008	Variación 2005/1990	Variación 2008/1990
Imposición a los Ingresos y Activos	1,6	2,9	4,9	7,9	7,5	11	28	25	4,9	4,7
Imposición al Ingreso (Ganancias)	0,5	2,5	3,8	5,3	5,6	3	19	18	10,5	11,2
- Personas Físicas	0,0	0,8	1,4	1,5	1,7	0	5	6	-	-
- Sociedades	0,5	1,7	2,4	3,8	3,9	3	14	13	7,6	7,8
Patrimoniales	0,0	0,1	0,4	0,3	0,3	0	1	1	-	-
Imp. a la Ganancia Mínima Presunta	0,3	0,1	0,0	0,2	0,1	2	1	0	0,7	0,3
Imp. a las Transacciones Financieras	0,3	0,0	0,0	1,8	1,9	2	6	6	6,0	6,5
Otros	0,5	0,2	0,7	0,3	0,0	3	1	0	0,6	0,0
Impuesto a los Consumos	5,3	8,5	3,2	8,0	9,5	36	32	31	1,7	1,8
- IVA	2,3	6,8	6,7	6,9	7,8	16	25	25	3,0	3,4
- Internos al Consumo	0,8	1,0	1,2	1,0	1,6	5	4	5	1,3	2,0
- Impuestos a la Energía	1,7	0,8	1,3	1,2	0,1	11	4	0	0,7	0,1
Impuestos al Comercio Exterior	1,5	0,8	0,7	3,0	4,4	10	11	14	2,0	2,9
- Importaciones	3,0	0,8	0,7	0,7	0,9	20	3	3	0,2	0,3
- Exportaciones	1,2	0,0	0,0	2,3	3,5	8	8	12	1,9	2,9
Seguridad Social	3,7	4,7	3,4	3,1	5,1	25	11	17	0,8	1,4
Otros	0,4	0,4	0,1	0,7	0,0	3	3	0	1,8	0,0
Total Nacional	12,5	17,3	18,3	23,7	26,5	84	85	86	1,9	2,1
Deducciones y/o reintegros	2,3	3,6	3,8	4,1	2,3					
Impuestos Provinciales	2,3	3,6	3,8	4,1	4,4	16	15	14	1,8	1,9
- Sobre Bienes y Servicios (IIB)	1,2	2	2,2	2,7	3,2				2,2	2,6
- Sobre el Patrimonio (II - IA)	0,3	1,3	1,1	1,0	1,0				1,3	1,2
- Otros	0,3	0,3	0,5	0,4	0,2				1,3	0,8
Total Consolidado	14,8	20,9	22,1	27,8	30,7				1,9	2,1

Fuente: elaborado en base a datos del Ministerio de Economía y Producción, Secretaría de Hacienda y Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias.

TABLA 11b. Presión Tributaria 2014, en % del PIB (año base 2004).

I. Impuestos Nacionales		
Sobre el ingreso, las utilidades y las ganancias de capital	6,15	19%
-Personas Físicas	2,54	8%
-Compañías, sociedades de capital o empresas	3,36	10%
Sobre la propiedad	2,10	6%
-Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	1,77	5%
Internos sobre bienes y servicios	9,22	28%
-Impuestos generales sobre bienes y servicios	7,55	23%
-Impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes	1,59	5%
-Impuestos sobre servicios específicos	0,08	0%
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	2,63	8%
-Derechos de importación	0,68	2%
-Derechos de exportación	1,92	6%
Otros	0,13	0%
Aportes y contribuciones a la Seguridad Social	7,01	21%
PRESIÓN BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	27,23	83%
II. Impuestos Provinciales		
Sobre la propiedad	1,11	3%
Internos sobre bienes y servicios	4,19	13%
Otros	0,18	1%
PRESIÓN IMPUESTOS PROVINCIALES	5,48	17%
PRESIÓN BRUTA TOTAL	32,71	100%

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, MEyFP.

Con respecto a la imposición patrimonial, obsérvese en la **Tabla 12** la situación de Argentina en el mundo.

TABLA 12. La imposición patrimonial en Argentina y en el mundo.

La imposición patrimonial en Argentina - 2008 y en países de la OECD - 2004

País	1 - Impuestos al Patrimonio en % del PIB	Impuestos totales en % del PIB	Relación 1 / 2
Argentina	3,20	30,66	10%
Francia	4,43	43,40	10%
Canada	3,77	33,50	11%
Reino Unido	3,30	36,00	9%
Estados Unidos	3,06	25,50	12%
Bélgica	2,98	45,00	7%
Australia	2,91	31,30	9%
España	2,67	34,80	8%
Suiza	2,59	29,20	9%
Nueva Zelanda	1,89	35,60	5%
Dinamarca	1,85	48,80	4%
Holanda	1,78	37,50	5%
Suecia	1,54	50,40	3%
Italia	1,51	41,10	4%
Alemania	0,81	34,70	2%
Portugal	0,55	34,50	2%

Impuesto Inmobiliario como % de los Impuestos al Patrimonio en América Latina

País	Año Fiscal	1 - Impuesto Inmobiliario en % del PIB	2- Imposición al patrimonio en % del PIB	Relación 1 / 2
Argentina	2006	0,44	3,20	13,84
Bolivia	2006	0,60	1,72	35,02
Brasil	2006	0,52	2,78	18,75
Chile	2006	0,48	1,70	28,24
Colombia	2006	0,69	1,90	36,54
Guatemala	2004	0,16	0,16	97,6
Honduras	2005	0,31	-	-
México	2004	0,27	-	-
Panamá	2006	0,35	-	-
Paraguay	2006	0,27	-	-
Perú	2006	0,15	0,22	68,65
Dominicana	2006	0,13	0,6	22,11
<i>Estadísticos: Media</i>		0,37	1,54	40,09
<i>Mediana</i>		0,33	1,71	31,63
<i>Desvío St</i>		0,18	1,13	28,71
<i>Coef. de Var.</i>		50,37	73,83	71,61
	Valor mínimo	0,13	0,16	13,84
	Valor máximo	0,09	3,20	97,6
N° de observaciones		12	8	8

Fuente: CEPAL (2008)

Como se observa, si bien la imposición patrimonial no es un personaje importante en el mundo, la Argentina puede compararse con los que más la explotan... “a nivel Nacional”. Obsérvese la parte izquierda de la **Tabla 12**, la comparativa de **Argentina** con el **3,2% del PIB** y los **países ricos de la OECD** con guarismos similares o cercanos.

A la inversa, en la parte inferior de la tabla se muestra que la participación del **Inmobiliario Total (Urbano y Rural) de Argentina** en la imposición patrimonial total **es de solamente el 13,84%, la más baja de todos los países de América Latina.**

El avance del nivel nacional en una base supuestamente limitada por la constitución (Bienes Personales, Impuesto a las Transacciones Financieras) da cuenta de esa distorsión del esquema federal actual. Las retenciones que operaran en la última década, por su lado, anulaban la posibilidad de mayor espacio tributario del Inmobiliario Rural.

Permítaseme una aclaración especial respecto al Impuesto a las Transacciones Financieras. En los reportes fiscales de entes internacionales como el FMI, la CEPAL o la OECD y por cierto nuestra AFIP, es categorizado como impuesto directo “patrimonial”, y claramente lo es. El impuesto aparenta gravar **“transacciones financieras”** como su nombre lo indica, pero económicamente analizado **grava la liquidez custodiada en una institución financiera.** Tan cierto es, que los bancos por ejemplo suelen en muchos casos pagar un “alquiler” sobre los depósitos al permitírsele utilizar parte de esa liquidez. Así es que, si bien ciertos depósitos –como las *“Money Market Accounts”* en los EE.UU. o las Cajas de Ahorro en Argentina– generan un interés, **en el caso de las cuentas corrientes en Argentina no devengan interés pero sí (en principio) brindan seguridad de un eventual robo.**⁸⁴

Los bancos cobran por esa seguridad un costo de mantenimiento por el gasto administrativo al que deben incurrir. Esta imposición patrimonial se ve fuertemente acentuada por el otro impuesto que grava esta base hoy aún en vigencia: **el impuesto inflacionario**, que aunque no legislado obvia-

84. En Argentina ha ocurrido que a pesar de la legislación constitucional y reglamentaria que asegura los derechos de propiedad de los depositantes, y no obstante, leyes en apariencia absurdamente innecesarias como la “Ley de Intangibilidad de los Depósitos”, pueda que esa seguridad quede frustrada; de allí nuestra acotación de **“en principio”**.

mente como tal, grava también el patrimonio líquido de personas y empresas. En este caso es más gravoso que el anterior, pues grava el patrimonio líquido en moneda nacional, esté o no esté depositado en los bancos. Las estimaciones económicas de la incidencia de este impuesto al final de la última década, como ya se indicara, fue calculado en el 2011 entre el 2,1% y 2,5% del PIB según varias fuentes. ⁸⁵

El avance nacional en la imposición patrimonial genera una evidente estrechez en la estructura tributaria provincial. En la **Tabla 13** se observa la evolución de los ingresos tributarios en la Provincia de Buenos Aires durante la última década.

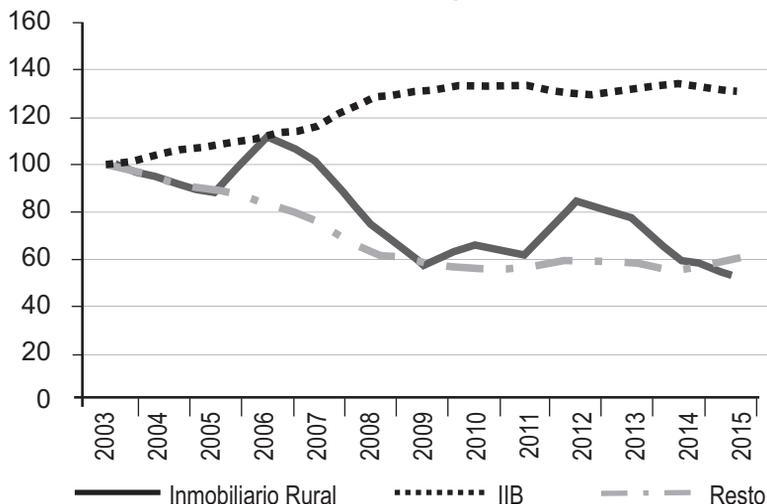
**TABLA 13. La estrechez de la estructura tributaria provincial.
 El caso de la Provincia de Buenos Aires.**

Año	IIB	Inmobiliario Rural	Resto
2003	56,5%	3,4%	40,1%
2004	59,2%	3,1%	37,6%
2005	61,1%	3,0%	35,9%
2006	62,8%	3,8%	33,5%
2007	65,7%	3,4%	30,9%
2008	72,4%	2,5%	25,1%
2009	74,2%	2,0%	23,8%
2010	75,5%	2,2%	22,3%
2011	75,2%	2,1%	22,7%
2012	73,2%	2,9%	24,0%
2013	74,1%	2,6%	23,3%
2014	75,7%	2,0%	22,3%
2015	74,2%	1,8%	24,0%

Fuente: Ministerio de economía de la Provincia de Buenos Aires.

85. Para desarrollos más completos de este tema se sugiere **Piffano (2013b), Capítulo 9.**

Estructura de la Recaudación en la provincia de Buenos Aires.



Fuente: Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires

Resulta claro del mismo:

- i) La insignificancia del Impuesto Inmobiliario Total (línea gris claro -.-.-) y la caída de su participación;
- ii) Los saltos espasmódicos del Inmobiliario Rural (línea continua);
- iii) Finalmente, el predominio y crecimiento sin descanso del Impuesto a los Ingresos Brutos (línea punteada

La moraleja es que la PBA no pudo encontrar espacio tributario propio para resolver razonablemente su ecuación fiscal. En el resto de las provincias este escenario es similar.

El costo político para los gobiernos provinciales al haberse descentralizado el ajuste fue notorio, ante las menores transferencias del régimen automático en términos reales. Más allá del aumento general que tuvo el país en la cantidad de personal en los tres niveles de gobiernos (que en los últimos doce años se incrementara un 62%), el impuesto inflacionario y el “efecto Olivera-Tanzi” estuvo funcionando una vez más en los gobiernos subnacionales, no obstante los ajustes por inflación de las aludidas bases tributarias patrimoniales.

Para completar este punto, veamos en la **Tabla 14** cuál es la situación comparada de los **Inmobiliarios Urbano y Rural en América Latina**. La tabla

ofrece un laboratorio de experiencias. En ella se observa cuál es la situación de las opciones diferentes (Municipal, Provincial, o Nacional) en el ejercicio de ambos impuestos.

TABLA 12. La Imposición Patrimonial en Argentina y países de AL
Competencias Tributarias en el Impuesto Inmobiliario en América Latina

País	Nivel de Gobierno que legisla	Determinación Administrativa (catastro-valoración)	Fiscalización	Recaudación
Argentina	Provincial	Provincial	Provincial	Provincial
Bolivia	Nacional	Municipal	Nacional/ Municipal	Municipal
Brasil				
Urbano	Municipal	Municipal	Municipal	Municipal
Rural	Nacional	Nacional	Nacional	Nacional
Chile	Nacional	Nacional	Nacional	Nacional
Colombia	Municipal	Municipal	Municipal	Municipal
Costa Rica	Nacional	Municipal	Municipal	Municipal
Ecuador				
Urbano	Nacional/ Municipal	Municipal	Municipal	Municipal
Rural	Nacional/ Municipal	Municipal	Municipal	Municipal
Guatemala	Nacional	Nacional/ Municipal	Municipal	Nacional/ Municipal
Honduras	Municipal	Municipal	Municipal	Municipal
México	Estatal/ Municipal	Municipal	Municipal	Municipal
Nicaragua	Nacional/ Municipal	Municipal	Municipal	Municipal
Panamá	Nacional	Nacional	Provincial	Nacional
Paraguay	Nacional	Nacional Municipal	Municipal	Municipal
Perú	Nacional	Nacional	Municipal/ Distrital	Municipal/ Distrital
Rep. Dominicana	Nacional	Nacional	Nacional	Nacional
Uruguay				
Urbano	Departamental	Nacional/ Departamental	Departamental	Departamental
Rural	Nacional	Nacional/ Departamental	Departamental	Departamental
Venezuela	Municipal	Municipal	Municipal	Municipal

Fuente: <http://lincolninst.edu/pubs/>

La mayoría registra competencias compartidas: Provincial/Estadual y Municipal. Los **municipios** aparecen en muchos casos en la **gestión de cobro del Inmobiliario Urbano**. El **Inmobiliario Rural** aparece mayormente en cabeza del gobierno provincial o estadual; solo en pocos casos a nivel nacional, como en Brasil.

V. Un repaso de nuestras propuestas en materia de imposición a las transacciones.

Un tema al que le hemos dedicado tiempo y escritura, es el de la Imposición a las Ventas. En los años 90 hubo una gran discusión sobre el intento de sustituir al IIB por otro tipo de impuesto a las ventas. Las alternativas fueron expuestas en la **Tabla 9**. Me dedicaré ahora a mencionar nuestra propuesta. Se trata de Coordinar el IVA Nacional con el Impuesto a las Ventas Minoristas (IVM) Provincial.

Son conocidos los problemas que se le asignan al IVM: gravar consumos intermedios, no gravar algunas ventas finales, y concentrar el riesgo tributario por evasión en la única etapa de la cadena productiva. En el caso del IVA en cambio no se gravan consumos intermedios, siempre se habrán de gravar ventas finales y la contraposición de intereses vendedor-comprador reduce la evasión. Adicionalmente, genera un beneficio financiero al Estado al ir cobrando el impuesto a medida que el Valor Agregado se va generando, sin tener que esperar al término de las etapas productivas para hacerlo. El potencial recaudatorio del IVA, asimismo, es muy superior al del IVM. En la comparación con el IVA, por lo tanto, el IVM pierde por goleada.

Sin embargo, la subsistencia conjunta del IVA Federal y el IVM Subnacional resuelven los problemas citados para el IVM, e incluso mejoraría la **performance** del IVA Nacional. En efecto, la armonización tecnológica e intercambio de información AFIP-Rentas Provinciales habrá de permitir:

- (i) No gravar consumos intermedios (Facturas “A” exentas);
- (ii) Gravar todos los consumos finales (Facturas “B” gravadas);
- (iii) Extender la base del impuesto a los servicios;
- (iv) Superar el riesgo de evasión concentrada en la etapa minorista.

La disputa Nacional-Subnacional por mayor autonomía o dominio de bases tributarias, termina una vez que el sistema federal y de coparticipación finalmente es acordado (Ley Convenio). A partir de allí la “asociación” entre la

AFIP y las Direcciones de Renta provinciales habría de operar. La Nación, especializándose en el cruce de débitos y créditos fiscales, reduciendo la evasión por las facturas apócrifas; las Provincias y Municipios especializándose en evitar el fraude o evasión en la etapa minorista (último eslabón de la cadena). La discriminación de facturas A y B resuelven el problema de gravar solo ventas finales en el IVM. El cuidado de la evasión a nivel minorista reduciría la “cadena negra hacia arriba” en el IVA nacional.⁸⁶

Sintetizando, las ventajas de esa combinación sobre la alternativa de un “IVA Subnacional” son enormes. A saber:

- (i) Evita tener que distinguir el destino jurisdiccional de las ventas (el gran dilema del “IVA Destino Pago Diferido” a nivel Provincial);
- (ii) Reduce el costo de administración y cumplimiento tributario;
- (iii) Permite la división del trabajo en la labor de fiscalización para el combate de la evasión (AFIP y los Consumos Intermedios; Rentas Provinciales y las Ventas Finales o la cadena negra hacia arriba, como se mencionara).

La coordinación Nación-Provincias reducirá en gran medida los altos costos de administración que provocaría un IVA Subnacional, como todo impuesto que debe reconocer créditos fiscales y no cuenta con acceso a bajo costo de todos los contribuyentes del país.

Respecto al IVA Subnacional viene al caso recordar que han sido varias las propuestas que se imaginaron sobre su diseño.

En la **Tabla 15** se presentan las opciones de los distintos tipos de los IVA Subnacionales analizados en la literatura. En nuestros estudios sobre el tema⁸⁷ se pudo demostrar las dificultades que esos diseños plantean, recordando que el “IVA Destino Pago Diferido” es la opción adoptada en la UE luego de fracasar la idea inicial de un IVA Origen. El problema del comercio cruzando fronteras sin aduanas (“*cross borden trade problem*”) no ha podido ser resuelto satisfactoriamente, a pesar del esfuerzo del intercambio de datos entre países o jurisdicciones.

86. La exigencia del reclamo de la factura ha sido sistemáticamente alentada por la AFIP a las familias, en razón precisamente que las facturas no emitidas en el eslabón final habilitan un comportamiento similar en la cadena hacia arriba, es decir, en las no facturaciones de los eslabones superiores.

87. Ver Piffano (2005), (2007) y (2013b).

TABLA 15. Taxonomía de los IVA Subnacionales

IVA Origen	IVA Destino
IVA Origen Puro	IVA Destino Pago Diferido (Unión Europea)
IVA Origen Modificado (Comisión de la UE)	IVA Prepago (Poddar)
IVA Origen Restringido (Comisión de la UE)	IVA Integrado Viable (VIVAT) (Keen y Smith)
IVA Híbrido Origen-Destino (ICMS de Brasil)	IVA Dual (Bird y Gendron)
	IVA “Partilhado” (Varsano)
	IVA Compensatorio (CVAT) (McLure)

Como acotación final, viene al caso advertir sobre “nubes negras en el horizonte de la imposición a las ventas”, pensando en regiones integradas y sin fronteras –como en una federación o en un mercado común del tipo UE–; me refiero al crecimiento a tasas cada vez mayores de las ventas a distancia y, en especial, del “**e-commerce**”, que el cambio tecnológico y la globalización ha planteado en el mundo. Esta nueva tecnología tuvo nuevo impacto reciente en nuestro país con el caso UBER.

VI. Las propuestas en materia de la imposición a los Ingresos: el Impuesto Provincial a las Ganancias o el “Flat Tax” en Personas Físicas.

La idea de sustituir el IIB por un solo o único impuesto, como el IVM, aparece como políticamente dificultoso pensando en la capacidad recaudatoria de un impuesto en cascada versus un impuesto que habrá de gravar solamente ventas finales a nivel minorista. En su momento sugerimos entonces de una sustitución del IIB mediante una “**batería de impuestos**”. Dado el nivel de PT global en la actualidad, tal expresión aparece como alarmante o

una locura. Pero el tema es no olvidar al mismo tiempo lo que habrá de dejar de imponerse o gravarse a cambio, particularmente a nivel nacional.

El impuesto provincial a los ingresos o a las ganancias de personas físicas propiciado, tiene el diseño de un “*flat tax*”,⁸⁸ es decir, de un mínimo no imponible alto y una tasa plana o proporcional (del 2% en nuestra propuesta original) para todo ingreso que supere ese mínimo.

El impuesto a las ganancias nacional habrá de reconocer el pago de ese impuesto para ser deducido de la base imponible del impuesto nacional, claramente más progresivo.

Las virtudes del nuevo impuesto serían:

- (i) **Costo marginal de administración provincial reducido**, al basarse en los datos requeridos por AFIP para el impuesto nacional. Me refiero a la determinación de la base imponible de ese impuesto;
- (ii) **Costo de cumplimiento tributario reducido**, dado que el contribuyente solo habrá de transcribir ese dato para luego la Provincia poder modificarlo si quisiera para definir su propia base tributaria con una deducción más alta;
- (iii) **Se adapta para poder evolucionar hacia un Impuesto al Gasto**, en caso que la provincia decida aumentar los incentivos a la capitalización de ciertas adquisiciones de los contribuyentes;
- (iv) **Su diseño de progresividad acotada**, desde ya anticipa una menor incidencia negativa sobre los incentivos al ahorro y la inversión;
- (v) **El monto del impuesto provincial será reconocido como deducible del Impuesto a las Ganancias Nacional**;
- (vi) **El Impuesto a las Ganancias Nacional** habrá de actualizarse en materia de progresividad, **dejando por tanto al nivel nacional la responsabilidad del tema redistribución del ingreso**, precisamente como sostiene el enfoque normativo tradicional.

Existen ejemplos internacionales sobre la operatoria del Flat Tax. A saber:

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

88. La propuesta de **Hall y Rabushka (1985)** para sustituir al actual *Income Tax* en los EE.UU. Ver **Piffano (2013b)**, **Capítulo 10** para referencias completas.

- (ii) Letonia (1995), Rusia (2001), Ucrania (2003), Serbia (2003), Eslovaquia (2004), Rumania (2005) y Georgia (2005);
- (iii) Provincia de Alberta (Canadá) (2001).

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

La puja OCDE/UE vs. EUA y su actual **ley FATCA (“Foreign Account Tax Compliance Act”)** o **“Cumplimiento Fiscal de las Cuentas del Extranjero”**, de marzo del 2010) generó un debate muy grande en este país. El dilema es hoy día fruto de una lucha entre gobiernos, sectores financieros y empresas multinacionales, que finalmente ha inducido a una fuerte presión por disminuir las tasas del impuesto en sociedades, al tiempo de aumentar la PT sobre personas físicas. **Vito Tanzi** nos habla de las **“termitas fiscales”**, aludiendo a este fenómeno que impide gravar al capital en la manera con que se venía gravando en décadas pasadas.

En algunos países como Uruguay –modificando su histórica renuencia a gravar la renta del trabajo– surgió **el Impuesto a la Renta Dual**, otra tendencia mundial lejos de aquella histórica división entre la “renta ganada” y la “renta no ganada” del Reino Unido en siglos pasados. Hoy la historia ha dado vuelta la página en esa comparación; lo más gravado hoy es la renta del trabajo y no la renta del capital.

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

Finalmente, una acotación respecto al Impuesto a las Ganancias de Sociedades en el ámbito Nacional. Llama la atención cómo ha predominado muy recientemente la discusión sobre la modificación de este impuesto en el caso de Personas Físicas (cambios en la **“tablita de Machinea”**), y nada respecto a *ajuste por inflación* de los balances de sociedades. El impacto que implica la amortización de bienes de uso con costos históricos y el descono-

cimiento al ajuste por inflación del flujo de insumos-ventas, con las tasas de inflación registradas en los últimos años, es incomprensible. Pareciera que lo dictaminado por la Corte Suprema de Justicia a partir de 2009 con el juicio “Candy S.A. c/ AFIP”, admitiendo en este caso una PT real y efectiva del 62%, más allá del 35% nominal que fija la ley y el nivel de confiscación del 33% de la propia doctrina de la CSJ, y posteriores sentencias de alrededor de ocho, resulta ser un hecho poco significativo para los tres Poderes de gobierno.

VII. La propuesta con respecto a la Imposición Patrimonial.

La imposición patrimonial, no solamente desde el punto de vista constitucional sino también por razones económicas (de eficiencia y equidad en un esquema federal), debe constituir una fuente esencialmente subnacional.

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

Dos ejemplos, uno en nuestro país y otro de los EE.UU. El Inmobiliario Rural en algunas provincias como Córdoba y Santa Fe, asignan un cierto porcentaje de su producido al financiamiento de los municipios que deben encarar trabajos en materia de infraestructura, como mejoras de los caminos interiores, por ejemplo, que elevan los resultados económicos por menores costos de transporte y mayor rendimiento en cosechas y animales en las actividades rurales.

En los EE.UU. el producido del Inmobiliario Urbano (*“Real Estate Tax”*), que legislan y administran los gobiernos estatales, es destinado al distrito escolar para la construcción y mantenimiento de las escuelas donde las familias del distrito envían sus hijos a estudiar.

La imposición patrimonial, por otro lado, compite fuertemente con las retenciones en la manera de gravar la renta de la tierra, dejando sin espacio tributario a los gobiernos provinciales para ejercer con prudencia su PT sobre el factor fijo tierra. Esto significa que las retenciones han ejercido o ejercen una externalidad pecuniaria negativa altamente significativa sobre el poder

tributario de los gobiernos subnacionales. Los estudios realizados en nuestro país así lo avalan.

Por otra parte, los IIR deben desgravar a las mejoras productivas; de esta manera se **evita la doble imposición sobre el capital**, dado que el rendimiento de las mejoras (inversiones) productivas es gravada por el Impuesto a las Ganancias. Y aquí permítaseme un consejo al propio sector rural. Mi mensaje al Sector es no insistir “con que el impuesto a las Ganancias alcanza”. Sugiero en este caso **evitar la doble imposición sobre la renta de la tierra**, pues el propietario que explota su propia tierra pagará dos veces por la renta de la misma; una con el IIR y otra vez con el Impuesto a las Ganancias, pues la utilidad o ganancia del ejercicio habrá de contener la suma de ambas rentas, la del capital y la de la tierra.

La progresividad de la alícuota en el caso de personas físicas naturalmente será mayor cuanto mayor sean las rentas computables del ejercicio. En concordancia, tampoco deberían figurar las parcelas del suelo como activo patrimonial a gravar por el impuesto a la Ganancia Mínima y Presunta.

Finalmente, dejar de violar la constitución y devolver la imposición patrimonial a las provincias, sea de manera gradual en el corto plazo mediante la eliminación total de las retenciones que queden, por un lado, y un esquema de “Alícuotas Adicionales” provinciales en el actual Impuesto a los Bienes Personales y el traspaso definitivo a mediano plazo del mismo a las Provincias, por el otro.

Ya no hay excusas sobre la posibilidad de que cada provincia pueda no contar con el dato cuitificado de las propiedades que posea cada persona física o Sociedad, en las distintas jurisdicciones del país.

La AFIP deberá de todas maneras contar con ese dato a fin de corroborar el cruce de las ganancias de cada ejercicio con la variación patrimonial de los contribuyentes.

Las versiones recientes del intento de eliminar el Impuesto a los Bienes Personales en 2019, rápidamente desmentido por la mayoría de los partidos con mayoría superior al PRO, pareciera que seguirá subsistiendo, violando por lo tanto nuestra Constitución que intentara y ha intentado sin éxito limitar la imposición directa para el gobierno Nacional. Adicionalmente, la propuesta de establecer un Impuesto a la Trasmisión Gratuita de Bienes a nivel Nacional, acentuaría esa insistencia violatoria del gobierno Nacional, más allá de la superposición del mismo impuesto con provincias como la Provincia de Buenos Aires.

VIII. La cuestión federal, las asimetrías regionales y la Coparticipación Federal de Impuestos en Argentina.

Es hoy altamente evidente la deuda institucional que nuestra dirigencia política registra con respecto al Sistema Tributario Federal y la definición del reparto de los recursos tributarios “finitos” mediante el sistema de coparticipación. La actitud frente a las disposiciones constitucionales y la evidente debilidad política para encontrar una solución -la reforma de 1994 en la Cláusula Transitoria Sexta la fijó para antes del 31/12/1996- ha sido reiterada, al extremo de algunos representantes afirmar que las disposiciones del Art. 75°, inc. 2, son imposibles de cumplir. Esta deuda institucional no ha generado ningún dilema a nuestros representantes, que se consideran estar amparados por el Art. 15 de la Ley 23.548, no obstante lo dispuesto por la nueva Constitución que fuera posterior a la sanción de dicha ley.⁸⁹

La impotencia y las alternativas planteadas en las discusiones políticas, se traduce en algunas “genialidades cuasi-filosóficas”. Permítaseme esta irónica expresión de desaliento, que surge de las opciones pensadas, a saber: coparticipar retenciones -anulando las decisiones recientes de su eliminación-, coparticipar totalmente el impuesto al cheque; coparticipar la apropiación fiscal de las reservas del BCRA, y/o coparticipar el impuesto inflacionario. **Coparticipar los desatinos, diríamos en sentido general.** Por cierto que la estructura centralista y el reducido “*tax room*” subnacional induce a reclamos provinciales desesperados, pero finalmente no solo no resolverán los problemas fiscales sino que los agravarán aún más.

Siempre estará presente el dilema de la concurrencia de fuentes y la famosa curva de Laffer y, particularmente en el caso argentino, la influencia de las retenciones, si se llegara a insistir en ellas, como “restricción fundamental”, dado el perfil económico de las economías regionales. Estamos frente a límites económicos y jurídicos al ejercicio de la autonomía fiscal subnacional extremadamente severos.

Este escenario nos ha movido a expresar que “no será posible un **Acuerdo**

89. El Art. 15 de la Ley 23.548 establece: “La presente ley regirá desde el 1 de enero de 1988 hasta el 31 de diciembre de 1989. Su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente”. A nuestro criterio, la sanción de la Constitución de 1994 derogó o anuló esa disposición legal a través de la Cláusula Transitoria Sexta -dada su jerarquía superior a la Ley 23.548- a partir de 1997 en adelante cuando debió regir una nueva ley convenio.

Fiscal Federal sustentable sin una Reforma del Sistema Tributario Federal” (Piffano, 2010) que genere un marco estable de potestades tributarias reconocidas por nuestra Constitución, elimine la “incertidumbre” como escenario habitual de medidas sacadas de la galera de malos magos, sin poder evitar por tanto los reiterados ajustes discrecionales espasmódicos, como los vividos últimamente, típicos de un país sin reglas. Ahora bien ¿Son las asimetrías regionales imposibles de resolver sin la correspondiente asimetría tributaria Nación-Provincias?

Los números que se muestran en la **Tabla 16** son elocuentes sobre las notorias asimetrías que plantea nuestro país federal en materia de PBG Total y, en particular, del PBG Agropecuario y las Exportaciones Totales y las del MOA.

TABLA 16 Producto Bruto Geográfico y Exportaciones de provincias seleccionadas.

Jurisdicción	PGB / TOTAL 2005	PGB AGROPECUARIO / TOTAL (1) (2013)		EXPORTACIONES (2014)		EXPORT MOA (2014)	
		Mill \$	%	Mill U\$S	%	Mill U\$D	%
CABA	20,5	-	-	366	0,5	146	1
Bs. Aires	31,1	76.514	32,5	22.792	33,4	5.470	24
Córdoba	7,6	39.831	16,9	9.310	13,6	4.469	20
Santa Fe	7,6	35.982	15,3	15.120	22,1	11.038	49
Mendoza	3,9	6.632	2,8	1.379	2,0	965	4
Entre Ríos	1,9	20.378	8,7	1.533	2,2	659	3
TOTAL	72,6	179.33	76,2	50.500	73,8	22.747	100

Nota: (1) PIB Agropecuario en 2013 Mill \$ 235.446 dato hasta 3er. trimestre y proyección del 4to.

Fuente: SPE. MECON.

De la tabla se infieren claramente las características y el perfil socioeconómico de las economías regionales, que abarcan el gran espacio territorial de nuestro país, más allá de la concentración poblacional de los grandes

centros urbanos de la CABA, el Gran Buenos Aires, el Gran Rosario y la Córdoba industrial. Las provincias identificadas en el gráfico generan el 72,6% del PBG Total, el 76,2% del PBG Agropecuario, el 73,8% de las exportaciones totales y el 100% de las exportaciones del MOA. Estos son los números altamente significativos de la concentración económica regional en Argentina.

Esa característica, sin embargo, no es exclusiva de nuestro país. Otros países federales tienen similar situación, como los casos de Canadá, Alemania y Australia. Y lo han resuelto con esquemas no similares pero en todos los casos razonablemente “institucionalizados”.⁹⁰

Las asimetrías exigen sin dudas ser atendidas mediante el sistema de coparticipación. A este respecto, nuestra propuesta intenta demostrar que las disposiciones del Art. 75°, inc. 2, **tienen solución técnica**. En todo caso la “imposibilidad de llevarlas a cabo” responde a una “**restricción de orden política**”, impuesta por el “**modus operandi**” de nuestra clase dirigente: **pocas reglas y mucha discrecionalidad, centralismo fiscal y manipulación monárquica de las decisiones**. Este esquema requiere naturalmente de un “**consenso**”, es decir, un acuerdo negociado en base a esquemas de poder relativo de los jugadores de turno; un verdadero juego con equilibrios de Nash, sin reglas estables, como manera habitual de regular ese consenso, pero, desde ya, manipulado finalmente por su peso por el nivel central de turno o el club de gobernadores según las circunstancias del momento.⁹¹

En cuanto a los esquemas de reparto del fondo común para resolver el dilema de las asimetrías –verticales y horizontales– que es posible recoger de la literatura y de las opiniones políticas observadas, en especial luego de la reforma constitucional de 1994, deberían poder ser identificadas las alternativas útiles para intentar cambiar la historia del “**proceso del federalismo**” de nuestro país.

En términos más completos de la reforma sugerida, hemos identificando cuatro pilares:

90. Ver Piffano (2005) para detalles de los sistemas operando en esos países.

91. En nuestros documentos de trabajo y en los e-books ya citados, analizando el “proceso del federalismo argentino”, se concluye en dos posibles escenarios: el conocido “federalismo coercitivo” o el “federalismo cartelizado”, que aparece en instancias en las que el poder central se ve debilitado, usualmente enfrentando crisis económico-sociales importantes.

Pilar 1: La asignación de potestades fiscales o el nuevo Sistema Tributario Federal.

Pilar 2: Las reglas macrofiscales.

Pilar 3: El sistema de asignación de fondos o el reparto de los recursos tributarios coparticipados.

Pilar 4: La nueva institucionalidad del sistema fiscal federal.

Es decir, el **Pilar 1** es prioritariamente enunciado como reforma necesaria antes de pasar al resto de los pilares, pues recién después de definir las potestades tributarias a descentralizar en las provincias se estará en condiciones de poder encarar los diseños de los otros pilares.

Con respecto al **Pilar 3 (referido al reparto del fondo común o coparticipación)**, la primaria y la secundaria, se determinan por un esquema simultáneo de determinación de necesidades fiscales y capacidades tributarias de cada nivel de gobierno, teniendo en cuenta:

- (I) El segmento de los **gastos operativos** para la prestación de los servicios gubernamentales;
- (II) El segmento de **las inversiones** para infraestructura económico y social;
- (III) El gasto referente al **sistema de seguridad social**;
- (IV) La atención de la **deuda pública consolidada** al momento de entrar en vigencia el nuevo acuerdo y su posible extensión;
- (V) Finalmente, el **“Fondo de Estabilización de las Finanzas Públicas Consolidadas”** y el **“Fondo para Emergencias Provinciales”**.

Luego del análisis de muchas propuestas –mayormente planteadas en los años 90–, con referencia especial al **“Segmento de los gastos operativos”**, nuestra conclusión es, en primer lugar, enfatizar las **opciones usuales –que abarcan a todo tipo de gasto sin distinciones, lejos de tener en cuenta los cinco tipos descriptos de cuestiones a resolver–** y que a mi entender **deben ser desechadas, a saber:**

- (i) La de los “coeficiente fijos” o “sumas fijas”;
- (ii) La que hemos definido como las “fórmulas mágicas”; fórmulas definiendo variables y ponderadores –al estilo de las leyes usuales como la Ley N° 20.221 o sus antesoras–, **que sugieren racionalidad sin tenerla;**

y, finalmente, **la opción de mi propuesta para el Segmento de los Gastos Operativos:**

- (iii) **El enfoque de las “necesidades fiscales” (“*fiscal needs approach*”).**

Los coeficientes fijos no tienen racionalidad alguna, violando los criterios “objetivos” de reparto que fija el Art. 75° de la Constitución. De hecho, los porcentajes de la Ley N° 23.548 fueron frutos del **status quo** que fijara previamente el Acuerdo Transitorio de 1985,⁹² que acordara ese año “mantener” la magnitud de las transferencias que cada provincia había estado recibiendo hasta 1984 por la Ley N° 20.221 y los A.T.N. —que en los años 70 constituyera “**un sistema discrecional del poder central de coparticipar el impuesto inflacionario**”—. Solo se introdujeron algunos cambios, como el 2% de recupero relativo para las Provincias de Buenos Aires, Neuquén, Santa Cruz y Chubut, la ampliación de la primaria en un 8,16% a provincias debido a los traspasos de los servicios de salud y educación a las mismas y el límite del 1% para los ATN. Tal fue la debilidad por imaginar algo nuevo, que previendo que esa dificultad iba a extenderse hacia el futuro, surgiera el artículo ya citado que dispuso la prórroga automática de la ley si a su vencimiento a los diez años de vigencia no se hubiera dictado la nueva ley convenio. Más que una actitud prudente, fue una clara declaración que ese acuerdo muy seguramente no se habría de lograr por mucho tiempo. Y así fue por cierto.

Las fórmulas al estilo de las leyes anteriores a la Ley 23.548 en base a fórmulas con variables y ponderadores, por su parte, implican una manera sugestiva de estar “racionalizando el reparto”, pero en rigor, no es más ni menos que similar al de los coeficientes fijos. En efecto, “la magia de la fórmula” consiste en armar un esquema de variables que, adecuadamente ponderadas en su incidencia final, arrojen resultados atractivos para los representantes. Cuando en los 90 se acercaron propuestas de varias provincias en razón de lo dispuesto por la nueva Constitución, analizamos el resultado de su aplicación.⁹³ Sin sorpresa pudo demostrarse que cada fórmula arrojaba un resultado positivo (mayor participación) a la provincia de donde provenía la propuesta. En otras palabras, el armado de la fórmula conduce a un

92. El Art. 1ro. de la Ley 23.548 se caratula con el título de “**Régimen Transitorio de Distribución**”.

93. En **Piffano (2005)** se encontrará el análisis y resultado de este punto.

porcentaje final único que puede ser superior o no al porcentaje de la actual ley.

Por ello, nuestra propuesta del componente quizás más importante en magnitud del gasto provincial y nacional (los gastos operativos de los servicios) consiste en un sistema de cálculo “**racional, equitativo y solidario**” al mismo tiempo, al definir el mismo **en base a la definición de estándares en materia de gasto y de recursos tributarios propios**. Esos estándares tendrían en cuenta economías de escala y capacidades tributarias, generando incentivos a la eficiencia, pues cada gobernante tendría la posibilidad de mejorar el rendimiento de sus recursos, como así también mejorar la eficacia y eficiencia del gasto incurrido, pues el reparto depende de los estándares, no de lo recaudado y gastado en los hechos. Gobernando el reparto por los estándares, se posibilita el sacar provecho de esas mejoras. La diferencia entre los gastos y recursos propios estimados en base a estándares dará la medida de la transferencia de nivelación que cada jurisdicción habría de recibir.⁹⁴

El sistema propuesto le daría al nuevo “Organismo Fiscal Federal” que prevé la Constitución un rol superlativo. Ello implicaría extender las funciones de la actual Comisión Federal de Impuestos.

Por lo comentado, insistimos, no es verdad que lo dispuesto por el Art. 75, inc. 2 sea imposible de cumplir. Las transferencias verticales y de nivelación que atiendan el principio de solidaridad sin destruir aspectos básicos de eficiencia económica y equidad regional son posibles.

IX. Conclusiones

El Sistema Tributario Federal, las Democracias Representativas, el régimen Republicano y Federal, brindan soluciones para cumplir razonablemente los objetivos de eficiencia, equidad y solidaridad para todas las jurisdicciones.

El diseño del Sistema Tributario Federal y la consecuente asignación de potestades tributarias influye muy fuertemente en la definición de los otros aspectos del sistema federal; en la coparticipación, la definición de la masa, el

94. Para detalles ver **Piffano (2005)**, donde se analizan las alternativas, se explican los sistemas vigentes en Canadá, Australia y Alemania, y se detalla el esquema propuesto. En la **Nota 19** del e-book, finalmente, se adelanta una **propuesta formal de nueva ley convenio**.

criterio reparto, y adicionalmente el cumplimiento de las reglas macro-fiscales.

La asignación de espacios tributarios, con o sin descentralización acentuada, debe contemplar asimismo la concurrencia de fuentes, las externalidades pecuniarias recíprocas y la coordinación inter-jurisdiccional (curva de Laffer).

Nuestras propuestas de **Reforma del Sistema Tributario Subnacional**, se resumen en:

- (i) “Sistema Ideal de Imposición a las Ventas”: la combinación del **IVA Nacional y el IVM Provincial**;
- (ii) La alternativa del **Flat Tax** y su aplicación a nivel provincial para el caso de **Personas Físicas**;
- (iii) La Imposición Patrimonial – Inmobiliario - Bienes Personales y Retenciones – un combo donde confluyen las “políticas públicas equivalentes” (sustitutas y/o complementarias) y que en el caso argentino han conducido al vaciamiento de las bases tributarias subnacionales. **Las dos primeras bases de imposición directas deben volver a las Provincias y la tercera eliminarse.**

Una mayor descentralización permitiría acotar la masa coparticipable. Argentina podría imitar a países como los tres ya citados en los que la masa a coparticipar está limitada a determinados impuestos, con porcentajes acotados de presión tributaria de los mismos, y no a todos los impuestos nacionales (usualmente el Impuesto a los Ingresos y el IVA). En nuestra propuesta, junto con la “batería de impuestos” a reconocer y descentralizar, se limita no obstante la masa a coparticipar ante posibles cambios en las tasas del IVA y de Ganancias, permitiendo el ejercicio de márgenes de autonomía al propio gobierno nacional sin que ello implique modificar la coparticipación con las provincias.⁹⁵ La viabilidad del sistema se puede corroborar mediante simulaciones. Ya lo hemos hecho oportunamente en los años 90.⁹⁶

95. La incidencia que no se podrá evitar, sin embargo, es la posible modificación de la base imponible del impuesto y el efecto Laffer, aunque de mucha menor incidencia que actualmente que cubre la totalidad de lo recaudado.

96. En **Piffano (2005), Nota 5**, se puede consultar ese ejercicio, el que fuera elaborado ante una inquietud y pedido que me formulara el Prof. Richard Bird en 1995 de “ponerle números” a mi propuesta.

El afán actual de los gobernadores por coparticipar todo, responde al reducido espacio tributario propio del que gozan actualmente. Su actitud sería diferente en el caso contrario. Pero, no obstante, nos queda una duda: ¿estarán la mayoría de los gobernadores y representantes provinciales de acuerdo con la mayor descentralización tributaria propuesta? ¿O estarán pensando en un “ejercicio tradicional del reparto del fondo común”?

Nuestra opinión es que las Democracias Representativas modernas, la República y el Federalismo, constituyen una trilogía que no admite ausencias de alguna de esas tres instituciones. La Descentralización y el principio de **accountability** ligado a ellas, no es un aspecto menor de nuestras democracias representativas.

En cuanto a la Propuesta del Nuevo Sistema de Reparto, o la Coparticipación propiamente dicha, los aportes de la teoría positiva de las decisiones públicas y el enfoque de las necesidades fiscales (“**fiscal needs approach**”), debieran ser la guía y base del criterio de reparto coparticipable. Finalmente, imaginar el rol a asignar en estos temas al **nuevo Organismo Fiscal Federal**.

■

Referencias Bibliográficas.

- Piffano, H. (2005): “*Notas sobre Federalismo Fiscal. Enfoques Positivos y Normativos*”, e-Book, Ed. PreBi/SeDiCI - Universidad Nacional de La Plata y Departamento de Economía (UNLP) <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/15911>
- (2007): “Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas – Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas”, Departamento de Economía, UNLP, *Documento de Trabajo Nro. 69*. <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctrab/doc69.pdf>
- (2010): “¿Es posible un Acuerdo Fiscal Federal sustentable sin una Reforma del Sistema Tributario Federal?”, Documento de Trabajo N° 78, Departamento de Economía, UNLP. <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctrab/doc78.pdf>
- (2013a): “La Incidencia de las Políticas Públicas sobre la Actividad Rural, el Escenario Comparado y la Propuesta de Reforma Tributaria”, *Documento de Trabajo N° 96*, Departamento de Economía, UNLP. www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctrab/doc96.pdf
- (2013b): “Análisis Económico del Derecho Tributario”, e-Book editado por Pre-Bi/SeDiCI - Universidad Nacional de La Plata y Departamento de Economía (UNLP). Versión reducida en libro impreso por Editorial Ley “Tratado de Derecho y Economía” (Varios Autores, con Prólogo de Edmund Phelps) (Director J. V. Sola; 2013). <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/27637>
- (2014): “Opciones tributarias de los gobiernos subnacionales en el nuevo escenario federal”, Departamento de Economía, UNLP. Documento de Trabajo Nro. 103, La Plata. <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctrab.php>
- (2016): “Las Decisiones Colectivas, la Teoría de los Juegos y el Ballotage del 2015 en Argentina”, a publicar.