



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



# Finanzas de múltiples niveles de gobierno federalismo fiscal

Vázquez, Hernán R.

2007

Cita APA: Vázquez, H. (2007). Finanzas de múltiples niveles de gobierno federalismo fiscal. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Col. 1502/0455

CATALOGADO

Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas  
Carrera de Especialización en Tributación  
Director: Dr. Juan Carlos Vicchi

**FINANZAS DE MÚLTIPLES NIVELES DE GOBIERNO  
FEDERALISMO FISCAL**

Rep. N. 23211,  
V1F  
Trib. P. 301-



Hernán R. Vázquez  
DNI: 23.123.487

# FINANZAS DE MÚLTIPLES NIVELES DE GOBIERNO. FEDERALISMO FISCAL.

## Introducción.

### I. Atribución de Funciones y recursos a distintos niveles de gobierno.

#### Teoría económica del federalismo fiscal ..... 1

I.1. La función de provisión de bienes y prestación de servicios públicos o función de asignación ..... 1

I.2. La función de redistribución territorial y personal de la renta o función de distribución ..... 4

I.3. La función de estabilización del nivel de actividad económica o función de estabilización ..... 5

### II. Evolución histórica de las relaciones financieras entre la Nación y las Provincias..... 6

II.1. Consideraciones preliminares ..... 6

II.2. Etapa de separación de fuentes tributarias (1853-1890) ..... 7

II.3. La etapa de concurrencia de hecho (1890-1934) ..... 8

II.4. La etapa de la Coparticipación (desde 1935 hasta la actualidad) ..... 8

II.4.1. Primer período (1935-1973) ..... 8

II.4.2. Segundo período (1973-1980). La reforma de 1973. La ley 20.221 ..... 9

II.4.3. Tercer período. La reforma de 1980 ..... 9

II.4.4. Cuarto período (1985-1987). Ausencia del régimen de coparticipación y la discusión de una nueva norma ..... 10

II.4.5. Quinto período (1988-1990) El régimen "transitorio" de distribución de recursos fiscales ..... 10

II.4.6. Sexto período (1990-2000). Las relaciones financieras Nación-Provincias durante la Convertibilidad. Distribución de recursos fiscales y modificaciones en las responsabilidades de gasto ..... 11

II.4.6.1. Acuerdo para la descentralización de servicios. La ley 24.049 ..... 12

II.4.6.2. Acuerdo entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales ..... 13

II.4.6.3. Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ..... 13

II.4.7. Séptimo período (2000-2001). Crisis y final de la Convertibilidad ..... 14

II.4.8. Octavo período. Situación actual ..... 15

### III. Confrontación de los postulados de la teoría económica del federalismo fiscal con la experiencia argentina ..... 16

III.1. La descentralización del gasto público ..... 16

III.2. La distribución de los recursos fiscales ..... 18

III.3. Conclusión ..... 19

### IV. Propuesta para el diseño de un nuevo régimen de transferencias intergubernamentales (Coparticipación)..... 23

IV.1. Determinación del "fondo común" a distribuir ..... 24

IV.2. Múltiples objetivos, múltiples sistemas ..... 24

IV.3. Criterios de reparto del "fondo común" ..... 25

IV.3.1. Distribución primaria ..... 26

IV.3.2. Distribución secundaria ..... 26

IV.3.2.1. Carácter devolutivo del esquema de reparto ..... 27

IV.3.2.2. Carácter redistributivo del esquema de reparto ..... 27

IV.3.2.2.1. Capacidad Fiscal ..... 28

IV.3.2.2.2. Necesidades de Gasto ..... 29

IV.3.2.3. Fórmula propuesta para un prorrateador de carácter redistributivo ..... 32

IV.4. Carácter de las transferencias (condicionales o incondicionales) ..... 33

<b>V. Alternativas de sustitución del Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos.</b>	
<b>Solución propuesta.....</b>	<b>34</b>
V.1. Desarrollos teóricos del Impuesto al Valor Agregado en el orden provincial.....	35
V.1.1. Impuesto a las Ventas Minoristas.....	35
V.1.2. IVA Provincial con criterio de “Origen”.....	36
V.1.2.1. IVA Provincial tipo Origen “puro”.....	36
V.1.2.2. IVA “Origen” modificado.....	36
V.1.3. IVA “destino” pago diferido.....	37
V.1.4. IVA Provincial “Compartido o Dual”.....	37
V.1.4.1. IVA Provincial Compartido o “Barquinho”(Varsano).....	37
V.1.4.2. IVA “Radial” (Schenone) e IVA “Compensatorio” (Mc Lure).....	38
V.1.4.3. IVA Dual de Bird-Gendron.....	39
V.1.5. “VIVAT”. IVA Viable integrado.....	39
V.2. Propuesta de sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sistema de alícuotas adicionales del IVA Nacional o “IVA Complementario Provincial”.....	40

## **VI. RESUMEN**

**Anexo I.** Cuadro sinóptico sobre los criterios propuestos para la elaboración de los Coeficientes de distribución secundaria de la Coparticipación.

**Anexo II.** Régimen de distribución de recursos coparticipables en función de la Capacidad Fiscal y las Necesidades de Gasto. Casos de aplicación.

**Anexo III.** Propuesta alternativa para la elaboración de un Coeficiente de distribución secundaria de la Coparticipación.

**Anexo IV.** Simulación del IVA Compartido o “Mochila” con alícuota niveladora federal.

## INTRODUCCION:

La forma de gobierno federal, desde el punto de vista institucional, supone la existencia de dos o más niveles de gobierno para la conformación del Estado. Los países que adoptaron ese tipo de organización institucional se han visto en la necesidad de establecer esquemas financieros que contemplen sus peculiaridades.

La elaboración del esquema financiero apropiado involucra el tomar decisiones respecto de los gastos y de los recursos públicos. Dicha tarea no es en modo alguno sencilla habida cuenta de que la presencia de varios niveles de gobierno dentro la organización del Estado supone también la coexistencia de potestades decisorias tanto en lo referido a la imposición y recaudación de tributos como a la provisión de bienes y la prestación de servicios públicos. Esa coexistencia de potestades no está exenta de fricciones y requiere, por lo tanto, de esfuerzos de coordinación que permitan que el Estado, en sus distintos niveles, cumpla con sus funciones obteniendo para ello el financiamiento adecuado.

La problemática descripta ha sido objeto de estudio de la Ciencia de las Finanzas Públicas y ha conducido a que se desarrollen una serie de prescripciones acerca de la asignación de potestades a distintos niveles de gobierno, las cuales son aplicables separadamente para los gastos y para los recursos públicos. A dicho conjunto de prescripciones también se lo ha dado en llamar "teoría económica del federalismo fiscal".

En la primera parte del presente trabajo se realiza una reseña de las referidas prescripciones en materia de coordinación de recursos y funciones entre distintos niveles de gobierno y se describe el sustento teórico en que ellas descansan. Se señala también que esas recomendaciones han sido desarrolladas por lo que denominamos convencionalmente teoría tradicional del federalismo fiscal, cuyos postulados han sido posteriormente desafiados por una corriente de la literatura económica que, basada en la denominada teoría de la "elección pública", propicia la aplicación de la denominada "correspondencia fiscal". Los argumentos de dicha corriente también son mencionados y desarrollados en esta parte.

En la segunda parte, se describe y analiza la evolución histórica de las relaciones financieras entre la Nación y las Provincias en la Argentina desde la formación del Estado Nacional en la segunda mitad del siglo XIX hasta la actualidad.

En la tercera parte, se confrontan los postulados enunciados por la teoría económica del federalismo fiscal (tanto la teoría tradicional como aquella que propicia la "correspondencia fiscal") con la experiencia de las finanzas federales de la Argentina. De la confrontación realizada se formulan conclusiones acerca de la capacidad que exhiben las recomendaciones teóricas en materia de federalismo fiscal para explicar y brindar solución a los problemas que presenta la gestión de la hacienda pública tanto de la Nación como de las provincias de la Argentina.

En la cuarta parte, se describen las características que se consideran deseables para un régimen de transferencias desde el gobierno central hacia los gobiernos subnacionales. En particular se formulan dos propuestas para la instrumentación de un nuevo régimen de Coparticipación en la Argentina: una propuesta considerada óptima y una propuesta alternativa de factible concreción práctica en el corto plazo.

En la quinta y última parte se exponen los argumentos teóricos por los cuales se considera aconsejable la sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como fuente de financiación propia de las provincias argentinas. También se enumeran y describen las diversas propuestas que se han formulado para implementar un Impuesto al Valor Agregado (IVA) que funcione a nivel subnacional. A modo de conclusión, se opta por un determinado diseño de IVA provincial a efectos de sustituir al Impuesto sobre los Ingresos Brutos actualmente vigente en las provincias argentinas.

## I. Atribución de Funciones y recursos a distintos niveles de gobierno. Teoría económica del federalismo fiscal:

Para abordar los problemas que plantean las finanzas públicas en un contexto federal, los primeros desarrollos teóricos de Musgrave<sup>1</sup> han adoptado un enfoque metodológico consistente en dividir las múltiples funciones a cargo del Estado en tres grandes vertientes o ramas, cada una de las cuales se corresponde a su vez con los fines que el Estado debe perseguir en su accionar. El propósito de dicha división es el de elaborar recomendaciones generales acerca de qué nivel de gobierno está en mejores condiciones de llevar a cabo cada una de esas funciones. Las tres vertientes o "ramas" en que, según este autor, pueden dividirse las funciones del Estado son las siguientes:

1. La función de provisión de bienes y prestación de servicios públicos o función de asignación.
2. La función de redistribución territorial y personal de la renta o función de distribución.
3. La función de estabilización del nivel de actividad económica o función de estabilización.

### **I.1. La función de provisión de bienes y prestación de servicios públicos o función de asignación:**

Los bienes públicos presentan características que los diferencian de los bienes privados y que son relevantes para el análisis económico. Una de ellas radica en que, mientras para los bienes privados rige la **rivalidad** en el consumo, en el caso de los bienes públicos hay **falta de rivalidad en el consumo** o -dicho de otro modo- existe la posibilidad de su **consumo conjunto**.

La **rivalidad** en el consumo implica que si una persona adquiere un bien, ello impide al mismo tiempo que otras personas lo adquieran (ej. Si una persona adquiere un kilo de arroz, con ello impide que otras personas adquieran ese kilo de arroz). El análisis económico es una disciplina de bienes escasos y de uso alternativo. En economía, la "Teoría del Bienestar" afirma que las personas eligen esos bienes escasos y de uso alternativo en función del ingreso del que disponen -el cual también es escaso y de uso alternativo (restricción presupuestaria)- y en función de sus preferencias por uno u otro bien, tratando de maximizar su satisfacción. En el mercado, los individuos revelan las preferencias por los bienes privados a través del **precio** que están dispuestos a pagar por ellos. Al haber rivalidad en el consumo, si ese **precio** no se paga, el "castigo" es el no tener acceso a la propiedad de ese bien y, por lo tanto el no poder disfrutar de los beneficios que proporciona ese bien en términos de satisfacción de las necesidades. **El sistema de precios, entonces, es lo que permite que los mercados se equilibren, lográndose la máxima eficiencia en el sentido de Pareto.** Ello significa que, en equilibrio, los consumidores elegirán los bienes que, dados sus ingresos disponibles, maximicen su utilidad y los empresarios sabrán, dados los factores con que cuentan, qué bienes producir y producirán lo máximo posible.

Por el contrario, en el caso de los bienes públicos, la **no-rivalidad o el consumo conjunto** supone que el consumo del bien o el derecho al goce de los beneficios que de él se derivan, **no está restringida al pago de un precio**. (ej. Si una persona no paga las tasas municipales igualmente se beneficiará del servicio de alumbrado público). **Cada individuo sabe que la provisión total de esos bienes no se verá afectada por su falta de participación en el financiamiento**, por lo que preferirá actuar como "viajero gratuito" (*free rider*). Dada la característica apuntada, **ningún individuo estaría dispuesto a revelar qué precio querría pagar por ellos**, aún cuando los bienes públicos también formen parte de la "canasta" de bienes de su preferencia, porque ello implicaría ir contra la tendencia del consumidor de lograr, con un ingreso limitado, la máxima utilidad.

Dado que las personas no están dispuestas a revelar sus preferencias por los bienes públicos a través del sistema de precios, la teoría económica se ha preguntado cómo puede lograrse una producción eficiente, que registre las preferencias de las personas, mediante algún otro mecanismo alternativo.

La primera teoría al respecto fue esbozada por Charles Tiebout, quien sostuvo que la solución al problema de la revelación de las preferencias se encontraba en los gobiernos descentralizados. Al formular su teoría, Tiebout distingue entre bienes públicos nacionales y bienes públicos locales. Los bienes públicos locales son aquellos que conservan las características de consumo conjunto y no-rivalidad, pero cuyos beneficios se irradian a un ámbito geográfico determinado dentro de una nación, lo cual posibilita su identificación con grupos localizados (ej. el alumbrado público de la ciudad de Río Cuarto).

Según Tiebout, en el caso de los bienes públicos locales, en ausencia de un sistema de precios, la solución que permite la provisión eficiente de los mismos en el sentido de Pareto (la que mejor registra las preferencias de

<sup>1</sup> Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy. "Hacienda Pública Teórica y Aplicada" (segunda edición), Instituto de Estudios Fiscales, 1986, Capítulo I.

los individuos al mínimo costo) se logra mediante la descentralización de la responsabilidad en su prestación, porque ello permite lo que denominó la “competencia interjurisdiccional”. Así como en competencia perfecta el consumidor recurre al mercado en busca de bienes privados cuyos precios están previamente determinados, ese mismo consumidor recorre las comunidades en donde existe un “precio” que debe pagar por los bienes públicos (los impuestos). De la misma forma en que el consumidor elige una determinada canasta de bienes privados en función de su precio, puede elegir la cantidad y calidad de bienes públicos que quiere recibir en función del impuesto que está dispuesto a pagar. Si no está de acuerdo con la calidad de los bienes públicos que recibe o con su “precio” (los impuestos que paga) puede mudarse al territorio de otra jurisdicción o municipio. A este mecanismo se lo denominó “voto con los pies”. Este proceso de “competencia interjurisdiccional” permitiría promover una prestación de servicios públicos mejor ajustada a las preferencias de los ciudadanos en cada jurisdicción subnacional, al inducir una mayor imputabilidad fiscal (“*accountability*”) por parte de las autoridades locales.

Los desarrollos teóricos posteriores relativizaron las conclusiones formuladas por Tiebout. Joseph Stiglitz concluyó que la propuesta de Tiebout para los bienes públicos no llevaba al óptimo paretiano como el que se obtiene en el sistema de mercado actuando en competencia perfecta porque las personas no tienen suficiente información acerca de la relación costo-beneficio de los servicios de todos los municipios. No obstante ello, Stiglitz consideró que con la provisión descentralizada de determinados bienes públicos locales, se lograban resultados de mayor eficiencia (mejor relación de recursos-resultados) que con la provisión centralizada.

La teoría económica también encontró otras limitaciones en virtud de las cuales la descentralización en la provisión de servicios públicos no conduce a una asignación eficiente de recursos. Ellas son la existencia de economías de escala y de externalidades públicas o “efectos derrame”.

Las economías de escala se refieren a la regla general del análisis económico según la cual ciertos bienes y servicios se producen más económicamente cuando se opera a mayores volúmenes o cantidades (o, dicho en términos técnicos, cuando el costo marginal es inferior al costo medio). Si bien esta regla admite excepciones en el campo de los servicios públicos, ella no deja de tener validez en ciertos casos donde las economías de escala son significativas y se justifica la unificación de servicios de dos o más jurisdicciones y su prestación por un nivel superior de gobierno.

El concepto de “externalidad” o “efecto derrame” es de antigua data y ha sido acuñado por el análisis económico aplicado al sector privado, es decir, aplicado a empresas que producen bienes y servicios y los venden por un precio. En el ámbito privado, dicho efecto implica que las empresas, al experimentar costos o beneficios externos a ellas mismas, reciben información incorrecta del mercado y, al tratar de igualar su ingreso y su costo marginal para maximizar el beneficio, toman decisiones de producción ineficientes. En el ámbito público, aún cuando no existe un análisis de “equimarginalidad” como en el sector privado, el concepto de externalidades públicas o “efectos derrame” es aplicable cuando una jurisdicción transfiere beneficios o costos de los servicios a otras jurisdicciones. Tales transferencias producen una asignación de recursos ineficiente dado que las unidades involucradas infraoptimizan la prestación de servicios públicos<sup>2</sup>. Ejemplos de “derrame” se producen cuando alumnos de una jurisdicción concurren a escuelas de otras jurisdicciones o cuando enfermos de un municipio son atendidos en hospitales gratuitos de comunidades vecinas. En tales casos, ambas unidades políticas infraoptimizan sus recursos. La primera porque debe afrontar costos más altos para educar a niños de jurisdicciones vecinas y la segunda porque especula con que la otra jurisdicción eduque a sus habitantes y altera de manera ineficiente sus asignaciones presupuestarias.

En síntesis, la “teoría económica del federalismo fiscal” propugna que, para alcanzar el mayor grado de eficiencia asignativa, los bienes y servicios públicos deben ser provistos de manera descentralizada por unidades jurisdiccionales de menor alcance geográfico, excepto que en la provisión de dichos bienes y servicios existan economías de escala o “derrames” hacia otras jurisdicciones.

En lo que respecta al financiamiento necesario para la provisión de los bienes y servicios públicos –y siempre considerando la eficiencia paretiana en la asignación de recursos- la teoría económica ha elaborado lo que se dio a conocer como “**teoría de la elección pública**” (*public choice theory*).

Dicha teoría reconoce su origen hacia fines del siglo XIX, en escritos del economista Knut Wicksell. Dado que, contrariamente a lo que ocurre con los bienes privados, las personas no pueden revelar sus preferencias por los bienes públicos a través del mecanismo de precios, la pretensión de este economista consistía en encontrar para el sector público algún mecanismo de asignación de bienes y servicios de similar eficiencia a aquel existente en el sector privado.

<sup>2</sup> Macón, Jorge, “Economía del Sector Público”, Ed. Mc Graw Hill, 2002, Capítulo 8, pág. 153.

El examen desarrollado por Wicksell era de tipo positivo, es decir, tenía connotaciones descriptivas y no valorativas. Según la teoría esbozada, el mecanismo por el cual se toman decisiones eficientes en el sector público –en ausencia del sistema de precios- es a través del voto político. Así como los clientes deciden qué bienes privados se van a ofrecer al pagar un precio por ellos, los ciudadanos eligen los bienes públicos de su preferencia y pagan su costo a través de un mecanismo compulsivo que sustituye al sistema de precios: el **principio del beneficio**. Es decir que se considera apropiado que los beneficiados que deciden qué servicios desean, deben ser los que paguen los impuestos que financien su provisión.

La literatura posterior relativizó algunos postulados de la “teoría de la elección pública” ya que se demostró que un comportamiento político de los ciudadanos, similar a aquél que experimenta el consumidor en el mercado, es imposible. La especulación que realizan los consumidores en el sector privado –de comparar el producto que compran y su calidad con el precio- en el sector público, sólo puede ser efectuada por los políticos. Los políticos especulan a maximizar sus votos, de la misma manera que los consumidores buscan maximizar la utilidad de los bienes que adquieren. Así, cuando establecen un servicio o un subsidio, ganan votos, pero cuando establecen los impuestos necesarios para pagarlos, pierden votos. La idea es que los políticos al actuar como “*homo economicus*” trataran de maximizar sus votos. De tal forma, el hecho de que los políticos deban experimentar las consecuencias políticas de decidir qué servicios brindar, financiándolo con impuestos, es la base de la eficiencia del sector público.

Por lo tanto, si para lograr la mayor eficiencia asignativa, la teoría económica propugna la descentralización de la provisión de bienes y servicios públicos y, por el lado de los recursos, se pretende que los beneficiarios sean quienes financien la provisión de dichos bienes y servicios, resulta coherente –según tal razonamiento- que se favorezca el desarrollo de los sistemas tributarios subnacionales. Por eso se considera conveniente favorecer en mayor medida la financiación tributaria propia de las provincias o estados integrantes de la federación ya que los políticos locales decidirán con cuidado qué servicios van a ofrecer y cómo ofrecerlos porque van a tener que pagar el costo político de financiarlos. A esta exigencia de descentralización del gasto y de los recursos formulada por la teoría económica se la ha dado a conocer como “correspondencia fiscal”.

Existen numerosos desarrollos teóricos posteriores que, basados en los argumentos elaborados por la “teoría de la elección pública”, propician el cumplimiento y observancia de la “correspondencia fiscal” a nivel subnacional. Tales desarrollos ponen el acento en los efectos nocivos que, sobre la eficiencia asignativa, tendrían las transferencias de recursos que realiza el nivel central hacia las unidades subnacionales para financiar sus gastos.

Tales transferencias generan una ruptura del proceso fiscal dado que se genera a nivel subnacional, una brecha entre las decisiones de recaudar y gastar. Ello torna difusa la conexión “*wickselliana*” que permite que el votante exprese la cantidad de bienes públicos que desea, enfrentado a los impuestos que debe pagar. La mencionada separación entre las decisiones de recaudar y gastar generaría una tendencia a la sobreexpansión del sector público porque permite que una parte de los gastos sea financiada por impuestos recaudados en otras jurisdicciones, lo que generaría el efecto de la “ilusión fiscal”, término que pretende expresar la idea de que los votantes de la jurisdicción no llegan a percibir el real costo de los servicios que demandan y que, por lo tanto, ello hará que demanden cantidades que no son las óptimas desde el punto de vista de la eficiencia.

Fruto de la “ilusión fiscal”, la percepción que experimentan los ciudadanos de un menor costo impositivo marginal de los bienes y servicios públicos que reciben produce un efecto que en la literatura económica se denomina “efecto papel cazamoscas” (*flypaper effect*). La literatura económica resulta abundante en enfoques y matices que pretenden explicar y cuantificar dicho efecto pero, en esencia, con ellos se pretende exponer que, **mediante las transferencias federales, se producirá una expansión del gasto público subnacional mayor al que se generaría por un aumento equivalente del ingreso de la comunidad local**<sup>3</sup>. Mediante el “efecto papel cazamoscas” se sugiere también que el mayor gasto subnacional inducido por un aumento de las transferencias federales, se torna luego inflexible a la baja en las fases descendentes del ciclo económico, cuando no se dispone de los mismos recursos recibidos del gobierno central. De tal manera, durante las épocas de mayor restricción, se originan desequilibrios en las cuentas públicas provinciales que derivan en endeudamiento provincial o en demandas de nuevas transferencias.

Los postulados que en la Argentina más radicalmente propician la aplicación de la “correspondencia fiscal”, sugieren aumentar la financiación subnacional en un grado tal que ello implique, en los hechos, la reducción de las transferencias de coparticipación a su mínima expresión<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> “Descentralización fiscal y reforma tributaria federal en Argentina”, Horacio Piffano, Documento N° 27 elaborado para el Consejo Empresario Argentino, Noviembre de 1999, pág. 9.

<sup>4</sup> Avila, Jorge y colaboradores, “Propuesta de Federalismo Fiscal”, Consejo Empresario Argentino, Noviembre de 2000.

Estos postulados, cuyo desarrollo se basa en la literatura emanada de la “teoría de la elección pública” según se describiera anteriormente, sugieren que las provincias y municipalidades que se autofinancian tributariamente en pequeña medida y dependen de las transferencias del gobierno nacional, suelen no experimentar restricciones presupuestarias. Esto propiciaría que las provincias y municipios desarrollen un comportamiento “polizón” (*free rider*) porque contarían con fondos ilimitados de origen nacional. La referencia al comportamiento “polizón” pretende denotar la idea de alguien que utiliza bienes y servicios (escasos por definición) sin pagar su precio. En el caso de las provincias, ello implicaría que prestan bienes y servicios sin cobrar impuestos en igual medida.

## **I.2. La función de redistribución territorial y personal de la renta o función de distribución:**

Las funciones del Estado que se corresponden con esta rama persiguen dos objetivos: el de equiparar la distribución geográfica de la renta para atenuar los desniveles de desarrollo económico existente entre las distintas regiones del país, y el de mejorar la distribución personal del ingreso entre los ciudadanos. Según la teoría normativa que podemos llamar tradicional en materia de federalismo fiscal<sup>5</sup>, las funciones de redistribución deben asignarse principalmente al gobierno nacional.

**Ello se debe a que, en el campo tributario, el objetivo de mejorar la distribución personal del ingreso se consigue en mayor medida con los impuestos directos, personales y de alícuota progresiva, que requieren en general abarcar la totalidad de la capacidad contributiva del sujeto en términos de ingreso o patrimonio.**

Siendo que la eficiencia en la administración de todo tributo comprende la facilidad que tienen las unidades de gobierno de obtener la información que permita detectar, medir y controlar la base imponible del mismo, la teoría del federalismo fiscal postula que se producirán economías de escala en la recaudación y fiscalización y una mayor eficiencia administrativa, cuando el objeto y la base imponible del impuesto en cuestión se desarrolle íntegramente dentro del ámbito o jurisdicción del nivel de gobierno que tenga la potestad para establecerlo<sup>6</sup>.

En concordancia con ello, se entiende que la aplicación y fiscalización de gravámenes directos y personales como los impuestos globales a la renta y al patrimonio de las personas (que consideran los ingresos y el patrimonio de los contribuyentes en todas las jurisdicciones subnacionales) resulta más eficiente cuando es realizada por el gobierno central de la federación dado que es dicho gobierno el que en mejores condiciones se encuentra para obtener la información necesaria para su eficiente control.

La concentración de la fiscalización y recaudación tributaria en el gobierno central se explica también por la importancia que ha cobrado dentro de las estructuras tributarias el Impuesto al Valor Agregado. Este gravamen, por recaer sobre bases tributarias móviles o relativamente móviles<sup>7</sup>, debe administrarse por el nivel central dado que, frente a una diversidad de alícuotas entre jurisdicciones subnacionales, se producirían arbitrajes regionales no deseados por ser éstos fiscalmente inducidos. De tal forma, los consumidores tendrían incentivos para concurrir a jurisdicciones vecinas para adquirir bienes gravados a tasas impositivas menores y las empresas para radicarse en aquellos lugares donde se vean sujetas a una menor presión tributaria, produciéndose una distorsión en los patrones de localización territorial de la actividad económica.

Por otra parte, la existencia de un sistema tributario progresivo a nivel nacional con fines de redistribución de ingresos entre personas, automáticamente servirá también para cumplir con el objetivo de la redistribución de ingresos entre regiones. Ello será así por cuanto las regiones ricas, que están compuestas con una mayor proporción de personas de altos ingresos, contribuirán proporcionalmente más que las regiones pobres que, por tener menor proporción de personas de altos ingresos, contribuirán en menor medida. A nivel de los gobiernos

<sup>5</sup> Un aporte de relevancia a la teoría tradicional del federalismo fiscal lo constituye el formulado por Wallace Oates, quien en su obra “Fiscal Federalism” (1972) escribió: “Cada nivel de gobierno, mas bien que intentar cumplir todas las funciones del sector público, debe hacer lo que puede hacer mejor. El gobierno central acepta una responsabilidad primaria para estabilizar la economía, para conseguir una distribución del ingreso más equitativa y para proveer ciertos servicios públicos que influyen el bienestar de todo el país. Complementando estas operaciones, los niveles menores de gobierno pueden suministrar los bienes que son de interés primario solamente para los residentes de las respectivas jurisdicciones.

<sup>6</sup> Gonzalez Cano, Hugo, “El federalismo fiscal y la descentralización tributaria”, “El Federalismo Fiscal a partir de la Reforma Constitucional”, Capítulo II, Punto II.II.1., pág. 48, Criterios Tributarios, 1994.

<sup>7</sup> Se consideran bases tributarias móviles al capital y su remuneración y relativamente móviles, al valor agregado, ventas a nivel manufacturero o mayorista e ingreso de sociedades (cfr. Piffano, Horacio, “Federalismo Fiscal: una revisión de la literatura sobre la asignación de potestades tributarias”, Universidad de la Plata, 1995, obtenido de [www.aep.org.ar/espa/anales/pdf\\_94](http://www.aep.org.ar/espa/anales/pdf_94)).

locales, el efecto de redistribución territorial de ingresos se bloquea ya que cada gobierno local iguala sus propios recursos con los gastos públicos. En presencia de discrepancias territoriales de niveles de ingreso, la asignación de recursos y gastos en cabeza del gobierno nacional tenderá a generar automáticamente una redistribución territorial. Ello se comprueba suponiendo el caso más simple donde el gasto nacional *per cápita* fuese uniforme en todo el país y la presión tributaria fuese estrictamente proporcional. En tal caso, la operación del gobierno nacional supondrá una redistribución hacia las regiones de más bajos ingresos. En cambio, en el mismo ejemplo (suponiendo presión tributaria proporcional en todo el país), de quedar la potestad tributaria y la recaudación en manos de los gobiernos locales, se observaría que las jurisdicciones de mayores niveles de ingreso podrían solventar un gasto *per capita* mayor que las jurisdicciones de menores niveles de ingreso.

Las teorías más favorables a la descentralización de las potestades fiscales y al estricto cumplimiento de la "correspondencia fiscal" (mencionadas en I.1.) han puesto en duda este postulado teórico. El argumento central de estas teorías es de orden empírico. La experiencia internacional indica que los países de estructura federal más descentralizada poseen sistemas tributarios basados en mayor medida en la imposición directa, estructura ésta acorde con una mayor progresividad en la distribución del ingreso<sup>8</sup>. Precisamente, en los países donde más gravita el impuesto global a la renta de las personas como fuente de recurso tributario, es donde éste tipo de impuesto ha sido asignado en importante proporción a los gobiernos de nivel estadual o municipal. Ejemplo de ello son los países nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Suecia y Noruega) así como Estados Unidos y Suiza. La característica progresiva de los sistemas tributarios descentralizados en los países citados como ejemplo, invalidaría los tradicionales postulados normativos del federalismo en cuanto a las ventajas del centralismo tributario con miras a que el Estado cumpla la función de la rama "redistribución".

Otro argumento que se esgrime para cuestionar la asignación de funciones redistributivas al gobierno central consiste en afirmar que las transferencias de nivelación, que se instrumentan para compensar la diferencia entre la capacidad tributaria y las necesidades de gasto de las diferentes jurisdicciones, al eliminar fiscalmente la incidencia de los diferenciales de costos de los insumos para la provisión de bienes, implicará **ineficiencia paretiana**. Bajo ese enfoque, el pretender igualar las condiciones fiscales significa un intento de borrar las diferencias del mapa económico, alentando decisiones erróneas de localización<sup>9</sup>.

### 1.3 La función de estabilización del nivel de actividad económica o función de estabilización:

Involucra aquellas funciones del Estado que se vinculan con el uso de instrumentos de política económica de tipo fiscal, monetario y cambiario con el fin de influir en variables tales como el nivel de producción, el empleo de mano de obra y de capital, el nivel de precios, etc. La teoría económica tradicional en materia de federalismo fiscal, propicia el asignar al gobierno central la responsabilidad de la política de estabilización. La conveniencia de que sea el gobierno central quien absorba la mayor parte de las fluctuaciones en los ingresos y atempere sus efectos, descansa en variadas razones.

En primer lugar, las herramientas de política macroeconómica a las que más se acude con fines de estabilización, como las monetarias y cambiarias, son normalmente resorte del gobierno central. Esto es, el uso de una moneda única a nivel nacional, implica que la política monetaria deba permanecer centralizada. A su vez, los estrechos vínculos entre la política monetaria y la política fiscal hacen que también sea conveniente la centralización de esta última.

En segundo lugar, a partir del análisis del multiplicador keynesiano del nivel de la demanda agregada, la teoría advierte que, de asignarse la facultad de diseñar políticas anticíclicas a los niveles subnacionales, las mismas serán ineficaces. Ello obedece a varios motivos.

El primer motivo radica en que, dada la menor magnitud relativa de los presupuestos locales considerados aisladamente, cualquier política de estabilización autónoma que los gobiernos subnacionales emprendieran, se enfrentaría con recursos financieros muy reducidos, los cuales impactarían de manera despreciable en las variables macroeconómicas involucradas.

Por su parte, dado el carácter abierto de las economías subnacionales, los efectos económicos de los estímulos fiscales promovidos por los gobiernos locales se derramarían en gran medida a las jurisdicciones vecinas. Ello provocaría, por una parte, que dichos efectos no alcancen los resultados esperados y, por otra parte, que los responsables locales de ejecutar las políticas anticíclicas no tengan incentivos para llevar a cabo una política eficiente dado que deberían enfrentar el costo pleno de las decisiones emprendidas, mientras que los beneficios de las mismas se extenderían a las regiones lindantes.

<sup>8</sup> Piffano Horacio L.P. "La asignación de potestades fiscales en el Federalismo Argentino", Foro de Instituciones Fiscales, Diciembre de 1998, pág. 44, obtenido de [www.infoleg.gov.ar/biblioteca](http://www.infoleg.gov.ar/biblioteca).

<sup>9</sup> Piffano Horacio L.P., obra citada en 3., pág. 25.

Los enfoques teóricos que se muestran proclives a una mayor descentralización de las potestades fiscales, desafían también el postulado normativo bajo análisis, tal como fuera desarrollado por la teoría tradicional del federalismo fiscal. En efecto, dichos enfoques subrayan que el centralismo tributario que implica el asignar las funciones de la “rama estabilización” al gobierno nacional, ha llevado en la práctica a adoptar políticas que han conspirado contra el propio objetivo estabilizador, actuando procíclicamente.

En ese contexto, si se considera que el objetivo del sistema tributario es el de actuar como “estabilizador automático” del nivel de actividad económica, absorbiendo recursos del sector privado en etapas de aumento de la actividad para aplicarlos a dicho sector en épocas de caída, el mecanismo centralizado de transferencias federales desde el gobierno central a los gobiernos subnacionales, dado su carácter “automático” en la remisión de los fondos, se presenta como un instrumento inadecuado para alcanzar ese cometido. Ello por cuanto, a mayor recaudación tributaria, los gobiernos subnacionales recibirán mayores recursos y se generará, en el auge del ciclo económico, un relajamiento de la restricción presupuestaria que permitirá a estos gobiernos expandir su gasto público.

En síntesis, estos enfoques postulan que el resultado procíclico -dado por la existencia de transferencias federales- se produce porque, mientras la asignación de la recaudación tributaria resulta de un mecanismo automático, las decisiones de gasto de los gobiernos son discrecionales y sólo están sujetas a la disponibilidad de fondos.

## **II. Evolución histórica de las relaciones financieras entre la Nación y las Provincias:**

### **II.1. Consideraciones preliminares:**

Para abordar el análisis de la evolución y desarrollo de las relaciones financieras entre la Nación y las Provincias, no puede prescindirse del examen histórico y político de las particularidades que han determinado la conformación del Estado federal tal cual hoy lo conocemos.

A diferencia de otras experiencias federales como la de los Estados Unidos, donde la construcción del Estado surgió de un pacto entre unidades con institucionalidad y marcos legales propios muy avanzados, **el federalismo argentino no fue construido entre unidades iguales relacionadas horizontalmente, sino entre desiguales que debían confrontar verticalmente.**

Los conflictos que se desarrollaron desde la independencia hasta la batalla de Pavón, hacia 1860, y los veinte años transcurridos hasta la consolidación del Estado Nacional, hicieron que la República Argentina como tal, recién quede configurada con la incorporación de la Provincia de Buenos Aires al resto de las provincias que formaban la Confederación. La Provincia de Buenos Aires contaba con los fondos de su aduana, que era la única fuente significativa de recursos fiscales que existía en el territorio (prácticamente el 90 % de las rentas públicas provenía de ese recurso).

Antes de la batalla de Pavón, la población del resto de las provincias excluida Buenos Aires no excedía los 550.000 habitantes y en la mayoría de ellas la tierra era de propiedad fiscal y la agricultura no se había consolidado como fuente de riqueza. En ese marco, resulta fácil inferir que el sistema rentístico de la Confederación, sin el concurso de la Provincia de Buenos Aires y su renta aduanera, era prácticamente inexistente. La recaudación de tributos era exigua y se dilataba en el tiempo todo intento de introducir una moneda uniforme y crear un sistema crediticio. La economía de la Confederación no era lo suficientemente dinámica como para solventar la construcción del aparato institucional de la nueva organización nacional. La comparación de los presupuestos de gastos de la Confederación y del Estado de Buenos Aires en 1857, da una idea del tamaño de sus respectivas finanzas: la Confederación Argentina contaba con un presupuesto de 47 millones de pesos, mientras que el presupuesto del Estado de Buenos Aires ascendía a los 92 millones de pesos.

Como afirma Oszlak <sup>10</sup>:

*“Mas allá del hecho de las armas y la derrota militar, Pavón demostró la inviabilidad de la Confederación como Estado Nacional. (...) sin Buenos Aires, la Confederación hubiera continuado siendo un conglomerado acéfalo; pero con Buenos Aires, el gobierno nacional difícilmente podría haberle impuesto una política que contrariara sus poderosos intereses.”*

<sup>10</sup> Oszlak, Oscar, “La formación del Estado Argentino”, citado por Carlos Raimundi y Mariano Tilli en “La relación fiscal entre la Nación y las Provincias”, Cuadernos de Política Fiscal N° 1, Centro de Estudios Nuevo Milenio, pág. 2.

La creación del Estado Nacional en su forma moderna hacia la segunda mitad del siglo XIX, constituyó una necesidad para las provincias, pero la debilidad institucional y económica de las mismas hizo que debieran someterse a la forma de federalismo que impuso la Provincia de Buenos Aires. Este federalismo les garantizó sus propias rentas y nacionalizó los recursos aduaneros, que eran los más importantes, pero no se creó ningún mecanismo de distribución regional de los recursos, lo cual originó un mecanismo de **centralización tributaria**.

La matriz institucional presente en la configuración del Estado argentino se sustentaba en el reconocimiento de una hegemonía que era a la vez de orden política y económica.

En lo político, la formación del Estado Nacional descansaba en el reconocimiento de la hegemonía de Buenos Aires por parte del interior. En lo económico, descansaba en la prevalencia de un modelo de desarrollo agroexportador con núcleo en los grandes centros urbanos, que ungió a Buenos Aires como un centro consumidor y exportador de un mercado único nacional.

Esta particular configuración del federalismo que acabamos de describir, lo convierte en lo que se ha dado en llamar un "federalismo centralista".

El análisis histórico del federalismo y las relaciones financieras entabladas desde el origen mismo del Estado Nacional, hacen aconsejable mantener cierta prudencia a la hora de realizar comparaciones entre la experiencia del federalismo fiscal en la Argentina respecto a otras federaciones. El diagnóstico de los problemas actuales de las relaciones financieras entre la Nación, las provincias y los Municipios en la Argentina y la propuesta de las soluciones más adecuadas, debe realizarse primordialmente teniendo en cuenta la perspectiva histórica, porque gran parte de los problemas y debilidades de tales relaciones tienen su origen en los acontecimientos políticos, sociales y económicos que precedieron a la formación del Estado Nacional hacia 1880 y continúan presentes en nuestros días.

Hecha esta aclaración preliminar, podemos decir que, desde un punto de vista histórico, la relación financiera entre la Nación y las provincias reconoce la existencia de tres etapas principales:<sup>11</sup> la etapa de la separación de fuentes tributarias, la etapa de concurrencia de hecho y la etapa de la coparticipación. Esta última etapa a su vez, la he dividido con fines didácticos en ocho períodos<sup>12</sup>.

## II.2. Etapa de separación de fuentes tributarias (1853-1890):

En lo que respecta a la distribución de los poderes tributarios entre los distintos niveles de gobierno, los impuestos sobre el Comercio exterior eran recaudados por la Nación y los Impuestos Internos, de tipo indirecto, eran recaudados por las Provincias y por la Nación en los Territorios Nacionales y en la Capital Federal. Teniendo en cuenta la importancia de los recursos de la Aduana del Puerto de Buenos Aires, esto significó una fuerte concentración de ingresos fiscales en el gobierno central. Hacia 1890, prácticamente el 90% de los recursos del gobierno nacional provenían de los tributos al comercio exterior.

Desde el punto de vista de la asignación de recursos, la característica saliente de este período fue que cada provincia debía ajustar sus gastos a su restricción presupuestaria. El único mecanismo existente de transferencias verticales desde el nivel central a los sub-nacionales —de escasa significación cuantitativa en el período— fue el previsto en el actual artículo 75 inciso 9) de la Constitución Nacional, que establece como función del Gobierno Nacional "acordar subsidios del Tesoro Nacional a las Provincias".

El resultado del esquema vigente en este período fue el que predice la literatura sobre federalismo fiscal en escenarios de descentralización, cuando existen disparidades territoriales y no se instituyen mecanismos de transferencias de fondos entre niveles de gobierno:

- El Gobierno Nacional era mucho más importante que los gobiernos provinciales ya que disponía de las fuentes de financiamiento más importantes (los tributos de la Aduana). Las Provincias y Municipalidades representaban, en este período, menos de un tercio del gasto público total.

<sup>11</sup> La clasificación de las etapas fue obtenida de Priesman, Jorge, "La coparticipación de impuestos: del federalismo fiscal al centralismo menemista, Centro de Estudios para el Cambio Estructural. Serie de Estudios N° 5. Octubre de 1992.

<sup>12</sup> La división de la tercera y última etapa en ocho períodos es una elaboración propia. Para desarrollar el presente punto me he basado en: Cetrángolo, Oscar y Jiménez, Juan Pablo, "El Conflicto en torno a las relaciones financieras entre la Nación y las Provincias. Primera y Segunda parte", Centro de Estudios para el Cambio Estructural, Informes N° 9 y N° 10, Septiembre de 1995 y Abril de 1996 y Porto, Alberto, "Etapas de la Coparticipación Federal de Impuestos", Documento de Federalismo Fiscal N° 2, Universidad Nacional de La Plata, Mayo 2003.

- Se produjo una gran disparidad de oportunidades en cuanto al acceso a la provisión de bienes públicos por parte de habitantes de las provincias “ricas” respecto de las “pobres”. Las provincias “ricas” podían financiar niveles de gasto público por habitante mucho más altos que las provincias “pobres”.

### **II.3. La etapa de concurrencia de hecho (1890-1934):**

La crisis de 1890 marcó un punto de inflexión en la relación fiscal entre el Gobierno Nacional y las provincias. Hasta esa fecha, más de las tres cuartas partes de los ingresos tributarios tenían su origen en los tributos al comercio exterior, controlados por la Nación. La crisis del sector externo en 1890, con la consecuente caída de la recaudación de los tributos al comercio exterior, condujo a la creación, en 1891, de impuestos al consumo e impuestos internos nacionales los cuales, con el tiempo, pasaron a tener una importancia cada vez mayor. Del 4% del total de recursos en 1892, los impuestos internos nacionales alcanzaron, hacia el año 1900, al 24%.

La introducción de los impuestos internos bajo la órbita de la Nación originó un debate doctrinario y jurisprudencial acerca de las facultades de imposición del gobierno nacional. Ese debate se saldó al determinarse que las provincias y la Nación podían aplicar impuestos indirectos de manera concurrente. En consecuencia, en esta etapa, los impuestos internos instituidos por la Nación asumieron dos características: coexistieron con aquellos establecidos por las provincias y rigieron por tiempo determinado, ya que se aprobaban por un año con la posibilidad de su renovación. La posibilidad de renovación hizo que los impuestos internos nacionales fueran prorrogados en su vigencia hasta su unificación con los impuestos internos provinciales en 1935.

### **II.4. La etapa de la Coparticipación (desde 1935 hasta la actualidad):**

#### **II.4.1. Primer período (1935-1973)**

El alto grado de dependencia del sector externo hizo que, nuevamente, una crisis del mismo, esta vez en 1930, produjera un importante impacto en las finanzas públicas de nuestro país. Los ingresos del Estado Nacional, que continuaban significativamente vinculados a los ingresos aduaneros, cayeron un 32% entre 1930 y 1932. Ello tornó imperioso obtener fuentes alternativas de financiamiento. Para ello, se recurrió a la creación de nuevos impuestos: el Impuesto a las Transacciones (1931) y el Impuesto a los Réditos (1932). La recaudación inicial de los nuevos impuestos solo compensó parcialmente la brusca caída de los gravámenes sobre el Comercio Exterior.

El primer régimen de coparticipación de impuestos en nuestro país tuvo su origen en la coyuntura crítica antes descripta. En 1934 el Congreso Nacional sancionó las leyes 12.139, 12.143 y 12.147 con vigencia a partir del 1° de enero de 1935.

La ley 12.139 ordenó y unificó los Impuestos Internos ya existentes en el orden nacional y derogó los tributos similares que venían recaudando las provincias en concurrencia con la Nación.

La ley 12.143 transformó el Impuesto a las Transacciones, creado en 1931, en Impuesto a las Ventas.

La ley 12.147 prorrogó el Impuesto a los Réditos creado en 1932.

Con la sanción de estas tres leyes, al concentrarse la recaudación bajo la órbita del Gobierno Nacional, se tornó necesario instituir un régimen de distribución de los impuestos respectivos entre la Nación, las provincias y la Capital Federal. La distribución de los impuestos internos se hacía necesaria debido a la derogación de los impuestos similares que hasta ese momento recaudaban las provincias, quienes de otro modo, se verían privadas de su principal fuente de financiamiento. La distribución de los nuevos Impuestos a los Réditos y a las Ventas se justificaba como compensación a las provincias por el uso exclusivo que de esas fuentes tributarias hacía la Nación, siendo que la Constitución Nacional le asignaba potestades tributarias concurrentes a la Nación y las provincias.

La distribución de la recaudación de los nuevos impuestos creados (a los Réditos y a las Ventas) entre la Nación, por un lado y las Provincias y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires por otro, (distribución primaria) se fijó en un 82,5% para la Nación y un 17,5% para las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires. A su vez, la distribución entre las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires (distribución secundaria) se estableció en función de cuatro parámetros: 30% por población, 30% por gastos provinciales (presupuestados para 1934), 30% de acuerdo a los recursos totales percibidos por cada provincia cada año inmediato anterior y 10% de acuerdo con la recaudación de cada impuesto a distribuir (a los Réditos y a las Ventas), dentro de la jurisdicción de cada provincia.

Estas características dan cuenta de un régimen de coparticipación de características devolutivas, en el que prevalecen en el reparto las provincias que más aportan a la masa a coparticipar, es decir aquellas con mayor población y desarrollo relativo. Otra característica saliente del sistema de distribución interjurisdiccional de recursos en esta etapa, era que, por razones históricas, coexistían varios regímenes de coparticipación, cada uno de los cuales comprendía distintos grupos de gravámenes a distribuir.

En la segunda mitad de la década de 1940 y en los años cincuenta se fue configurando el régimen de coparticipación que rigió hasta 1973. Este conservó esencialmente las características devolutivas antes apuntadas, pero introdujo la novedad de la incorporación de nuevos tributos dentro de la masa a distribuir como el Impuesto a las Ganancias Eventuales, el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios y el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.

#### **II.4.2. Segundo período (1973-1980). La reforma de 1973. La ley 20.221:**

Las características salientes de la ley 20.221 pueden esbozarse utilizando los propios términos oficiales, ya que se trató de una reforma que explícitamente formulaba los objetivos propuestos y explicaba los instrumentos utilizados.

En primer lugar, se incluyen dentro de única masa a distribuir, a la totalidad de los impuestos nacionales, excluidos los tributos sobre el comercio exterior y aquellos cuyo producido tenga algún tipo de asignación específica.

En segundo lugar, con relación al mecanismo de distribución primaria, se estipuló un coeficiente **igual para la Nación y para las provincias**, que ascendía al 48,5% del total recaudado por los impuestos coparticipados. Dicho porcentaje asignado a las provincias era el más alto desde la instauración del régimen de coparticipación hasta ese momento.

En tercer lugar, se creó un Fondo de Desarrollo Regional financiado con el 3% del total recaudado. Este Fondo venía a dar continuidad al antiguo régimen del Fondo de Integración Territorial creado en 1968 (Ley 17.678). Dicho fondo tenía por objeto el financiar "inversiones en trabajos públicos de interés provincial o regional destinados a la formación de la infraestructura requerida para el desarrollo del país."

En cuarto lugar, los coeficientes de reparto secundario estipulados por esta ley resultaban de la combinación de tres criterios: el 65% de los recursos se repartían de acuerdo con la población de cada distrito, el 25% de acuerdo con la brecha de desarrollo entre las regiones y el 10% restante según la dispersión de la población.

Respecto del prorrateador "brecha de desarrollo", se determinaban aportes proporcionales en términos per cápita. Se entendía como brecha de desarrollo a la diferencia entre el nivel igual a 100 (para Capital Federal y Provincia de Buenos Aires) y la Provincia en cuestión. Para el cálculo del nivel de desarrollo y la brecha se utilizaban los indicadores "calidad de vivienda", "automóviles por habitante" y "grado de educación".

De lo expuesto, puede concluirse que el esquema establecido en 1973 fue novedoso en dos sentidos:

- i) por estar constituido por un sistema único de distribución de impuestos coparticipados y;
- ii) por el establecimiento de coeficientes de reparto secundario donde se contemplan con cierta importancia criterios redistributivos para compensar la debilidad de las bases tributarias provinciales y la incompatibilidad entre las responsabilidades de gasto y los ingresos de las provincias.

#### **II.4.3. Tercer período. La reforma de 1980.**

La reforma tributaria implementada en 1980 significó una importante modificación al régimen de coparticipación vigente. El sesgo de las reformas implementadas en esta etapa no solo inauguró un nuevo ciclo en las relaciones financieras entre el gobierno nacional y las provincias, sino que ha determinado la trayectoria de dichas relaciones desde entonces hasta el presente.

Pese a que, al igual que en etapas anteriores, las exigencias de la coyuntura macroeconómica continuaron siendo un factor determinante de las reformas implementadas, en esta etapa aparece un factor adicional: la presión de la crisis previsional.

En aquel entonces, el programa de estabilización que estaba llevando a cabo el gobierno se basaba en la fijación de una pauta de incrementos del tipo de cambio menor a los aumentos de los precios domésticos, denominada "tablita cambiaria". El plan presentaba serios inconvenientes para la competitividad de los sectores

que desarrollaban actividades comerciables con el exterior, vinculados con la distorsión de los precios relativos (en especial con el costo laboral medido en términos de divisas). En respuesta a estos inconvenientes macroeconómicos, la reforma de 1980 consistió, básicamente, en la eliminación de 20 puntos porcentuales de carga sobre la nómina salarial que correspondía a las contribuciones patronales destinadas al sistema jubilatorio (15%) y al Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI) y el reemplazo por el incremento de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado y la ampliación de su base.

El gobierno sostenía que la mayor recaudación que se podría lograr mediante la reforma del IVA sería equivalente a la pérdida de recursos por la reducción de las cargas sobre los salarios. Teniendo en cuenta que el IVA formaba parte de la masa coparticipable, para poder hacer frente a la sustitución del financiamiento del sistema previsional, el gobierno nacional debió reformar el régimen de coparticipación. Se determinó que los fondos necesarios para atender las erogaciones del sistema de previsión social y del FONAVI serían deducidos de la masa coparticipable a distribuir, configurándose lo que se denomina la "pre-coparticipación".

En ese contexto, al mantenerse constante el valor de los fondos destinados al sistema jubilatorio y al FONAVI y reducirse la masa coparticipable, el coeficiente efectivo de coparticipación a las provincias cayó de manera considerable. La coparticipación efectiva cayó del 48,5% de los recursos en el período 1973-1979 al 26,8% en 1982 y al 21,4% en 1983.

El fracaso de estas reformas determinó una fuerte crisis de financiamiento de las provincias, no solo por la notable merma de la masa coparticipable descrita en el párrafo anterior, sino por un factor adicional: el incremento de sus gastos como consecuencia del proceso de descentralización de servicios (fundamentalmente de la educación primaria) operado en 1978. Este proceso de descentralización de servicios no se vio acompañado por una consecuente transferencia de recursos para financiar su provisión.

El cuadro de situación descrito se agravó por la caída de los recursos recaudados por la Nación y por las Provincias a partir de 1982, originado en la reducción del nivel de actividad económica. Los efectos de dicha caída de los recursos se manifestaron en forma intensa, producto de la fuerte dependencia del sistema tributario de gravámenes indirectos, altamente sensibles a los cambios en el ciclo económico.

La desarticulación del régimen de coparticipación creado en 1973 y las crecientes necesidades financieras de las provincias fruto de la descentralización de funciones hicieron que, paulatinamente, las transferencias automáticas establecidas por la ley fueran sustituidas por aportes discrecionales del Tesoro Nacional a las Provincias. Estos aportes crecieron en forma vertiginosa, llegando a superar cuantitativamente lo transferido vía coparticipación en 1983 y 1984.

#### **II.4.4. Cuarto período (1985-1987). Ausencia del régimen de coparticipación y la discusión de una nueva norma:**

A partir de fines de 1984 se produjo el fin de la vigencia previsto para el régimen de coparticipación que se había instaurado por la ley 20.221, que había regido las relaciones financieras entre la Nación y las provincias desde 1973. Este vacío normativo creaba un nuevo conflicto para el gobierno nacional, el cual se hallaba abocado a ordenar las cuentas fiscales y estabilizar la economía.

Pese a las negociaciones llevadas a cabo entre el gobierno nacional y las provincias entre 1984 y 1987, no logró regularizarse la situación. El resultado final de esta puja estuvo determinado por la débil posición negociadora de un gobierno que, si bien contaba con mayoría en la Cámara de Diputados, estaba en minoría en el Senado y contaba como aliados a pocos gobiernos provinciales.

En marzo de 1986, la Nación y las provincias habían firmado el "Convenio financiero de distribución de recursos federales a las provincias". En ese acuerdo se estipuló que el gobierno destinaría en 1986 a las provincias un monto equivalente a la anualización de lo transferido en el segundo semestre de 1985, fijándose también la correspondiente distribución secundaria. Este acuerdo tuvo una duración efímera pues ya en el segundo semestre de 1986 se produjeron nuevas demandas provinciales relacionadas con el ajuste por inflación y el aumento de la recaudación operado ese año. Durante 1987 la situación se tornó aún más desfavorable para el gobierno nacional debido a la pérdida sufrida en el sustento popular, que hizo que las negociaciones se deslizaran a favor de los gobiernos provinciales, que estaban mayoritariamente en manos de la oposición.

#### **II.4.5. Quinto período (1988-1990). El régimen "transitorio" de distribución de recursos fiscales:**

La discusión fue superada en 1988 con la sanción de la ley 23.548, que instituyó un régimen "transitorio" de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias. La nueva norma introdujo cambios de importancia respecto al régimen anterior de la ley 20.221 en los siguientes aspectos:

- El porcentaje de distribución primaria resulta el más alto desde el año 1935, fecha en que se instituyó el primer régimen de coparticipación. El monto recaudado por los gravámenes que conformaban la masa a distribuir debía repartirse de la siguiente manera: 42,34% a la Nación, 54,66% al conjunto de provincias, 2% para el recupero del nivel relativo de las provincias de Buenos Aires, Chubut, Neuquen y Santa Cruz y el 1% para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional a las provincias.
- Se acordó que la masa de fondos a coparticipar estaría integrada por todos los tributos existentes a la fecha de sanción de la ley (7 de enero de 1988) o a crearse posteriormente, con la excepción de los derechos sobre el comercio exterior y de aquellos impuestos con asignación específica vigentes en 1988. En este sentido, la novedad más importante fue la inclusión del gravamen sobre los combustibles líquidos dentro de la masa a distribuir.
- Se puso un límite máximo a las transferencias discrecionales de la Nación a las Provincias al fijarse el monto máximo a repartir mediante aportes del Tesoro Nacional. Se estipuló que dicho monto no podía superar el 1% de la masa coparticipable.
- Se dispuso un límite mínimo a los fondos que recibirían las provincias por coparticipación, equivalente al 34% de la recaudación de los recursos tributarios nacionales de la Administración Central, ya sea que éstos tuvieran el carácter de coparticipables o no lo tuvieran.
- Con relación al reparto secundario, la principal diferencia con el régimen de la ley 20.221 fue el **abandono de todo criterio explícito para la definición de los coeficientes de distribución. Mientras que en la ley 20.221 el reparto secundario resultaba de tres criterios claramente definidos (población, “brecha de desarrollo” y dispersión de población), los coeficientes de la ley 23.548 se basaban en las distribuciones efectivas realizadas durante el período 1984-1987.** En dicho período no existía norma alguna que rigiera la coparticipación y, lo que es peor, el reparto se realizaba de acuerdo con el poder de negociación de los gobiernos y los legisladores de las diferentes jurisdicciones. Dada la distribución del poder político en el Congreso Nacional en ese momento, sesgado en las dos Cámaras hacia las provincias con menor población, los coeficientes de reparto secundario beneficiaron a ciertas jurisdicciones en detrimento de otras, pero sin obedecer a parámetros objetivos ni justificables. Si comparamos la situación de las provincias en 1988 respecto a la de 1973 se puede observar que sólo la provincia de Córdoba obtuvo un aumento de su coeficiente de distribución superior al promedio provincial (16,82%). Corrientes, Mendoza y Santa Fé registraron un crecimiento inferior al promedio y Buenos Aires y Chubut registraron una disminución en su participación. El resto de las jurisdicciones fueron beneficiadas con incrementos superiores al promedio, destacándose Formosa y Catamarca que recibieron incrementos que superaron en un 65% los coeficientes de reparto secundario asignados por la ley 20.221.

Ya desde el inicio de la vigencia de la ley 23.548, la evolución de la recaudación tributaria se vio fuertemente afectada por la situación económica global. **Mas aún, una característica central de esta etapa y de las siguientes radica en que la gravedad del escenario macroeconómico (y su impacto sobre los equilibrios fiscales) ha influido, en mucho mayor medida que en etapas anteriores, en la determinación de los cambios en el sistema tributario, involucrando aspectos referidos tanto al diseño del esquema de recaudación como al de reparto de tributos.**

A lo largo de los períodos hiperinflacionarios de los últimos años de la década de 1980 y principios de la década de 1990, la recaudación tributaria recibió el impacto de la caída en el nivel de actividad económica, de la falta de un sistema de precios relativamente estable y de la desaparición del crédito al sector privado, factores que sirvieron como estímulo al incumplimiento fiscal como forma de financiarse con recursos públicos.

Tanto con los planes de estabilización que se sucedieron desde fines de 1989, como con el advenimiento del Plan de Convertibilidad en los primeros años de la década de 1990, se produjo una importante simplificación de la estructura tributaria. Bajo esta concepción, se pretendía centrar la recaudación sobre muy pocos impuestos (en especial el IVA) para facilitar la administración y reducir alícuotas con el objeto de lograr una mayor y más eficiente recaudación. Las medidas más importantes ensayadas en este sentido fueron: la ampliación de la base del IVA (disponiéndose una generalización más amplia que la establecida en 1980), la eliminación de gravámenes sobre las exportaciones, la modificación del impuesto sobre los combustibles fijándose una menor carga sobre el sector, la eliminación de impuestos menores y, finalmente, la reducción de la imposición sobre la nómina salarial.

**II.4.6. Sexto período (1990-2000). Las relaciones financieras Nación-Provincias durante la Convertibilidad. Distribución de recursos fiscales y modificaciones en las responsabilidades de gasto:**

Con la instrumentación del Plan de Convertibilidad se dieron ciertas condiciones que posibilitaron un rápido crecimiento de la recaudación. En un contexto macroeconómico caracterizado por bajas tasas de inflación y crecimiento de la actividad y el consumo, fue posible un aumento de los recursos tributarios, en especial del IVA. Entre 1990 y 1993 los recursos tributarios nacionales crecieron desde el 12,4% del PBI al 16,2% del PBI y los recursos totales pasaron del 14,7% al 19,6% del PBI.

Tal como se afirmara en el punto anterior, el Plan de Convertibilidad continuó con una tendencia iniciada con los planes de estabilización que lo precedieron: la simplificación del sistema tributario entendida como la concentración del grueso de la recaudación en unos pocos impuestos. La estructura resultante determinó una clara prevalencia de dos gravámenes: IVA y Ganancias. Estos pasan de representar un 26,7% de los recursos percibidos por la DGI y Aduana en 1989 a un 70,7% en 1993 y a un 83% en 1995. Esa concentración de recursos, que según la ley vigente eran coparticipables con las provincias, desató una puja por el destino de los fondos y condujo a que la Nación buscara mecanismos para burlar la legislación. En ese marco, **pese a que la recaudación de IVA y Ganancias registró un incremento del 152% entre 1991 y 1995, las transferencias por coparticipación se mantuvieron constantes**. La participación de los recursos efectivamente asignados a las provincias sobre el total de los recursos de la Nación cayó del 65% al 54% en esos mismos años. En cambio, los recursos de asignación específica crecieron un 122%.

Estos cambios en el reparto efectivo de los recursos coparticipables fueron instrumentados mediante múltiples "remiendos" a la legislación vigente -la ley 23.548-, y tuvieron como motivación excluyente la decisión del gobierno nacional de modificar en su favor las relaciones financieras con las provincias y municipios.

La reforma al régimen previsional implementada en 1994 redundó en exigencias presupuestarias de diferentes magnitudes y temporalidades. En tanto el antiguo sistema jubilatorio estaba centrado en la lógica del reparto, la reforma instrumentada por la ley 24.241, al instituir un régimen de capitalización, hizo que los aportantes que optaron por dicho régimen dejaran de contribuir con ello al financiamiento de los beneficios que se otorgaban a los jubilados y pensionados del viejo régimen de reparto. Mientras que en la década de 1970 el sistema previsional se financiaba centralmente con recursos derivados de aportes destinados específicamente a ese sistema, para fines de la década de 1990, el desfinanciamiento hizo que cerca del 70% del gasto previsional fuese financiado con fuentes diferentes de las derivadas de dichos aportes (especialmente provenientes de recursos antes coparticipados).

Como consecuencia del mencionado desfinanciamiento, muchas de las reformas a la distribución de recursos coparticipables que se sucedieron en este período reconocen su origen en la necesidad del gobierno nacional de allegar fondos adicionales para afrontar los pagos del sistema previsional, cuyas prestaciones estaban mayoritariamente a su cargo.

Si bien reformas como la descrita reconocen como antecedente la realizada en 1988, cuando se crearon impuestos internos para financiar el pago de pasividades, en esa oportunidad los recursos afectados al sistema previsional surgían de **nuevos tributos** que se creaban y que no formaban parte de la masa coparticipable. A partir de 1991, en cambio, el Poder Ejecutivo Nacional promovió importantes reformas a impuestos específicos **ya existentes**, cuyo producido hubiera de otro modo debido integrar la masa de fondos coparticipables a las provincias.

El listado de tributos que en lugar de ser coparticipados se destinaron a la previsión social a partir de las reformas impulsadas en 1991 son los siguientes:

- El 11% del Impuesto al Valor Agregado;
- El 100% del Impuesto sobre los Bienes Personales;
- El 20% del Impuesto a las Ganancias (de este impuesto ya se derivaba el 10% al "Fondo de Reparación histórica del conurbano bonaerense", el 4% a otras provincias y el 2% al Tesoro Nacional);

A partir de 1992 se sucedieron también otra serie de reformas originadas en la intención del gobierno nacional de modificar en su favor la relación financiera con las provincias. Dichas reformas afectaron fundamentalmente la distribución primaria de recursos y se instrumentaron a través de tres acuerdos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales, según se analiza seguidamente.

#### **II.4.6.1. Acuerdo para la descentralización de servicios. La Ley 24.049:**

Esta reforma marcó, por un lado, el inicio de una modalidad especial de cambiar globalmente el coeficiente de distribución primaria establecido en la ley 23.548 y, por otro lado, guardó una fuerte semejanza con reformas instrumentadas en el pasado. En efecto, la transferencia de funciones del nivel central a los gobiernos

subnacionales tiene como antecedente la descentralización de la educación primaria dispuesta en 1978, bajo circunstancias macrofiscales similares a las existentes al promoverse las reformas bajo análisis, en 1991.

A fines de 1991 el gobierno nacional dispuso la transferencia a las provincias y a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires de la administración y financiamiento de los servicios educativos que aún quedaban en manos del Ministerio de Cultura y Educación de la Nación (fundamentalmente secundarios), del Consejo Nacional de Educación Técnica (CONET), de algunos hospitales y de programas sociales.

Puede inferirse que la mencionada transferencia, dada la oportunidad y modalidad en que se hizo efectiva, obedeció a consideraciones predominantemente fiscales más que a preocupaciones en torno a una más eficiente prestación de servicios educativos o sanitarios.

Algunos de los hechos que sirven como indicio de la motivación fiscal de la transferencia de servicios sociales a las provincias son los siguientes:

- En primera instancia, se intentó instrumentarla mediante la Ley de Presupuesto de la Administración Nacional correspondiente a 1992. Ante la resistencia de algunos gobiernos provinciales y legisladores, el gobierno nacional fue facultado mediante una ley especial (Ley N° 24.049) a realizar esa transferencia. Ambas normas legales contenían claras referencias a la modificación de la relación financiera entre la Nación y las provincias.
- La Ley de Presupuesto de 1992 justificó la estrategia de transferir los servicios sociales en función de una circunstancia coyuntural como lo fue el incremento de los ingresos fiscales de las provincias, el cual había sido fruto de la aplicación del programa de estabilización al que se había dado inicio ese mismo año, en marzo de 1991.
- En el diseño financiero de la transferencia de la enseñanza media a la órbita provincial previsto en la ley 24.049, se adoptó un mecanismo transitorio y contingente, supeditado a la modificación de la ley de coparticipación federal, que nunca se produjo.
- No se previeron asignaciones específicas adicionales para atender el financiamiento de los servicios transferidos, ni se diseñaron mecanismos compensatorios con anterioridad a las transferencias. Las transferencias fiscales estuvieron guiadas por una lógica independiente de las necesidades que imponían la provisión y atención de los servicios sociales asignados a las provincias.

#### **II.4.6.2. Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales:**

En virtud de este acuerdo, suscripto el 12 de Agosto de 1992, las provincias cedieron el 15% de la masa coparticipada al Tesoro Nacional y, a cambio de ello, el gobierno nacional se comprometió a transferir a aquellas una cantidad mínima de recursos (725 millones de pesos mensuales). Además, se decidió separar la suma fija de 43,8 millones de pesos mensuales de la masa coparticipada con destino a un "Fondo para Desequilibrios Fiscales" que se destinaba a casi la totalidad de las provincias. Las proporciones prefijadas en el Acuerdo eran distintas a las establecidas por la ley 23.548, alterándose de esta forma también el reparto secundario de recursos fiscales. Las partes firmantes del Acuerdo también pusieron un límite del 10% al incremento de sus gastos corrientes de 1993 con relación a los de 1992, incluyendo los servicios transferidos.

Si bien el Acuerdo giró sobre la idea de que el 15% que se detraía de la masa de recursos coparticipados financiaría al sistema previsional, la redacción de la norma es sumamente ambigua, dado que la misma establece que los recursos cedidos serían destinados a "atender el pago de las obligaciones previsionales nacionales y otros gastos operativos que resulten necesarios."

#### **II.4.6.3. Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento:**

Este Pacto, firmado el 12 de agosto de 1993, tuvo como primer objetivo la prórroga de los aspectos centrales acordados en el Acuerdo firmado un año antes. Adicionalmente, este Pacto tuvo como segundo objetivo el consensuar los lineamientos básicos sobre los que debían instrumentarse las reformas tributarias en la Nación y, fundamentalmente, en las provincias.

En lo que respecta al segundo de los objetivos mencionados, según surge de los términos del Pacto, las reformas tributarias debían orientarse hacia la conformación de un sistema tributario más eficiente (en términos de asignación de recursos), tratando de lograr mejoras en la competitividad de los sectores productivos. El gobierno nacional se comprometió a eliminar el impuesto sobre los Activos (cuyo producido se destinaba a financiar el sistema educativo), reducir las retenciones en el IVA y las contribuciones patronales. Con respecto a los gobiernos provinciales, se estableció una severa restricción a su potencial tributario dado que éstos se comprometieron a derogar el impuesto de sellos para operaciones financieras y de seguros, los impuestos

provinciales específicos sobre transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica y servicios sanitarios, los impuestos provinciales sobre intereses, débitos bancarios y sobre nómina salarial, la eliminación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para transacciones intermedias (excepto para la venta de hidrocarburos), compensándola con el aumento de alícuota para consumos finales o el diseño de un nuevo impuesto provincial sobre bienes y servicios que no afecte la competitividad de los sectores productivos.

Esta reforma tributaria que el gobierno nacional trata de inducir en las finanzas provinciales tiene como objetivo la mejora en la competitividad de sectores que desarrollan actividades o productos comerciables con el exterior, en sintonía con los objetivos de política macroeconómica trazados por dicho gobierno. En efecto, bajo el funcionamiento del programa de convertibilidad, la necesidad de corregir los precios relativos de la economía (dada la existencia de un tipo de cambio fijo) se llevó a cabo instando a las provincias a relegar una parte de sus propios recursos tributarios. De esa forma, puede decirse que, con reformas de este tipo, se volvió a alterar la relación financiera entre la Nación y las Provincias, pero esta vez transfiriendo a las segundas una función que hasta ese momento la teoría económica consideraba reservada a la primera: la función de estabilización de precios.

La situación fiscal comenzó a deteriorarse algo antes del shock externo provocado por la devaluación mexicana ("efecto Tequila") y la consiguiente recesión. A mediados de 1994, el resultado fiscal comenzó a sentir los efectos negativos de la reforma previsional y la reducción de impuestos sobre la nómina salarial. Frente a la crisis, el gobierno nacional debió tomar medidas de emergencia consistentes en la búsqueda de ingresos extraordinarios. En marzo de 1995, el gobierno nacional logró la aprobación de un aumento en la alícuota del IVA de 3 puntos que sería afectado exclusivamente al Tesoro Nacional.

Una vez sorteada la crisis provocada por el "efecto Tequila", el comportamiento fiscal continuó siendo procíclico y se produjo un acelerado deterioro entre los años 1997 y 1999.

En cuanto a la situación financiera de las provincias consideradas en su conjunto, éstas lograron una mejora circunstancial en sus cuentas fiscales hasta alcanzar una situación equilibrada en 1997 y el único superávit primario de la década (equivalente al 0,3% del PBI). Ello fue obtenido merced a un incremento importante de los recursos fiscales tanto nacionales como provinciales, regalías e ingresos extraordinarios por privatizaciones.

Los persistentes desequilibrios de las finanzas provinciales (como se dijo, solo circunstancialmente interrumpidos en 1997) provocaron la emergencia de situaciones críticas en materia de financiamiento. Debido a los efectos del plan de estabilización y a las políticas macroeconómicas implementadas, los gobiernos provinciales se vieron imposibilitados de licuar sus pasivos con el crecimiento del nivel de precios y tampoco pudieron recurrir a los bancos provinciales dado que éstos habían perdido su capacidad para financiar los déficit del sector público fruto de la reorganización experimentada en los mismos. El Banco Central restringió los redescuentos a los bancos provinciales y, en muchos casos, éstos fueron privatizados hacia mediados de la década de 1990.

Esta situación de desequilibrio en las finanzas provinciales coincidió con una situación de liquidez en los mercados de crédito, que facilitó a las provincias el acceso a fuentes financieras internas y externas. La mecánica de endeudamiento fomentada desde la Nación y utilizada por las provincias desde principios de la década de 1990, usando las transferencias de coparticipación como garantía, incentivó un creciente aumento del endeudamiento provincial y significó una fuerte restricción a la provisión de bienes y servicios sociales por parte de las provincias al modificar su proceso presupuestario. A medida que el endeudamiento crecía, las provincias fueron perdiendo autonomía para fijar prioridades presupuestarias mes a mes, ya que el pago de los servicios de la deuda pública –al detraerse de las sumas coparticipadas– se efectuaba en forma automática y debía encontrarse financiamiento adicional para afrontar los gastos de funcionamiento de cada período. Esta restricción contribuyó a que se desvirtuara el rol del presupuesto como herramienta de política económica.

#### **II.4.7. Séptimo período (2000-2001). Crisis y final de la Convertibilidad:**

Como resultado de los factores apuntados, el déficit sin privatizaciones del consolidado de provincias pasó de 1.350 a 4.630 millones de pesos entre 1997 y 1999 y el stock de deuda (sin incluir la flotante) alcanzó los 16.565 millones de dólares, equivalentes al 68% del total de ingresos corrientes del sector público provincial.

El 6 de diciembre de 1999 se firmó el "Compromiso Federal" entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales, el cual determinó la transferencia de la Nación a las Provincias de una suma fija para el año 2000 y un promedio trianual (con un piso mensual de \$ 1.364 millones) para el año 2001. Más tarde, en noviembre de 2000, se firmó otro "Compromiso Federal", en el marco de un nuevo programa conocido como "blindaje". Este nuevo acuerdo reemplazó los promedios móviles pactados en el "Compromiso" del año anterior, reemplazándolos por sumas fijas hasta la sanción de una nueva ley de coparticipación.

A partir de principios de 2000, buena parte de las provincias que presentaban las condiciones más críticas en materia de endeudamiento fue asistida por el gobierno nacional, merced a un programa creado en el marco del mencionado "Compromiso Federal" entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales. Mediante este programa, el gobierno nacional, a través del Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial, negoció condiciones de financiamiento más beneficiosas para las provincias que aceptaran el cumplimiento de determinadas metas de comportamiento fiscal. El programa obligaba a las provincias a arreglar su situación fiscal a cambio de asegurarle el financiamiento para cada vencimiento. Ello significaba que la provincia que cumplía con las metas tenía asegurado el pago en término de salarios, favoreciendo la situación socio-política de cada jurisdicción.

Como resultado de las diferentes iniciativas, el déficit fiscal pasó de 4.631 millones de pesos en 1999 a 3.302 millones de pesos en el año 2000. La mejora se explica principalmente por el lado del gasto primario, que experimentó una caída impulsada, básicamente, por una baja en el gasto de capital. Por el lado de los recursos tanto nacionales como provinciales, los mismos observaron una caída.

La situación macroeconómica y fiscal sufrió un fuerte deterioro a partir de mediados de 2001. Las dificultades del gobierno nacional para lograr financiamiento lo obligaron a implantar un programa consistente en asegurar el equilibrio fiscal mes a mes mediante una estricta regla de caja ("déficit cero"). Como parte del mismo programa, se negoció con las provincias una "Segunda Addenda" al "Compromiso Federal" de noviembre de 2000, que establecía una reducción en las transferencias de la Nación a las provincias del orden del 13%. Esto, sumado a la fuerte caída de los ingresos provinciales, llevó a que las provincias presenten serias dificultades para cumplir con sus obligaciones y, en varias jurisdicciones, reaparecieron importantes atrasos en el pago de los salarios. Adicionalmente, se extendió rápidamente la práctica de pago de obligaciones en bonos, proliferando una gran cantidad de medios de pago.

El 27 de febrero de 2002, luego de la salida de la convertibilidad, el gobierno nacional cerró una nueva negociación con los gobiernos subnacionales que abarcaba aspectos vinculados con las transferencias de recursos a las provincias, meta de déficit y renegociación de la deuda. Los compromisos básicos que se alcanzaron fueron los siguientes:

- Se abandonó la suma fija de transferencias y se la reemplazó por los coeficientes establecidos en la legislación vigente—de la ley 23.548— más el 30% del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios.
- Se renegociaron las deudas provinciales con el objeto de convertirla en deuda en pesos según la paridad de US\$ 1=\$1,4, con una tasa máxima del 4% y ajuste por precios (CER) desde la fecha de pesificación. La nueva deuda se pactó a 16 años de plazo con tres de gracia para los vencimientos de capital.
- El gobierno nacional se comprometió a tomar las acciones conducentes para que los servicios de la deuda reprogramada, más los de la deuda proveniente de los préstamos de privatización de bancos provinciales, no supere el 15% de los recursos coparticipados.
- Las provincias se comprometieron a reducir en un 60% su déficit fiscal y se establecieron limitaciones al endeudamiento provincial.

#### II.4.8. Octavo período. Situación actual:

El tipo de ajuste que sobrevino a la salida del régimen de convertibilidad ha permitido una situación de solvencia económica que se explica fundamentalmente por el ajuste fiscal de precios relativos. Dicho ajuste ha implicado un importante incremento de recursos junto con una reducción del valor real de las erogaciones del sector público. Al igual que ocurrió en otras etapas de la evolución histórica antes descritas, las medidas macroeconómicas adoptadas en respuesta a las crisis externas **han implicado un nuevo cambio en el sistema tributario, que comprende modificaciones en los tipos de tributos recaudados y en el reparto de los mismos. En ese marco, han adquirido relevancia los derechos a la exportación, los cuales generan un ingreso al gobierno nacional cercano al 2,5% del PBI que no se coparticipa a las provincias.**

Adicionalmente, la situación fiscal y financiera de las provincias se ha visto beneficiada durante los años que siguieron a la crisis por la reducción de los servicios de la deuda, al asumir la Nación la negociación de parte de la deuda provincial a partir del acuerdo federal de febrero de 2002.

Pese a que con la recuperación económica las relaciones financieras entre la Nación y las Provincias han presentado un reducido grado de conflictividad, los problemas estructurales que presentan dichas relaciones no se han solucionado y plantean interrogantes sobre su desarrollo futuro. El financiamiento del sistema previsional, la presión de la deuda contraída sobre las finanzas públicas nacionales y provinciales y la recomposición de los salarios del sector público dada la descentralización operada en las responsabilidades de gasto, generan incertidumbre acerca de la posibilidad de consolidar una situación fiscal sostenible en el mediano plazo.

### **III. Confrontación de los postulados de la teoría económica del federalismo fiscal con la experiencia argentina:**

Cuando analizamos las dificultades que presenta la gestión de la hacienda pública en un contexto federal podemos decir que, como bien afirma Piffano<sup>13</sup>, la clasificación que realiza Musgrave de las funciones del Estado según los objetivos perseguidos (asignación de recursos, redistribución y estabilización), si bien es útil, constituye una aproximación didáctica al tema porque la realidad se presenta más compleja. En efecto, toda decisión fiscal implica al mismo tiempo una modificación asignativa, distributiva y de nivel de actividad económica. Por ello, el asignar una función del Estado a un determinado nivel de gobierno teniendo en mira un determinado objetivo puede al mismo tiempo conspirar contra la consecución de otro. Por ejemplo, el optar por el gasto público federal con fines de estabilización o de redistribución puede acarrear ineficiencias cuando lo que se considera es la asignación de recursos.

**Indudablemente nos hallamos frente a un conflicto de objetivos. Ello implica que la centralización o descentralización que en materia de funciones y recursos del Estado se propicia en cada caso, depende de la relativa ponderación de los aspectos asignativos, de estabilización y de redistribución de quien realiza el análisis.**

#### **III.1. La descentralización del gasto público:**

Independientemente del juicio de valor que supone el priorizar un determinado aspecto por sobre otro, existe un consenso generalizado en la teoría que indica que, para solucionar satisfactoriamente los problemas que plantea la organización de las finanzas públicas entre distintos niveles gubernamentales, debe decidirse en primer lugar cuáles son las funciones y gastos a cumplir por cada nivel de gobierno para luego definir cuales serán los recursos fiscales necesarios para solventarlos.

Este postulado teórico, que ha alcanzado virtualmente el rango de principio de organización de las finanzas públicas, descansa en dos razones. La primera razón radica en que –tal como se expusiera en I.1.– es con la descentralización de la gestión y provisión de servicios públicos donde se conjetura que se habrán de obtener ganancias de eficiencia. La segunda razón se funda en que, como los gobiernos subnacionales tienen acceso a bases tributarias más acotadas que el gobierno federal, resulta más factible financiar los servicios transferidos cuidando el balance fiscal de ambos niveles de gobierno. Ello permite que el nivel central vaya cediendo los fondos ubicados en su propio presupuesto, los que se aplican a los servicios cuya provisión puede ser hecha de manera descentralizada.

**En la Argentina, el proceso de descentralización instrumentado a fines de la década de los años setenta y a principios de la de los noventa contravino el mencionado principio teórico de organización de las finanzas públicas.**

En el caso argentino, según se afirmara precedentemente en II.1., la estructura económica e institucional presente en la consolidación del Estado nacional a partir de 1880, ha ejercido una influencia decisiva en la modalidad que adoptó el desarrollo de la economía argentina desde entonces. La formación de un modelo sustentado principalmente en la exportación de productos primarios, con eje en Buenos Aires como principal centro del comercio y del consumo, ha generado que la Argentina sea un país compuesto por veinticuatro jurisdicciones con marcadas desigualdades en cuanto a su nivel de desarrollo productivo y social. Algunas cifras que sirven para ilustrar esta situación son las siguientes:

- De acuerdo con estimaciones de la Oficina de la CEPAL en Buenos Aires<sup>14</sup>, el 60 % del Producto Bruto Interno (el “PBI”) se concentra en tan sólo dos jurisdicciones (la Ciudad de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires) y alcanza el 80% del total en cinco (las dos mencionadas más Córdoba, Santa Fé y Mendoza). En el otro extremo, nueve provincias con estructuras productivas menos desarrolladas no alcanzan a representar en conjunto el 7% del PBI.
- Según información económica disponible para el año 2000, más del 65% de las exportaciones totales corresponde a producción originada en sólo tres provincias mientras que más de la mitad de las jurisdicciones tiene una integración comercial muy limitada, lo que pone de manifiesto las agudas dificultades competitivas de su estructura productiva.

<sup>13</sup> Piffano, Horacio L.P., obra citada en 3, pág. 23.

<sup>14</sup> Cetrángolo, Oscar y Jiménez, Juan Pablo, “Las relaciones entre niveles de gobierno en Argentina”, Revista de la CEPAL N° 84. Diciembre de 2004, pág. 124.

- En el mismo año 2000, las quinientas empresas más grandes del país concentran más del 85% de su inversión en sólo siete de las veinticuatro jurisdicciones, mientras que seis jurisdicciones sólo alcanzaron a atraer el 1,9% de la inversión. Esas diferencias serían aún más grandes si se excluyen del análisis las inversiones realizadas por empresas privatizadas de servicios públicos que debían cumplir con compromisos contractuales de aseguramiento de la cobertura nacional.
- El 75% de los saldos de los préstamos en pesos otorgados por el sistema financiero se concentra en sólo dos jurisdicciones, mientras que el 0,5% se distribuía entre ocho provincias.
- El empleo formal estable en las ocho jurisdicciones más rezagadas (Jujuy, Misiones, San Juan, Corrientes, Chaco, Formosa, La Rioja y Santiago del Estero) no alcanza al 20% del total del empleo. En dichas jurisdicciones, la inversión pública realizada entre 1998 y 2000 era varias veces superior a la inversión privada de cierta envergadura<sup>15</sup>.
- Las ocho provincias mencionadas, donde habita el 16% de la población total, dan cuenta sólo del 4,3% de las exportaciones, han recibido menos del 3,5% de las inversiones privadas del panel de quinientas empresas nacionales y transnacionales no financieras líderes, concentran más del 31% de la deuda pública provincial y tenían, en el año 2000, un nivel de déficit público provincial promedio cercano al 10%.

El proceso de descentralización abarcó el gasto en educación (a través de la transferencia de establecimientos de educación primaria y de escuelas secundarias) y en salud (a través de la transferencia de hospitales y otros centros de salud) pero, desde la Nación, no se previeron transferencias de recursos específicas para atender el financiamiento de los servicios que se descentralizaban ni se diseñaron mecanismos compensatorios con anterioridad a las transferencias.

Si tenemos en cuenta el contexto macrofiscal y la forma en que se produjo el proceso de descentralización del gasto, podemos conjeturar que dicho proceso no consistió en realidad en un rediseño de las políticas sanitaria y educativa que intentara mejorar la eficiencia en la producción y la equidad en su cobertura. Por el contrario, fue la decisión de forzar cambios en el financiamiento de la salud y la educación por parte del gobierno nacional, la que indujo posteriores modificaciones en su provisión y acceso a la población.

**La peculiar forma que adoptó el proceso, en un escenario provincial como el que se describiera más arriba, signado por la existencia de fuertes brechas de desarrollo regional, no ha hecho otra cosa que consolidar las inequidades preexistentes dado que la provisión y calidad de los servicios transferidos (en especial la salud y la educación) ha resultado excesivamente dependiente de la disponibilidad de recursos fiscales y económicos de las diferentes jurisdicciones.** De esa forma, la política de descentralización instrumentada ha derivado en serios costos en materia de "cohesión social". Tanto en el campo sanitario como en el educativo, la descentralización implementada sin una instancia de coordinación desde el nivel central, permitió una heterogeneidad de conductas a nivel provincial y municipal que respondió a la configuración previa de cada sistema, a la política sectorial adoptada por cada gobierno, al grado de desarrollo económico-social y productivo y a la capacidad de financiamiento de cada jurisdicción.

La situación descrita en materia de educación y salud puede corroborarse con indicadores como el de calidad educativa para el año 2000 y el de mortalidad infantil para el período 1998-2000<sup>16</sup> respectivamente.

En materia educativa se puede comprobar la gran dispersión de resultados entre provincias. Con un promedio que osciló entre el 60 y 67% para las pruebas de lengua y matemática de los alumnos de séptimo grado de la escuela primaria y quinto año de la secundaria, la jurisdicción con mejores resultados fue la Ciudad de Buenos Aires, cuyos alumnos lograron responder correctamente entre el 70 y el 75% de las preguntas formuladas. En el otro extremo, los alumnos de La Rioja y Catamarca apenas tuvieron entre un 45 y 55% de respuestas correctas. En materia de mortalidad infantil, la tasa nacional de 18 por mil<sup>17</sup> resulta de promediar situaciones provinciales que van del 10 al 27 por mil.

<sup>15</sup> Cetrángolo, Oscar y Gatto, Francisco, "Descentralización fiscal en Argentina: restricciones impuestas por un proceso mal orientado". Documento elaborado para el seminario "Desarrollo local y regional: hacia la construcción de territorios competitivos e innovadores" organizado por el ILPES y el Gobierno de Pichincha, realizado en Quito, Ecuador entre el 10 y 12 de julio de 2002, pág. 3.

<sup>16</sup> Cetrángolo, Oscar, Jiménez, Juan Pablo y otros, "Las finanzas públicas provinciales: situación actual y perspectivas", Serie "Estudios y perspectivas" N° 12, Oficina de la CEPAL en Buenos Aires, Diciembre de 2002, pág. 61 y 62. Los datos sobre calidad educativa fueron elaborados por los autores en base a información del IDECE y los datos sobre mortalidad infantil en base a información del Ministerio de Salud.

<sup>17</sup> La tasa mide la cantidad de muertes por cada mil nacidos vivos.

Analizando conjuntamente los indicadores presentados se puede observar que la Ciudad de Buenos Aires presenta los mejores indicadores de calidad educativa y mortalidad infantil. Le siguen La Pampa, Santa Fé, Mendoza y Córdoba. Luego, un grupo de provincias entre las que se encuentran Santa Cruz, Río Negro, Buenos Aires, Chubut, Entre Ríos y San Luis presentan indicadores cercanos al promedio nacional. Los peores indicadores de evaluación educativa y las más altas tasas de mortalidad infantil se presentan en un grupo de provincias de menor desarrollo relativo: Chaco, Corrientes, Formosa, Jujuy, Catamarca y La Rioja.

**Estos indicadores dan cuenta de la disparidad en la provisión pública de salud y educación entre regiones y de la estrecha relación entre los indicadores de calidad de ese gasto social y el nivel de desarrollo económico relativo de las diferentes jurisdicciones.**

### III.2. La distribución de los recursos fiscales:

El carácter eminentemente primario de la producción de la Argentina ha hecho que el desarrollo de su economía sea dependiente de factores exógenos, como la evolución de los precios internacionales de las materias primas que el país exporta. Esa evolución es determinada a su vez por las vicisitudes de la coyuntura internacional, las cuales han producido en la Argentina recurrentes situaciones de crisis del sector externo.

Ello puede apreciarse a partir del cotejo de la evolución histórica de las relaciones financieras entre la Nación y las provincias, tal como se relatara a lo largo del punto II. **La evolución histórica invariablemente refleja que, cada situación de crisis del sector externo, ha desencadenado cambios de envergadura en las circunstancias macroeconómicas que han afectado tanto el nivel como la estructura de los recursos tributarios. Ello ha generado a su vez importantes fluctuaciones en las transferencias de recursos desde la Nación a las provincias y en la recaudación de cada una de éstas.**

En materia fiscal, las pujas entre la Nación y las provincias en torno al reparto de los recursos tributarios alcanzaron central protagonismo durante la década de 1990, cuando las sucesivas medidas adoptadas por el gobierno nacional fueron provocando la erosión del coeficiente efectivo de distribución primaria destinado a las provincias.

Puede señalarse que dos son los factores principales que han coadyuvado para que se alteren de esa forma los coeficientes de reparto entre la Nación y las provincias y para que no pueda lograrse un régimen estable de reparto de fondos.

En primer lugar, los factores macroeconómicos -y su impacto en los equilibrios fiscales- generaron la necesidad de adoptar medidas de emergencia y modificaciones en las capacidades recaudadoras de las diferentes jurisdicciones. Las medidas de emergencia adoptadas hicieron que las transferencias totales a las provincias desde 1992 se mantuvieran constantes, con independencia de los cambios en la recaudación total. En lo que respecta a las modificaciones en la capacidad recaudadora de los gobiernos provinciales, recuérdese que el Pacto Fiscal de 1992 significó una merma a su potencial tributario dado que éstos se comprometieron a derogar diversos impuestos que estaban bajo su órbita.

El segundo factor fue la creciente necesidad por parte de la Nación de allegar fondos para el sistema previsional, el cual se hallaba a su cargo. Se hacían necesarias fuentes adicionales de financiamiento para compensar la caída en la recaudación que se produjo como consecuencia de la reforma a ese sistema implementada en 1994 y de la reducción de impuestos sobre la nómina salarial que el gobierno nacional había decidido con el objeto de mejorar la competitividad de la economía en un esquema de tipo de cambio fijo. Ello implicó que el incremento operado en la recaudación de tributos por parte de la DGI a partir de 1996 (los cuales en principio eran coparticipables según la ley 23.548), no se transfiriera a las provincias. **Como consecuencia de ello puede decirse que, aún hoy, tanto las provincias como los municipios cofinancian al sistema previsional.** Para tener una idea de cómo la demanda de financiamiento del sistema de pensiones y la reducción de impuestos sobre la nómina salarial afectó a los gobiernos provinciales, basta mencionar que el financiamiento del sistema previsional por parte de estos impuestos cayó del 71 al 31% entre 1994 (año en que se realizó la reforma previsional) y 2001, correspondiendo el financiamiento adicional fundamentalmente a recursos coparticipados<sup>18</sup>.

Los procesos de cambio en la estructura fiscal del país y las tendencias predominantes en materia de descentralización del gasto público han determinado que el gobierno nacional haya concentrado sus erogaciones en la provisión social, salud para la tercera edad y los servicios de la deuda; las provincias a su vez

<sup>18</sup> Cetrángolo, Oscar, Jiménez, Juan Pablo y otros, obra citada en 16, pág. 17.

lo hicieron en educación, salud, vivienda, seguridad y los municipios en diferentes servicios urbanos. El gasto de capital también se ha concentrado mayoritariamente en la esfera provincial.

**En síntesis, podría argumentarse que la Nación tiene centrado su presupuesto en la atención de los problemas del pasado (en general, derechos de la población adquiridos y de difícil reformulación) mientras que las provincias lo destinan en actividades más vinculadas con el futuro, en especial aquellas vinculadas con la formación de capital humano (salud, educación y también infraestructura).**

### III.3. Conclusión:

Los procesos de descentralización de funciones y reasignación de responsabilidades que se sucedieron durante las últimas tres décadas tienen su correlato en el debate teórico que centra su atención en la necesidad de hacer más eficiente la asignación de recursos a través del presupuesto público.

En virtud de los postulados teóricos originados en los escritos de Wicksell y en los aportes de la teoría de la "elección pública", se entiende que cuanto más cerca de los beneficiarios se ubique la provisión de los bienes y servicios públicos y su financiamiento, más eficiente será la asignación de los recursos ya que la definición del gasto se adaptará más a las preferencias locales y la comunidad local tendrá mayores posibilidades de control del destino de los fondos públicos. Ello supone que los costos y beneficios de esa provisión se limiten al espacio geográfico donde se define la política y que la comunidad local tenga mecanismos institucionales para manifestar sus preferencias y hacer valer sus derechos de control y fiscalización de la actividad estatal.

En base a dichos postulados teóricos, se ha argumentado que el proceso de descentralización de funciones operado en la Argentina no ha sido exitoso debido a que no se ha descentralizado en la misma medida las capacidades recaudatorias, contrariándose el principio de "correspondencia fiscal".

Sin embargo, en países como la Argentina, donde se observa en el conjunto de provincias un amplio abanico de situaciones desiguales respecto a su desarrollo productivo y significativas disparidades entre los recursos y las necesidades en muchas de ellas ("desequilibrio fiscal vertical"), la aplicación estricta de un modelo que procure la simultánea descentralización de gastos e ingresos y elimine o reduzca las transferencias, no necesariamente es el más conducente para incorporar las ventajas que se le atribuyen (eficiencia en la asignación de recursos, participación e integración de la comunidad, control de los servicios ofrecidos, imputabilidad de la actividad estatal - "accountability"-).

Asimismo, considero que los postulados más radicales que propician la aplicación de la teoría de la "elección pública" y de la "correspondencia fiscal" deberían matizarse en vista de que los beneficios que tal propuesta conllevaría en materia asignativa imponen en ciertos casos un costo muy elevado en términos de equidad.

Las consideraciones precedentemente formuladas, se fundan en las circunstancias que se enumeran a continuación:

1º) No caben dudas de que resulta un objetivo plausible y deseable para las finanzas públicas el aumentar el nivel de "responsabilidad fiscal" por parte de todas las provincias que componen la federación argentina, haciendo que las mismas ejerzan el mayor control posible sobre sus ingresos como un medio para promover la transparencia e imputabilidad fiscal. **Sin embargo, como bien afirma el Profesor Richard Bird<sup>19</sup>, para alcanzar dicho objetivo no resulta imprescindible –como sugiere la teoría de la "correspondencia fiscal"– eliminar las transferencias federales o el "desequilibrio fiscal vertical".** La propuesta de establecer una nítida separación entre fuentes de ingresos provinciales y federales haciendo que cada gobierno provincial se maneje con impuestos determinados y administrados en forma independiente (esto es "que cada uno se maneje por su cuenta") tampoco asegura *per se* una mayor imputabilidad fiscal.

Según este autor, **es perfectamente posible asegurar dicha imputabilidad aun en países con un grado de desequilibrio fiscal vertical significativo y sin ningún tipo de separación de ingresos porque lo que realmente importa es la imputabilidad fiscal en el margen.** En ese aspecto, Bird puntualiza que *"la imputabilidad en el margen no está de ninguna manera relacionada con el grado de dependencia de las transferencias o de separación de las fuentes de ingresos."*

La imputabilidad fiscal puede lograrse a través de mecanismos que permitan fijar una clara conexión entre los aumentos y reducciones del gasto provincial y las variaciones de impuestos que acompañan a dichas modificaciones del gasto. Ello puede lograrse, por ejemplo, mediante un sistema de transferencias federales

<sup>19</sup> Bird, Richard. Comentarios sobre el libro "Propuesta de Federalismo Fiscal", Consejo Empresario Argentino, Noviembre de 2000, pág. 146.

correctamente diseñado, que sea neutral con respecto a cambios en los ingresos provinciales y mediante un mecanismo impositivo de alícuotas adicionales (“piggybacking”) que permita que los legisladores provinciales asuman la responsabilidad de fijar alícuotas propias sobre algunas importantes fuentes de ingresos fiscales.

**Lo que se pretende resaltar en este punto es que resulta improbable que la eliminación o reducción de las transferencias federales garantice una mayor imputabilidad fiscal.** Por el contrario, en un país como la Argentina, donde las bases tributarias distan mucho de estar distribuidas de manera homogénea entre las diferentes jurisdicciones, tal medida, además de resultar inocua para promover la imputabilidad fiscal, impondría asimismo serias restricciones en materia de provisión equitativa de bienes y servicios públicos.

2º) La ventaja que se predica de un modelo descentralizado, en cuanto a que permite a cada jurisdicción definir una provisión de bienes y servicios públicos mejor ajustada a las preferencias y al control de la comunidad local, no parece reflejarse en la realidad de las finanzas públicas provinciales de la Argentina. **Por el contrario, el distinto nivel de desarrollo económico relativo de las distintas jurisdicciones hace que la posibilidad de alcanzar una razonable autonomía fiscal y financiera por parte de muchas provincias se vea seriamente restringida. Ello ocurre porque el volumen de recursos que cada jurisdicción puede destinar al financiamiento de sus erogaciones no depende necesariamente de decisiones autónomas.**

Para medir el grado de autonomía del que dispone cada provincia para financiar sus actividades públicas y afectar la asignación de recursos en su territorio, Cetrángolo y Jiménez<sup>20</sup> centran su atención en cuatro indicadores principales:

- i. Grado de dependencia de recursos recaudados por el gobierno nacional:  
La suma de recursos coparticipados y otras transferencias denota la dependencia de los recursos transferidos. Ello hace referencia al diferente nivel de desarrollo y, a su vez, muestra la mayor o menor capacidad de una jurisdicción para financiar sus políticas. Las jurisdicciones con mayor desarrollo productivo (Ciudad de Buenos Aires, Provincia de Buenos Aires, Córdoba, Santa Fé y Mendoza) y las patagónicas son las que presentan mayor autonomía.
- ii. Grado de afectación de los recursos coparticipables como garantía del endeudamiento:  
Tal como se relató al analizar la evolución histórica de las relaciones financieras entre la Nación y las provincias, desde mediados de la década del noventa las provincias contrajeron deudas (en especial con el sistema financiero) utilizando sus recursos coparticipados como garantía. Ello les ha restringido notablemente el margen de maniobra fiscal porque, durante dicha década, los recursos coparticipados se destinaron automática y prioritariamente a cancelar la deuda contraída. Si bien este es un indicador elocuente de la situación fiscal durante la década de 1990 y principios de la del 2000, a partir del default y los acuerdos con la Nación tendientes a reestructurar las deudas provinciales, deja de ser un indicador relevante para predecir la situación fiscal futura.
- iii. Participación de ingresos por regalías:  
Las provincias patagónicas, Mendoza y Salta reciben importantes recursos provenientes de las regalías sobre la extracción de combustibles.
- iv. Incidencia de los tributos provinciales sobre la asignación de recursos:  
Puede establecerse que los impuestos inmobiliarios, sobre las patentes automotrices y todo otro tributo sobre la riqueza, tendrá un efecto sobre la asignación de recursos mucho menos significativo que los tributos sobre los ingresos brutos y sellos. El primero de éstos, al ser un impuesto acumulativo que grava “en cascada” a las diferentes etapas de producción tiene efectos más importantes en materia de distorsión en la asignación de recursos.

Como resultado de los indicadores presentados, los autores formulan una clasificación de las provincias argentinas en seis grupos, según su estructura de ingresos:

- a) De autonomía casi absoluta de ingresos y bajo impacto de la estructura tributaria sobre la asignación de recursos: en este grupo se ubica exclusivamente la Ciudad de Buenos Aires.
- b) De gran autonomía de ingresos y regular impacto de la estructura tributaria sobre la asignación de recursos: incluye las provincias de Córdoba, Santa Fé, Buenos Aires y La Pampa.
- c) De ingresos relativamente autónomos y regular impacto de la estructura tributaria sobre la asignación de recursos: en este grupo se encuentran dos provincias patagónicas –Neuquén y Santa Cruz- en cuya estructura de ingresos adquiere un gran peso aquel proveniente de regalías. También en este grupo se encuentra Mendoza.
- d) De escasa autonomía de ingresos y regular impacto de la estructura tributaria sobre la asignación de recursos: en este grupo se incluyen tres provincias con escasa autonomía –Entre Ríos, San Luis y Salta- y tres

<sup>20</sup> Cetrángolo, Oscar y Jiménez, Juan Pablo, “Apreciaciones sobre el federalismo fiscal en la Argentina durante la Convertibilidad”, XV Seminario Regional de Política Fiscal organizado por la CEPAL en Santiago de Chile, 27 al 30 de enero de 2003, pág. 21.

provincias patagónicas –Tierra del Fuego, Chubut y Río Negro- con alta dependencia de las regalías de hidrocarburos, todas ellas con cierto peso de impuestos distorsivos en su reducida capacidad tributaria propia.

e) De elevada dependencia de los ingresos y significativo impacto de la estructura tributaria sobre la asignación de recursos: incluye a las provincias de Corrientes, Chaco, Santiago del Estero, Misiones, San Juan, Tucumán y Catamarca. Todas ellas con muy bajos ingresos propios y de libre disponibilidad y baja tributación sobre la riqueza.

f) Totalmente dependientes en los ingresos y con alto impacto de la estructura tributaria sobre la asignación de recursos: las provincias de Formosa, Jujuy y La Rioja.

Con la clasificación precedentemente realizada se intenta centrar la atención en las diferentes situaciones fiscales de las provincias. **Se pretende enfatizar que, contrariamente a lo que propician las teorías que adscriben a la “correspondencia fiscal”, existen muchas jurisdicciones que no pueden modificar ni adaptar la cuantía y la composición de su gasto público a las preferencias locales porque cuentan con una exigua capacidad de manejo presupuestario; esa diferente capacidad no es independiente de los diferentes niveles de desarrollo de cada una.** Existen muchas provincias con una fuerte dependencia de los recursos coparticipados para financiar el gasto público que se ha descentralizado, especialmente el gasto en salud y educación que es de carácter “mano de obra intensivo”.

3º) La mayoría de la gente supone más probable que las provincias que más dependen de transferencias federales sean fiscalmente menos responsables que las provincias más “autosuficientes”. Sin embargo, existe escasa evidencia empírica que respalde el argumento según el cual las regiones más dependientes de transferencias federales -por una supuesta “ausencia” de restricciones presupuestarias- experimentan una peor conducta fiscal que aquellas que se autofinancian tributariamente en mayor medida. Desde mi punto de vista, resulta exagerado especular que el endeudamiento contraído por las provincias argentinas durante la década de 1990 sea la expresión de una asignación ineficiente de recursos debida exclusiva y principalmente al desbalance fiscal vertical y a la dependencia de las transferencias provistas por la Nación.

Al analizar los gastos totales del consolidado de provincias entre 1993 y 1999, según datos de la Secretaría de Hacienda, se nota que los mismos crecieron a una tasa anual relativamente estable (cerca al 5%) con independencia de las diferentes circunstancias macroeconómicas. **La evolución de las finanzas provinciales se relaciona, en mayor medida, con la evolución de los ingresos.** Hasta la crisis de mediados de la década, **los ingresos totales crecieron a una tasa anual cercana a la mitad de la correspondiente a las erogaciones,** lo que explica el crecimiento del desequilibrio global. El crecimiento de los ingresos fue posible merced al comportamiento de los recursos no tributarios, en especial los provenientes de regalías que beneficiaron más a las provincias con recursos naturales no renovables. **Los recursos de capital y los de origen nacional cayeron o presentaron incrementos poco significativos como resultado de los diferentes Pactos Fiscales y modificaciones tributarias que derivaron parte de la recaudación coparticipable hacia el financiamiento del Sistema Nacional de Previsión Social y otros gastos de la Nación.**

Al analizar la evolución del gasto provincial, se percibe la preponderancia excluyente de los gastos en personal. Ellos explican buena parte de la situación fiscal de las provincias ya que una gran proporción de las funciones a cargo de las mismas son fuertemente trabajo intensivas. **El enorme porcentaje de gasto salarial establece, en los hechos, un apreciable grado de rigidez en el uso de los fondos porque los niveles de gobierno que reciben los servicios encuentran un costo mínimo inevitable resultante de la planta de personal y el nivel salarial al momento de la transferencia.**

Debe destacarse, sin embargo, que la descripción que se realice de la evolución del gasto en personal del consolidado de provincias oculta en realidad una gran diversidad de comportamientos individuales. Si se analiza la evolución del gasto en personal se puede observar la influencia del fuerte aumento de los salarios entre 1991 y 1994 (en parte como recuperación de la caída en términos reales que habían experimentado en años anteriores a la salida de la hiperinflación) y la posterior estabilización de esa variable con una mayor preponderancia de un tenue pero persistente aumento de la planta ocupada en el sector público consolidado.

**Resulta conveniente aclarar a ese respecto, que el aumento de la planta ocupada en el sector público consolidado durante la década de 1990 se explica fundamentalmente por el comportamiento expansivo que experimentó la Provincia de Buenos Aires.** Llamativamente ello refleja que, contrariamente a lo que podría postularse desde la teoría, el mayor aumento de la planta ocupada se produjo en una Provincia que cuenta con una menor dependencia de recursos coparticipados en comparación con otras que poseen bases tributarias más acotadas y una menor autonomía fiscal.

Si se compara el gasto en personal del consolidado de provincias entre 1991 y el año 2000 a valores constantes (ajustados en términos del índice de precios al consumidor del INDEC), se comprueba que, entre los años extremos, media un incremento del 1,61%. En cuanto al número de agentes públicos, si se contemplan los empleados transferidos a las provincias desde la Nación fruto del proceso de descentralización instrumentado,

se aprecia que, entre los años extremos, la planta ocupada creció un 3,18%<sup>21</sup> (computando el significativo aumento de la Provincia de Buenos Aires antes mencionado).

Cuando se analizan las cifras más recientes de gasto en personal en las provincias (para el primer trimestre del año 2004<sup>22</sup>), se aprecia en primer término la gran disparidad de gasto en personal por habitante de cada jurisdicción. Llama la atención, por presentar gastos por habitante superiores al doble del promedio nacional, las provincias de Tierra del Fuego, Neuquén, Santa Cruz y Chubut, pero debe considerarse que ellas pertenecen a la región patagónica, caracterizada históricamente por la presencia de adicionales salariales compensatorios y una baja densidad poblacional. Solo la Provincia de La Rioja exhibe un gasto por habitante significativo, 83% mayor al promedio nacional. En materia de gasto por habitante, se ubican debajo del promedio las provincias de Córdoba, Buenos Aires, Santa Fe, Misiones, Salta, Tucumán y Corrientes que, en general son las de mayor peso en la población total.

Debe notarse que la evolución fiscal operada durante los años noventa nos muestra un creciente desequilibrio **tanto de las cuentas de la Nación como del consolidado de provincias**. De una comparación preliminar entre las trayectorias de los resultados fiscales de ambas, se nota que la Nación muestra una tendencia más marcadamente negativa que la correspondiente a los estados provinciales<sup>23</sup>.

**Por ello, cuando se conjetura que la ineficiente asignación de recursos y el endeudamiento provincial se explican sólo por la descentralización del gasto público sin una correlativa descentralización del poder recaudador, se debe tener presente que la Nación también ha sufrido desequilibrios fiscales y también incrementó su deuda, aún cuando sus finanzas recorrieron el camino inverso al de las provincias: la Nación concentró la recaudación de tributos otrora coparticipados y se desentendió del financiamiento de gastos como el de salud y educación pública.** En virtud de ello, considero que no resulta consistente el adjudicar la responsabilidad del endeudamiento provincial a un problema de "correspondencia fiscal".

**La problemática de las finanzas federales de la Argentina es una cuestión compleja, que responde a múltiples factores que no son atribuibles meramente al grado de "desbalance fiscal".**

4º) Como ya se ha apuntado en I.I., la noción de "correspondencia fiscal" como producto de la literatura inspirada en la "teoría de la elección pública" propone que, para que la provisión de bienes públicos sea tan eficiente como la de los bienes privados en ausencia de un sistema de precios, debe descentralizarse su provisión y aplicarse el principio del beneficio para su financiamiento. Ello supone que los ciudadanos revelarán las preferencias por los distintos bienes públicos en función del impuesto que están dispuestos a pagar por ellos.

Debe recordarse que aquellos bienes públicos que no pueden proveerse en base al sistema de precios por reunir las características de consumo conjunto y no exclusión, son los denominados bienes públicos "puros"; por lo tanto, la "teoría de la elección pública" tal como se formula, sólo resulta aplicable para la provisión y financiamiento de ese tipo de bienes.

Los bienes "preferentes" por su parte, son aquellos a los que el Estado decide conferirles caracteres de consumo conjunto y no exclusión como ocurre con los bienes públicos "puros", si bien podrían ser provistos eficientemente mediante el sistema de precios como ocurre con los bienes privados.

En la Argentina, especialmente durante la década de 1990, se han argumentado consideraciones de eficiencia asignativa para delegar en las provincias la provisión de salud y educación, que **no son bienes públicos "puros", sino bienes "preferentes"**. Esto indica que la descentralización instrumentada en base a la "teoría de la elección pública" abarcó la provisión de bienes públicos para los cuales dicha teoría no había sido concebida.

**Existen cuestiones de equidad distributiva - especialmente en países con importantes brechas de desarrollo regional- que hacen desaconsejable que la provisión y el financiamiento de los bienes "preferentes", con externalidades significativas, se realice de manera totalmente descentralizada y sin ingredientes mínimos de coordinación.** El financiamiento para la provisión de tales bienes no puede descansar exclusivamente en el principio del beneficio porque, a veces, las personas que mayores beneficios reciben por la provisión de un determinado bien público pueden no tener la capacidad económica suficiente como para solventarla. Tal circunstancia es especialmente relevante en el caso de la salud y la educación

<sup>21</sup> Treber, Salvador, "El Gasto en "Remuneraciones" de las Provincias", obtenido de [www.mecon.gov.ar/biblioteca](http://www.mecon.gov.ar/biblioteca).

<sup>22</sup> Últimas cifras disponibles según datos de la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias. Obtenido de [www.mecon.gov.ar/hacienda/dncfp/provincias.htm](http://www.mecon.gov.ar/hacienda/dncfp/provincias.htm).

<sup>23</sup> Cetrángolo, Oscar, Jiménez, Juan Pablo y otros, obra citada en 16, pág. 19.

Atendiendo los argumentos expuestos, podemos afirmar que, como lo demuestra la experiencia Argentina, la provisión totalmente descentralizada de salud y educación, sin ingredientes mínimos de coordinación, **ha conducido a una atomización excesiva de los patrones de provisión**<sup>24</sup>. En materia educativa, por ejemplo, la coordinación de políticas a nivel nacional implicará un servicio de características más uniformes: esto puede ser visto como un costo en términos de eficiencia asignativa –los más capaces no recibirán tanta educación como pueden recibir- que debe ser contrapuesto con la mayor igualdad de oportunidades que logran quienes no disponen de recursos para educarse.

**Por todo ello entiendo que, en el caso de bienes “preferentes” como por ejemplo la educación o la salud, se hace necesaria cierta centralización que implique que la Nación asuma responsabilidades en la fijación de patrones de provisión.** Ello debe ser así por cuanto los gobiernos locales pueden tener una visión dispar sobre el financiamiento educativo con fondos propios mientras que, como se ha expuesto en I.2., las funciones del Estado vinculadas con la redistribución de ingresos alcanzan a desarrollarse más eficazmente cuando son resorte del nivel nacional.

#### **IV. Propuesta para el diseño de un nuevo régimen de transferencias intergubernamentales (coparticipación):**

Como se afirmara precedentemente, en un contexto signado por fuertes brechas de desarrollo regional, un sistema de transferencias intergubernamentales bien diseñado, inevitablemente debe constituir un componente central de toda estrategia de descentralización fiscal que pretenda encarar cualquier Estado, ya sea éste explícitamente federal en lo político (como en el caso de la Argentina) o que pretenda organizarse institucionalmente bajo múltiples niveles de gobierno.

El sistema de transferencias se hace necesario cuando existen razones de eficiencia asignativa que requieren la descentralización de los servicios hacia los gobiernos locales y, simultáneamente, muchos de éstos no cuentan con la capacidad fiscal para financiarlos en niveles considerados apropiados. También se hace necesario acudir a los sistemas de transferencias cuando hay externalidades asociadas a los servicios en cuestión o cuando se requiere tomar en consideración los diferentes costos en la prestación, que imponen necesidades fiscales diferenciales entre las regiones de un mismo país.

La experiencia internacional nos sugiere ciertas características deseables para los sistemas de transferencias federales<sup>25</sup>:

- El requisito de *eficiencia* hace aconsejable que el sistema propenda a que aquellos que son responsables de la prestación de un determinado servicio tengan prerrogativas claras, adecuada flexibilidad y autonomía para adoptar decisiones sobre la provisión de ese servicio y que, a la vez, sean responsables por las decisiones que adoptan.
- El requisito de *suficiencia* supone que los recursos al que tiene acceso el nivel de gobierno encargado de prestar un servicio sea el adecuado. Ello incluye tanto los recursos provenientes del sistema de transferencias desde el nivel central como de aquellos que el propio gobierno local recauda.

Un aspecto esencial a contemplar a la hora de diseñar un buen sistema de transferencias es el de los **incentivos** que puede generar para el gobierno central y para los gobiernos locales. **En tal sentido, el principal desafío de un buen sistema de transferencias es el de no desalentar el esfuerzo fiscal de los gobiernos locales y el de no propiciar que el gobierno central busque apropiarse de recursos adicionales a los que se le acuerden.**

Un sistema bien diseñado de transferencias intergubernamentales puede lograr en gran medida reunir estas características aún cuando, con su concurso, se financien gran parte de los presupuestos de los gobiernos locales. Un sistema bien diseñado puede, en el margen, generar los incentivos adecuados aún si financia el 90% de los gastos de un gobierno local. Un sistema mal diseñado puede generar efectos perversos aunque financie el 10% de los gastos de otro gobierno local, de mayor autonomía financiera que el primero.

Con fines didácticos, puede decirse que hay tres factores a contemplar para el diseño de un sistema de transferencias intergubernamentales:

<sup>24</sup> Cetrángolo, Oscar y Jiménez, Juan Pablo. “Apuntes para el diseño de un nuevo sistema de coparticipación federal de impuestos”, Agosto de 1996, pág. 3, obtenido de [www.mec.gov.ar/biblioteca](http://www.mec.gov.ar/biblioteca).

<sup>25</sup> Bird, Richard. “Intergovernmental Fiscal Relations in Latin America: Policy design and Policy Outcomes”, Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Desarrollo sustentable, 2001, pág. 25.

- a) la determinación del monto del “fondo común” a distribuir (“*distributable pool*”)
- b) los criterios del reparto de ese “fondo común”
- c) el carácter de las transferencias (condicionales o incondicionales)

#### IV.1. Determinación del monto del “fondo común” a distribuir:

Un rasgo deseable de un buen sistema de transferencias federales, consiste en su capacidad de dotar de un cierto grado de estabilidad a los gobiernos locales así como de flexibilidad al gobierno central. Resulta difícil en la práctica compatibilizar estos objetivos que aparecen, en una primera impresión, como contradictorios.

En la experiencia internacional comparada<sup>26</sup>, existen tres formas de determinar el monto total del fondo común a distribuir:

- a) como un porcentaje fijo de los tributos recaudados por el gobierno central (como ocurre en la Argentina) o sobre otra base de medición macroeconómica, por ejemplo el Producto Bruto Interno.
- b) En una base “*ad hoc*”, como cualquier otra partida del Presupuesto Nacional.
- c) En base a fórmulas, por ejemplo, como un porcentaje de gastos específicos de los gobiernos locales a ser reembolsados por el gobierno central o en relación con características generales de las jurisdicciones receptoras.

Para el gobierno central sería conveniente que el total a distribuir se determinara anualmente en función de prioridades presupuestarias fijadas a nivel nacional. Sin embargo, ese sistema le quitaría estabilidad y certeza a los gobiernos locales, lo cual le impediría a los mismos presupuestar con precisión y afrontar una restricción presupuestaria adecuada.

Para dotar al sistema de transferencias intergubernamentales de un adecuado grado de estabilidad para los gobiernos subnacionales y de flexibilidad para el gobierno central, resulta aconsejable que el fondo común a distribuir se fije como un porcentaje de todos los tributos o los ingresos corrientes a los que tiene acceso el gobierno central.

El incluir en la masa coparticipable sólo algunos impuestos específicos recaudados por el gobierno central resulta menos aconsejable que el compartir todos los impuestos porque ello seguramente brindará al gobierno central incentivos para elevar más la recaudación de aquellos impuestos que no debe compartir.

Cuando los principales impuestos en los que descansa el sistema tributario son sensibles a los cambios en el ciclo económico, el hecho de que el gobierno central y los gobiernos locales deban compartir un porcentaje del producto de los mismos, si bien hace que todos los niveles de gobierno sean igualmente responsables de afrontar los momentos de caída en el nivel de actividad económica, puede generar excesiva inestabilidad para los gobiernos locales. **Dicha inestabilidad puede ser perniciosa porque puede afectar el financiamiento de gastos vinculados con el desarrollo del capital humano como la salud y la educación los cuales, como en el caso de la Argentina, están a cargo de los gobiernos locales.**

Por tal razón, puede ser aconsejable que el monto del fondo común a distribuir se establezca de acuerdo a una variable macroeconómica más estable, como por ejemplo, un promedio móvil del crecimiento del PBI (como ocurre en Canadá). Otra medida que podría adoptarse para otorgar mayor estabilidad a las finanzas de los gobiernos locales consiste en financiar por separado ciertos servicios como salud o educación a través de asignaciones específicas o “de capitación” (“*capitation grants*”) como sucede también en el caso canadiense.

#### IV.2. Múltiples objetivos, múltiples sistemas:

En la Argentina, la Constitución Nacional brinda un marco de discusión en torno a las características que debería reunir un nuevo régimen de coparticipación. El texto constitucional tiene la virtud de brindar reglas explícitas para el diseño del nuevo régimen, las cuales podría decirse que son ambiciosas y definidas<sup>27</sup>. El segundo párrafo del artículo 75 inciso 2) de la Carta Magna dispone:

*“La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios*

<sup>26</sup> Bird, Richard y Smart, Michael. “Intergovernmental Fiscal Transfers: International Lessons for Developing Countries”, World Development, Elsevier Science Ltd., 2002, pag. 2, obtenido en [www.elsevier.com/locate/worlddev](http://www.elsevier.com/locate/worlddev).

<sup>27</sup> Macón, Jorge, “La Coparticipación en la Constitución”, Seminario sobre Federalismo y Coparticipación realizado el 14/8/1996, Academia Nacional de Ciencias Económicas, 1996, pág. 34.

*objetivos de reparto: será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional."*

Como se puede apreciar y se desarrollará más adelante, la Constitución Nacional **enuncia varios objetivos** que debe reunir el régimen de distribución a implementarse. Al exigir que un mismo instrumento cumpla objetivos diversos (y aún contradictorios), el texto Constitucional parece prescindir de una regla de oro elaborada por el análisis económico que se sintetiza en el lema "un objetivo, un instrumento"<sup>28</sup>. Sin embargo, **el sistema de coparticipación podría dividirse en franjas, con cada una de ellas cumpliendo una función diferente**<sup>29</sup>.

En tal sentido, si se asume –por ejemplo– que la provisión de un cierto nivel de educación primaria y secundaria a todos los ciudadanos es una finalidad de alcance nacional en donde el cuidado de la equidad interregional hace necesaria la intervención de la Nación, **puede ser pertinente separar una parte de la masa coparticipable para el financiamiento educativo**, de manera que una parte del sistema opere al mismo tiempo como incentivo y como contribución financiera que dote a los gobiernos locales de cierta estabilidad para afrontar gastos considerados prioritarios para el desarrollo del capital humano.

La lógica del reparto de esa franja de la masa coparticipable puede obedecer a indicadores propios de la demanda de servicios educativos y de la equidad buscada. Podrían establecerse coeficientes de reparto variables en función de la población en edad escolar en cada jurisdicción, dispersión de la población, tasa de analfabetismo y resultado de las pruebas de evaluación educativa.

Según Bird, el monto de la asignación para una jurisdicción de menor capacidad fiscal será más alto cuanto mayor sea la elasticidad-ingreso de la demanda del servicio en cuestión (para compensar el mayor gasto que pueden realizar jurisdicciones con mayores ingresos de fuentes tributarias propias) y será más bajo cuanto mayor sea la elasticidad-precio. **Ello implica que la asignación para un determinado servicio será más elevada cuanto mayor sea el grado de interés del gobierno central en ese servicio y menor el "entusiasmo" (elasticidad-precio) o la capacidad (elasticidad-ingreso) del gobierno local para suministrarlo**<sup>30</sup>.

Para determinar el costo unitario de los servicios educativos podría estimarse:

- a) el costo promedio por docente;
- b) un ratio docente/alumno promedio;
- c) un factor de expansión por docente que contemple adicionales regionales (por ejemplo ruralidad, baja densidad poblacional, etc.)

Una vez determinado el costo unitario del servicio educativo, debe establecerse la cantidad de "unidades" necesarias para cada jurisdicción. Para ello, puede recurrirse a la cantidad de alumnos inscriptos en escuelas públicas o bien computar la cantidad de personas en edad escolar.

**Cabría la posibilidad de adoptar esquemas similares al descrito para financiar en forma separada la prestación de otros servicios públicos como la salud o la vivienda.** Según afirma Cetrángolo<sup>31</sup>, el caso de la financiación de la vivienda en la Argentina es especial. El FONAVI se financia con una asignación específica de una porción del impuesto a los combustibles, lo cual no obedece a ninguna lógica atendible puesto que no existe ninguna relación clara entre quienes consumen naftas y quienes solicitan créditos para la vivienda. Si pudiera conjeturarse que existe alguna relación, la misma sería una de redistribución y no de beneficio; y no hay razón para consolidar un subsistema de redistribución de esa naturaleza al margen del presupuesto. En todo caso, el financiamiento de la vivienda debería surgir de la masa coparticipada como un sistema de reparto específico.

### **IV.3. Criterios de reparto del "fondo común":**

<sup>28</sup> Macón, Jorge, obra citada en 27, pág. 36.

<sup>29</sup> En Canadá, por ejemplo, existe el "Programa de Transferencia Social y de Salud de Canadá" (Canada Health and Social Transfer CHST) que constituye el segundo programa más importante de transferencia federal. Abarca a todas las provincias y se utiliza para financiar la atención sanitaria, la educación post-secundaria y los servicios sociales en general. El nivel de transferencia es el mismo para todas las provincias con una cifra promedio por habitante de 1.102 dólares canadienses. La magnitud del CHST es de aproximadamente el 3% del PBI de Canadá. (Conferencia de Frank Des Roisiers, Director de Política económica y fiscal del Ministerio de Relaciones Intergubernamentales, Oficina del Consejo Privado de Canadá, en el Panel "Desafíos de la relación entre Gobierno Central y Gobiernos Provinciales" publicado en el Diario "Cronista Comercial".)

<sup>30</sup> Bird, Richard y Smart, Michael, obra citada en 26, pág. 7.

<sup>31</sup> Cetrángolo, Oscar y Jiménez, Juan Pablo, obra citada en 24, pág. 11.

### IV.3.1. Distribución primaria:

En lo referente a la distribución entre la Nación, por un lado, y las provincias y la ciudad de Buenos Aires, por el otro, el texto constitucional, al pedir que la distribución se efectúe en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, a mi criterio está respetando el acuerdo existente en el plano teórico que establece que **la distribución de funciones debe preceder a su financiamiento**, lo cual se traduce en determinar en forma previa las responsabilidades de gasto entre la Nación y las provincias.

La determinación de la distribución primaria es un problema de difícil solución. La historia argentina da cuenta de esa dificultad. En la primer ley global de coparticipación, la ley 20.221 de 1973, el coeficiente de distribución primaria reconocía partes iguales para la Nación y las provincias. La ley 23.548, quince años más tarde, partiendo del coeficiente anterior, lo corrige teniendo en cuenta las funciones transferidas a los gobiernos provinciales a fines de la década del setenta. Como se ve, la historia previa y los aspectos institucionales han gravitado en mayor medida que las consideraciones teóricas a la hora de definir el coeficiente.

Un punto de partida posible para la discusión del coeficiente primario podría consistir en que, a partir del cálculo de la distribución del gasto público entre la Nación y las provincias en un momento dado del tiempo, se realicen algunos ajustes para llegar al valor deseado. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la distribución de gastos que sirve de base a ese cálculo, depende del sistema de coparticipación vigente a ese momento. Por lo tanto, ese método, aunque pueda ser una referencia válida para la discusión, puede llegar implícitamente a convalidar la distribución previa.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el reparto de funciones y potestades tributarias existente al momento de la discusión sobre el sistema de reparto no es un dato que pueda mantenerse fijo. Como es muy difícil prever los cambios que puedan suceder en ese aspecto, lo conveniente sería considerar que la distribución de funciones y potestades tributarias existentes al momento de fijar el reparto es la que se mantendrá en el futuro, y que cualquier modificación en ese sentido debe ser acompañada de un replanteo del coeficiente.

Otro tema de trascendencia en el debate acerca de la determinación del coeficiente de distribución primaria se vincula con el financiamiento del sistema previsional. Al respecto, Cetrángolo<sup>32</sup> expresa que debiera partirse de la premisa de que el gasto previsional de la Nación es el existente al momento de la fijación del coeficiente y que, si la crisis del mismo se agudiza, ese nivel de gobierno deberá conseguir mayores recursos propios. En cambio, como una consideración de mediano plazo, la situación no es simétrica para el caso en que, superada la etapa de transición del sistema previsional, el gasto se reduzca notablemente al desaparecer los beneficiarios del sistema viejo basado en el criterio de reparto.

Cabe acotar que, si bien en los trabajos sobre coparticipación de impuestos en la Argentina es habitual, casi excluyente, establecer la distinción entre distribución primaria y secundaria, **un enfoque alternativo para la elaboración de un criterio de reparto podría consistir en considerar al Gobierno Nacional como una jurisdicción más con sus competencias y sus necesidades de gasto (vinculadas principalmente con el sistema previsional, pago de intereses y amortización de deuda y cumplimiento de funciones del "estado-administración" como justicia, defensa y seguridad)**<sup>33</sup>.

### IV.3.2. Distribución secundaria:

Según el mandato constitucional, que exige la fijación de "criterios objetivos de reparto", la distribución de recursos debe realizarse en base a fórmulas en lugar de los porcentajes fijos que rigen en la ley vigente N° 23.548. Si bien el sistema de porcentajes fijos tiene ciertas ventajas como su claridad, lo que transparenta y facilita la negociación, los sistemas de fórmulas son los más comunes en la experiencia internacional y también históricamente en la Argentina.

Otro rasgo que el texto constitucional propugna para el régimen a discutirse es que el mismo no persiga sólo objetivos asignativos en la terminología musgraviana, sino que debe perseguir otros propósitos también enumerados en dicho texto y que son su parte más interesante<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> Cetrángolo, Oscar y Jiménez, Juan Pablo, obra citada en 24, pág. 7.

<sup>33</sup> Tal es el enfoque adoptado por Vilches, Gabriel en "Coparticipación Federal de Impuestos. Un Esquema basado en capacidades fiscales y necesidades de gasto", Junio 2003, obtenido de [www.infoleg.gov.ar/biblioteca](http://www.infoleg.gov.ar/biblioteca).

<sup>34</sup> Macón, Jorge, obra citada en 27, pág. 36.

Seguidamente se brindará una interpretación del alcance y significado de los objetivos que, según la Constitución Nacional, debe alcanzar el futuro régimen de reparto. Dichos objetivos son también los que, a mi entender, debería reunir un buen sistema de transferencias intergubernamentales a implementar.

#### IV.3.2.1. Carácter devolutivo del esquema de reparto:

Cuando la Constitución nacional menciona que la distribución debe ser "equitativa", está dando a entender que el régimen de reparto debe tener una lógica **devolutiva**. La teoría ha elaborado diversas justificaciones para respaldar el uso de las distintas modalidades de transferencias en los sistemas de reparto. Cuando existen razones de eficiencia administrativa y economías de escala en la recaudación de impuestos que hacen que los mismos deban ser resorte del gobierno central, la utilización del criterio devolutivo como una base de prorrata a aplicar para el reparto, se justifica como un medio para devolverle a cada jurisdicción los fondos correspondientes a la base tributaria radicada en la misma. Un mecanismo devolutivo por antonomasia sería el de una distribución diseñada en función de los aportes de cada gobierno subnacional a la recaudación como existe en México<sup>35</sup>. Un sistema del tipo mexicano es complicado pero su implementación es posible. Si bien en la actualidad no se cuenta con información sobre la recaudación de tributos nacionales por provincia, tal carencia constituye un estrangulamiento soluble.

A falta de tal información, el régimen de coparticipación establecido por la ley 20.221 preveía –dentro de la distribución secundaria- un componente devolutivo que consistía en distribuir los recursos en un 65% en forma directamente proporcional a la población de cada jurisdicción. Sin embargo, según Macón<sup>36</sup>, la distribución en base a población no es un criterio devolutivo sino redistributivo (menos redistributivo que otros criterios pero que igualmente favorece a las regiones que menos contribuyen a la recaudación).

En general, en las propuestas que se han elaborado en materia de coparticipación, se ha sugerido tomar al PBI geográfico como indicador más adecuado de la riqueza y consiguiente potencial de recaudación originado en cada jurisdicción. Según un trabajo realizado por el Instituto de Ciencias Económicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires<sup>37</sup>, un prorrataador que pondere más adecuadamente la magnitud de los recursos provenientes de fuentes tributarias radicadas en cada jurisdicción, debería basarse **tanto en el consumo regional como en el PBI geográfico**. A tal efecto, se sugiere que la ponderación de cada uno de dichos parámetros sea del 65% para el consumo regional y del 35% para el PBI geográfico. La elección de los mencionados porcentajes (65% y 35%) responde a la participación relativa de los impuestos al consumo y a la Renta y Patrimonio, respectivamente, dentro de la recaudación de tributos nacionales. El PBI geográfico, al representar el valor de los bienes y servicios producidos en una jurisdicción, refleja consecuentemente los ingresos recibidos por los propietarios de los factores -tierra, trabajo y capital- independientemente de donde éstos residan. En consecuencia, para medir la potencial recaudación de los impuestos a la renta en una jurisdicción subnacional, sería más útil conocer estadísticas de ingresos por provincia, pero las mismas no han sido elaboradas. Es por ello que en la literatura sobre coparticipación, se ha optado por elegir al PBI geográfico como un parámetro aproximado ("*Proxy*").

Con respecto al parámetro "consumo regional", tampoco se cuenta con estadísticas oficiales al presente. Sin embargo, sobre la base de asumir como supuesto una propensión media al consumo uniforme en toda la población, el trabajo citado anteriormente considera como parámetro aproximado el número de habitantes de cada jurisdicción subnacional.

#### IV.3.2.2. Carácter redistributivo del esquema de reparto:

Cuando en el texto de la Carta Magna se afirma que el reparto debe ser "solidario" y que debe dar "prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional", se está requiriendo que el régimen sea **redistributivo**.

Cuando lo que se discute es el **grado de la redistribución**, el análisis económico tiene muy poco para ofrecer<sup>38</sup>.

La justificación de las transferencias que asumen un carácter redistributivo se basa en consideraciones de equidad. El objetivo central de este tipo de transferencias, llamadas "de nivelación", es el de permitir que los

<sup>35</sup> Macón, Jorge, obra citada en 27, pág. 36.

<sup>36</sup> Macón, Jorge, obra citada en 27, pág. 36.

<sup>37</sup> Vicchi, Juan Carlos (coord.) Instituto de Ciencias Económicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. "Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos", pág. 19.

<sup>38</sup> Macón, Jorge, obra citada en 27, pág. 37.

distintos gobiernos subnacionales con diferente capacidad recaudadora puedan prestar niveles comparables de servicios, aún cuando cuenten con la potestad de imponer impuestos similares y similares alícuotas.

Dado que ningún país es completamente uniforme en la distribución de sus bases tributarias, si no existiesen transferencias de nivelación, cualquier intento descentralizador provocaría que dos gobiernos subnacionales no puedan prestar los mismos servicios aplicando la misma alícuota impositiva o bien que, para prestar el mismo nivel de servicios, se vean obligados a imponer una distinta carga fiscal sobre sus residentes.

Bajo esa óptica, las transferencias de nivelación están justificadas por una cuestión de equidad horizontal (“igual trato a los iguales”) que implica que dos personas deberían poder acceder a los mismos servicios pagando la misma cantidad de impuestos aunque vivan en distintas regiones de un mismo país.

Otro enfoque más amplio que se utiliza para justificar las transferencias de nivelación utiliza el concepto de “beneficio fiscal neto (en adelante, “BFN”)<sup>39</sup> (“*net fiscal Benefit*”, NFB), que es la diferencia entre los impuestos pagados y los servicios públicos recibidos. Bajo el enfoque del BFN, no se centra la atención en la carga fiscal que deben soportar los habitantes de las distintas jurisdicciones en términos absolutos porque se admite que los distintos gobiernos subnacionales posean diferentes niveles de imposición y de prestación de servicios públicos de acuerdo a la preferencia de sus ciudadanos. **La equidad, bajo este enfoque, implica que para individuos en las mismas condiciones, los BFNs sean iguales aún si habitan en distintas jurisdicciones subnacionales.** De esa forma, una jurisdicción subnacional puede imponer una mayor carga sobre sus ciudadanos que otra, pero si consecuentemente provee un mayor nivel de servicios públicos, el requisito de equidad igualmente se encuentra cumplido.

Bajo el enfoque del BFN, además de las razones de equidad antes expuestas, las transferencias de nivelación se justifican por razones de eficiencia asignativa. En el plano teórico, las decisiones de localización del factor trabajo y del capital deberían responder a los incentivos del mercado y no a la diferencia en la capacidad de las diversas jurisdicciones para prestar un determinado nivel de servicios públicos con un determinado nivel de imposición. Esto significa que, bajo consideraciones de eficiencia económica, se requiere que el factor trabajo se distribuya de acuerdo a su productividad y no según su BFN esperado.

De esa forma, las transferencias de nivelación que permiten igualar los BFN en todas las jurisdicciones, contribuyen a eliminar las migraciones inducidas por cuestiones fiscales, que provocarían una deficiente asignación de recursos.

En mi opinión, la fórmula para elaborar un prorratador de contenido **redistributivo**, que se aplique a un futuro régimen general de transferencias intergubernamentales, debería descansar en dos criterios: **la capacidad fiscal y las necesidades de gasto.**

#### IV.3.2.2.1. Capacidad Fiscal:

La capacidad fiscal de una jurisdicción se define como su habilidad para recaudar tributos, dadas sus propias bases de imposición. Un buen sistema de transferencias, que repare en la diversa capacidad fiscal de las jurisdicciones subnacionales, debe estructurarse de manera de proveer a éstas de suficientes recursos (incluyendo tanto los provenientes de fuentes tributarias propias como los coparticipados) como para suministrar un nivel de servicios predeterminado y definido centralmente.

Normalmente las transferencias de nivelación de la capacidad fiscal contemplan que cada gobierno local reciba una asignación que considere la insuficiencia de su propia base de imposición con relación a una base promedio definida a nivel nacional, multiplicada por una alícuota “testigo” considerada apropiada (en general, determinada también como un promedio del nivel nacional). El sistema de transferencias de Canadá utiliza el denominado enfoque de “Sistema fiscal representativo” (RTS, *Representative Tax System*). Por este sistema se auxilia a aquellas provincias cuya capacidad para financiar los servicios a su cargo es inferior a un umbral establecido. 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 aproximación de las necesidades relativas de cada provincia en términos de costo para la prestación de servicios<sup>40</sup>. Las provincias por debajo de la capacidad estándar reciben las transferencias

<sup>39</sup> Bird, Richard y Vaillancourt, Francois, “Expenditure-based equalization transfers”, Joseph Rotman School of Management, Universidad de Toronto, 6/1995, pág. 3, obtenido de [www.rotman.utoronto.ca/iib/](http://www.rotman.utoronto.ca/iib/).

<sup>40</sup> La fórmula utilizada para determinar la transferencia de igualación de fuente tributaria  $j$  para la provincia “ $i$ ” (Ei) es la siguiente:

de nivelación mientras que las provincias que se encuentran por encima de dicho estándar no son penalizadas. Las transferencias de nivelación de la capacidad fiscal se financian íntegramente con recursos federales.

Teniendo en cuenta la importancia que se le asigna a los incentivos que se pueden generar a través del diseño de las transferencias federales, resulta aconsejable que las transferencias que intentan nivelar la capacidad fiscal de los gobiernos locales, se basen en medidas de su recaudación *potencial* -obtenidas a través de datos censales externos- más que sobre su recaudación *real*.

Si se determinasen las transferencias de nivelación en base a datos *reales*, ya sea de recaudación propia y/o de alícuota aplicada por cada gobierno local, el monto a transferir resultaría dependiente de la propia conducta (política) fiscal de la jurisdicción receptora. Ello brinda incentivos perversos para los gobiernos subnacionales los cuales, para recibir mayores transferencias, tendrán alicientes para menguar en su esfuerzo recaudatorio y/o para ocultar su capacidad fiscal, alterando el tamaño de su base imponible con su política fiscal.

En efecto, dado que, normalmente, las bases imponibles disminuyen a medida que la alícuota aumenta, si la capacidad fiscal se mide en base a los datos suministrados por los propios gobiernos locales, éstos tendrán incentivos para elevar sus alícuotas por encima de la alícuota promedio nacional de modo tal que la medida de sus bases imponibles disminuya y, por ende, la transferencia de nivelación aumente<sup>41</sup>.

Para determinar la capacidad fiscal de las jurisdicciones subnacionales en términos de sus propios tributos locales, los pasos a seguir serían los siguientes:

- 1) Definir un conjunto de tributos locales homogéneo para todas las provincias (por ejemplo, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto a la Propiedad Inmueble, Patentes, Sellos).
- 2) Definir un sistema de alícuotas homogéneo para todas las provincias<sup>42</sup>.
- 3) Realizar una estimación de las bases imponibles por cada tramo de alícuota.
- 4) Estimar la recaudación potencial por cada tributo incluyendo un coeficiente razonable de evasión/morosidad homogéneo para todas las provincias.

Sin duda que para determinar la capacidad fiscal de las provincias existirán dificultades en el cálculo. Es por ello que, en un primer momento y como una concesión al pragmatismo, podrían utilizarse variables aproximadas ("*proxy*"). Una de ellas podría ser la dispersión del producto geográfico *per capita* de la jurisdicción respecto al producto bruto *per capita* del país. Existen trabajos<sup>43</sup> donde se han elaborado indicadores de capacidad fiscal *per capita* por provincia. El indicador se muestra como un índice donde el promedio nacional es igual a 100 y el valor de cada provincia refleja la relación con respecto al promedio. Los resultados de los indicadores de capacidad elaborados sugieren que existiría relación entre las capacidades fiscales y el Producto Bruto Geográfico, lo que indica que podría utilizarse este último indicador para su aproximación.

#### IV.3.2.2.2. Necesidades de gasto:

En lo que respecta a las **necesidades de gasto**, podemos afirmar que la definición e implementación de un criterio de reparto que tenga en cuenta este factor, resulta más compleja aún que en el caso de las **capacidades fiscales**. A pesar de esa dificultad, creemos que un criterio de reparto que busque la equidad debe incluir explícitamente las necesidades de gasto, cualquiera sea el mecanismo que se utilice para estimarlas. El no contemplar las necesidades de gasto supone consecuencias implícitas que se describirán más adelante.

Bajo el enfoque del BFN mencionado precedentemente, si deseamos que **individuos en las mismas condiciones pero que habitan en distintas jurisdicciones subnacionales afronten igual beneficio fiscal**

---

$E_i = (R_{10}/B_{10} * (B_{jS}/P_S - B_{ji}/P_i)) * P_i$ ; donde:  $R_{10}$  es la recaudación en las 10 provincias canadienses,  $B_{10}$  es la base imponible en esas 10 provincias,  $B_{jS}$  es la Base imponible Standard de fuente  $j$  en las 5 provincias representativas,  $P_S$  es la población de las 5 provincias representativas y  $P_i$  es la población de la Provincia " $i$ ",  $R_{10}/B_{10}$  es la "tasa implícita" del país,  $B_{jS}/P_S$  es la base standard *per capita* de fuente  $j$  y  $B_{ji}/P_i$  es la base *per capita* de fuente  $j$  en la provincia " $i$ ".

<sup>41</sup> Bird, Richard y Smart, Michael., obra citada en 26., pág. 4 y Porto, Alberto, "Capacidad, Necesidad, Esfuerzo Fiscal y Distribución Secundaria de la Coparticipación", Universidad de la Plata, Agosto de 2006. En ambas obras se destaca que, en el caso normal, la base imponible de las jurisdicciones responde negativamente a la alícuota (la elasticidad alícuota-base imponible es negativa).

<sup>42</sup> Las alícuotas establecidas no son necesariamente las que las provincias efectivamente apliquen sino que éstas son válidas para estimar las transferencias que les corresponden.

<sup>43</sup> Sanguinetti, Julio, "Desequilibrios regionales: estimaciones para el caso argentino a partir del enfoque de capacidades fiscales", Centro de Estudios para el desarrollo institucional, Noviembre de 2000 y Zapata, Juan Antonio, "Argentina. Sistema de Coparticipación Federal: cambios para una mayor eficiencia fiscal", Mayo de 1997.

**neto**, debemos contemplar las diferencias en las necesidades de gasto de las jurisdicciones. Si se requiere asegurar un nivel de prestación de servicios públicos equivalente en todas las jurisdicciones subnacionales, se hace necesario garantizar que ellas puedan obtener recursos suficientes como para poder financiar un nivel de gasto acorde con la prestación deseada. Por ello, si un gobierno local A tiene la misma capacidad fiscal (potencial) que otro gobierno local B, pero A enfrenta mayores necesidades de gasto que B, si no se implementan transferencias que contemplen las diferentes necesidades de gasto, se producirá una consecuencia no deseada por cuanto los habitantes de A tendrán un menor BFN que los de B.

La elección de un criterio de equidad que permita establecer cuáles son las necesidades de gasto de cada provincia genera controversias que se manifiestan básicamente en dos postulados teóricos:

- a) uno que propicia igualar el gasto potencial por habitante.
- b) otro que establece que debe igualarse el nivel de prestación potencial por usuario.

El criterio a) es el más sencillo y el de más fácil aplicación. El postulado teórico mencionado en b), por el contrario, es el que incorpora crecientes niveles de complejidad al criterio de equidad en el reparto porque exige tomar en consideración que la diferencia en las necesidades de gasto de las provincias comprende dos facetas:

- **Diferencias en el costo de la prestación:** involucra a las diferencias en el costo que supone la prestación de una unidad estándar de servicio público en distintas regiones de la federación. Los diferenciales de costo se pueden producir por factores climáticos o geográficos tales como densidad de población, distancia de los centros urbanos y desarrollo del transporte o diferencias en los costos laborales (por ejemplo, no es lo mismo brindar educación en zonas urbanas que rurales, ni construir caminos de montaña que de llanura, ni construir obras de infraestructura en zonas frías que cálidas).
- **Diferencia en las necesidades de prestación:** se refiere a las diferencias en la cantidad de unidades *per cápita* que se requieren para la prestación del servicio estándar que se defina. Este aspecto requiere considerar que no todos los ciudadanos tienen las mismas demandas de bienes públicos y que no todos los usuarios de servicios públicos los consumen en iguales cantidades para alcanzar un mismo nivel de prestación. Normalmente, las diferentes necesidades de prestación de servicios obedece a factores demográficos como la estructura de edad de la población. Un ejemplo de ello puede ser la diferente utilización de servicios de salud por rangos de edad (niños, ancianos y resto). Otro ejemplo podría ser la distinción en la intensidad de utilización de servicios educativos de acuerdo a la cantidad de población en edad escolar y por nivel primario, secundario o terciario.

Cuando afirmamos que el criterio de reparto que se adopte debe contemplar explícitamente las diferentes necesidades de gasto de las jurisdicciones subnacionales, lo que se pretende resaltar es que **un régimen que sólo persiga equilibrar la diferente capacidad fiscal de dichas jurisdicciones implícitamente estará garantizando igual gasto por habitante, dejando de lado las particularidades que con relación a las necesidades de gasto se mencionaron en b).**

Si bien el listado de características justificativas de costos y necesidades diferenciales puede resultar interminable y la información necesaria para explicarlas puede ser de difícil obtención, el esquema de coparticipación que se adopte no debe verse como un punto de llegada sino como un camino a recorrer.

Teniendo en cuenta la aclaración efectuada podemos decir que un posible método para evaluar las necesidades de gasto de las distintas provincias, consiste en estimar, para cada una de ellas, el costo de provisión estandarizado de un conjunto determinado de servicios públicos. Es aconsejable que un organismo federal (con participación del gobierno central y de las provincias) sea el encargado de definir qué servicios públicos se tomaran en cuenta y qué estándares se deben cumplir. Se necesita un esfuerzo considerable para obtener la información detallada, incluyendo análisis de campo e investigación sobre el costo de los insumos y los factores vinculados con los servicios que se estima que deberían proveerse. Puede citarse como ejemplo la experiencia de Australia, donde existe un organismo federal como el descrito anteriormente (llamado "*Grants Commission*") que evalúa cada cinco años las necesidades de financiamiento de todas las jurisdicciones y las compara con un promedio de gastos *per capita* para todo el país. En virtud de este sistema, cada jurisdicción del país debe periódicamente justificar los distintos requerimientos de gastos para las distintas áreas de la actividad gubernamental (aproximadamente noventa). Con ello se promueve la eficiencia y la eficacia de cada gasto jurisdiccional<sup>44</sup>.

<sup>44</sup> Vicchi, Juan Carlos, "Reflexiones acerca de la imposición a la renta en el orden provincial", *Ambito Financiero*, Colección Novedades Fiscales, 20 de noviembre de 2002.

Pese a algunos reparos que se formulan a este sistema desde la teoría<sup>45</sup>, la larga y generalmente exitosa experiencia en la aplicación del mismo demuestra que es factible implementar transferencias de nivelación que contemplan las necesidades de gasto de las provincias.

En el contexto de la Argentina, el más grande déficit en materia de información estadística es el vinculado con los aspectos microeconómicos del gasto. **Casi nada se ha avanzado para definir y estimar las necesidades de gasto de las provincias, es por ello que en este punto es donde deberían centrarse la mayor parte de los esfuerzos futuros.**

Las estimaciones de las capacidades fiscales y las necesidades de gasto son una tarea progresiva cuya precisión y sofisticación debe ir evolucionando con el tiempo y el empeño puestos en ello. La aplicación de los criterios será más rigurosa y más justa cuanto más elaborados sean los procesos de estimación, mayor cantidad y calidad de información se disponga y mayor consenso se alcance con respecto a las metodologías a aplicar.

Como una alternativa “segundo mejor” (“*second best*”) para elaborar un prorrateador de contenido redistributivo, las propuestas elaboradas en materia de coparticipación sugieren:

- 1) considerar indicadores como: la cantidad de habitantes con necesidades básicas insatisfechas (en adelante, “NBI”) respecto del total del país, analfabetismo, mortalidad infantil, expectativa de vida, asistencia escolar primaria, desempleo, población, etc. Estos indicadores buscan contemplar las diferencias en las necesidades para la prestación de servicios por parte de las provincias.
- 2) considerar indicadores como: la diferencia entre la densidad de población de cada provincia respecto del promedio del conjunto de provincias, topografía, proporción de tierra ocupada por infraestructura pública, costo de combustibles, indicadores de desarrollo como consumo energético, consumo de combustibles, número de líneas telefónicas, desarrollo de la red vial, etc. Estos indicadores buscan contemplar los diferenciales de costos para la prestación de servicios por parte de las provincias.

Según afirma Bird<sup>46</sup>, la elección de los parámetros apropiados depende en gran medida de qué servicios se determine que deben prestar los gobiernos subnacionales. Asimismo, en general, no hay razones ni evidencia para esperar que exista una correlación entre las diferentes necesidades y los costos para la prestación de los servicios públicos.<sup>47</sup> Por ejemplo, puede ocurrir que en una jurisdicción A se requieran más unidades *per capita* para la prestación de un servicio público que en otra jurisdicción B, pero que el costo por unidad de servicio en B sea mayor al costo por unidad de servicio en A.

Como se afirmara precedentemente, la racionalidad que subyace en las transferencias federales de tipo redistributivo, es la de cumplir con el mandato constitucional de brindar igualdad de oportunidades a todos los habitantes de la Nación con independencia de dónde residan. En mi opinión ello significa que lo que debe procurarse es que las provincias puedan prestar esos servicios predefinidos, de acuerdo a un estándar determinado, a todos los potenciales usuarios.

En tal sentido puede decirse que si deseamos elaborar un criterio de reparto que contemple las distintas necesidades de gasto de las jurisdicciones subnacionales en sus dos facetas (diferencias de costos de prestación y cantidad de unidades de prestación por usuario) y si consideramos que los servicios a prestar por las provincias comprenden la salud, la vivienda y la infraestructura, podría elaborarse un prorrateador que contemple factores como:

- a) la tasa de mortalidad neonatal de cada provincia respecto del promedio nacional, según la estadística de “Tasas de mortalidad infantil neonatal y post-neonatal por 1.000 nacidos vivos, por provincia de residencia de la madre para el Año 2004 publicada por el INDEC”.
- b) la proporción de personas con privación patrimonial en cada provincia respecto al total nacional, según la Encuesta de Hogares y población del INDEC que mide el “Índice de Privación Material de los Hogares (IPMH)”, por provincia del Año 2001<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> El principal reparo que se formula es de orden institucional, en el sentido de que se delegan importantes atribuciones en materia asignativa a un cuerpo que no ha sido electo por el voto. (cfr. Richard Bird, obra citada en 25, Anexo 5).

<sup>46</sup> Bird, Richard y Vaillancourt, Francois, obra citada en 39, pág. 9.

<sup>47</sup> Bird, Richard, obra citada en 25, pág. 26.

<sup>48</sup> El Índice de Privación Material de los Hogares (IPMH) es una variable que identifica a los hogares según su situación respecto a la privación material en cuanto a dos dimensiones: la de recursos corrientes y la patrimonial. La dimensión patrimonial se mide a través del indicador de Condiciones Habitacionales, que establece que los hogares que habitan en una vivienda con pisos o techos de materiales insuficientes o sin inodoro con descarga de agua presentan privación patrimonial. La dimensión de recursos corrientes se mide a través del indicador de Capacidad

c) la proporción de la red vial no asfaltada de cada provincia respecto del promedio nacional, según relevamiento del INDEC “Longitud de la red nacional de caminos, por tipo de calzada, según provincia año 2005”.

Con respecto a los criterios de reparto mencionados en el punto 2) precedente, el que sugiere distribuir los recursos en relación a la diferencia entre la densidad de población de cada provincia respecto de la media nacional (dispersión poblacional), era el que estipulaba el régimen de coparticipación de la ley 20.221 y responde al objetivo de compensar el mayor costo de prestación que impone la menor densidad poblacional, la que ocasiona –por ejemplo- que las distancias entre los centros urbanos sean mayores que en las regiones más densamente pobladas. **Dicho criterio resulta una aproximación razonable y por lo tanto, a falta de información más sistemática y exhaustiva, se sugiere mantener ese criterio en un futuro régimen de coparticipación a implementarse.**<sup>49</sup>

#### IV.3.2.3. Fórmula propuesta para un prorratador de carácter redistributivo:

A continuación se detallará la fórmula propuesta como alternativa óptima para la distribución de recursos coparticipados, la que resulta aplicable una vez que se ha cuantificado la capacidad fiscal y las necesidades de gasto de las provincias:

Sean,

Fi= necesidad de financiamiento de la provincia “i”, antes del reparto de recursos coparticipables.  
 Fn= necesidad de financiamiento del gobierno nacional, antes del reparto de recursos coparticipables.  
 Li= capacidad fiscal de la provincia “i”, en términos de recaudación de tributos locales.  
 Ln= capacidad fiscal del gobierno nacional, en términos de recaudación de tributos no coparticipados.  
 Gi= necesidad de gasto de la provincia “i”.  
 Gn= necesidad de gasto del gobierno nacional.  
 F= necesidad total de financiamiento.  
 G= necesidad total de gasto.

Será entonces,

$$F = F_n + \sum F_i ;$$

$$G = G_n + \sum G_i ;$$

Las provincias y la Nación deberán hacer esfuerzos por recaudar Li y Ln, respectivamente. Si recaudan en exceso de su capacidad fiscal, no serán “penalizadas” obligándolas a financiar a otras jurisdicciones. Si recaudan menos no serán asistidas y deberán hacerse cargo de las deficiencias en la recaudación. Asimismo, si lo desean, podrán gastar más que Gi y Gn, pero deberán generar los recursos necesarios para afrontar dichos gastos.

La cobertura de las necesidades de financiamiento surgirá de la recaudación de tributos coparticipados.

Entonces,

$$R = \sum R_i.$$

Donde,

Ri= recaudación de tributos coparticipados en la provincia “i”.  
 R = recaudación total de tributos nacionales coparticipables.

---

Económica, mediante el cual se determina si los hogares pueden adquirir los bienes y servicios básicos para la subsistencia. Este indicador se construye a partir de la relación entre la cantidad de ocupados y/o jubilados del hogar y la cantidad total de sus integrantes. En dicho cálculo se consideran algunas características de los integrantes del hogar, tales como: los años de escolaridad formal aprobados, el sexo, la edad y el lugar de residencia.

<sup>49</sup> En el Anexo I se exponen en forma resumida los criterios propuestos para la elaboración de los coeficientes de distribución secundaria de la coparticipación. Se formula una propuesta considerada óptima y una propuesta alternativa cuya implementación resulta factible en el corto plazo.

En el Anexo III se detallan los cálculos empleados para elaborar la propuesta alternativa de un coeficiente de distribución secundaria de la coparticipación.

Lo que debe determinarse es:

$T_i$  = parte de la recaudación coparticipada que va a la provincia "i".

$T_n$  = parte de la recaudación coparticipada que va al gobierno nacional.

Donde necesariamente,

$$T_n + \sum T_i = R$$

En el esquema propuesto, la distribución de los recursos coparticipados deberá cubrir las necesidades de gasto de todas las jurisdicciones, respetando el principio de proporcionalidad entre recursos potenciales (entendida como la suma de su capacidad fiscal en términos de tributos locales y los recursos nacionales que le correspondan por coparticipación) y necesidades de gasto.

Ello significa que la distribución de recursos debe tender a lograr que se cumpla lo siguiente:

$$(L+R)/G = (L_n+T_n)/G_n = (L_i+T_i)/G_i \quad \text{para todas las jurisdicciones "i"}^{50}$$

En el Anexo II se analiza con ejemplos numéricos la aplicación de la fórmula sugerida para el prorrateador de carácter redistributivo bajo tres supuestos en los cuales:

- 1) Las capacidades fiscales de todas las jurisdicciones son inferiores a las respectivas necesidades de gasto.
- 2) Una de las jurisdicciones tiene una relación entre su capacidad fiscal y necesidad de gasto sustancialmente mayor a las demás (tal el caso de la Ciudad de Buenos Aires en el caso de la Argentina).
- 3) Una jurisdicción tiene necesidad de financiamiento negativa, o sea, su capacidad fiscal en términos de sus tributos locales es mayor a su necesidad de gasto.

#### IV.4. Carácter de las transferencias (condicionales o incondicionales):

Una vez que se ha establecido el monto del fondo común a distribuir entre la Nación y las provincias y se ha decidido la fórmula a aplicar para asignar las transferencias federales entre las provincias, la cuestión que subsiste es si esas transferencias deben supeditarse a la ejecución de un determinado nivel de servicios públicos por parte de los gobiernos subnacionales.

Dado que el dinero es fungible, aún un sistema de transferencias bien diseñado -basado en la capacidad fiscal y en las necesidades de gasto- no asegura que los gobiernos receptores de las transferencias las orienten de acuerdo a las prioridades que el gobierno central desearía.

Si a nivel nacional se considera que ciertos servicios públicos -como la educación o la salud- revisten carácter prioritario y su prestación se ha puesto a cargo de las provincias, las transferencias federales podrían, en alguna medida, condicionarse al cumplimiento por parte de las provincias receptoras de una determinada calidad en la prestación cuyo cumplimiento pueda ser eficazmente monitoreado de alguna forma.

También podría justificarse la implementación de transferencias condicionadas cuando los servicios públicos cuya prestación se descentraliza involucran "externalidades" públicas o "derrames" hacia otras jurisdicciones subnacionales ("*spill over*")<sup>51</sup>. En tales casos, las transferencias condicionadas permiten inducir a los gobiernos locales a una correcta asignación para la prestación del servicio público en cuestión.

Como se afirmó precedentemente, al ser la Argentina un país en el cual las bases tributarias distan de estar distribuidas uniformemente (lo cual impone en muchas provincias un serio "desequilibrio fiscal vertical"), se hace necesario que en el caso de ciertos servicios como la educación -vinculados con el desarrollo de capital humano y cuyos beneficios se "derraman" hacia otras jurisdicciones-, las provincias actúen en cierta forma como "agentes" del Estado Nacional de manera de asegurar un patrón de provisión más uniforme. Para lograr

<sup>50</sup> Si se deseara adoptar un esquema de reparto que contemple un coeficiente de distribución primaria destinado al gobierno nacional, tendríamos que:

$T_n = R \cdot \alpha$ , donde  $\alpha$  es el coeficiente de distribución primaria.

Entonces,

$$\sum T_i = R(1 - \alpha)$$

y se debería lograr que:

$$\sum L_i + R(1 - \alpha) / \sum G_i = (L_i + T_i) / G_i \quad \text{para todas las jurisdicciones "i"}.$$

<sup>51</sup> Bird, Richard y Smart, Michael, obra citada en 26, pág. 7.

ese objetivo sería deseable que cierta parte de las transferencias se sujeten al cumplimiento de dichos patrones de provisión. En el caso de la educación, el gobierno central podría condicionar las transferencias sujeto a que:

- a) los fondos transferidos realmente se destinen a su provisión o bien;
- b) se alcance cierta performance estándar de calidad educativa<sup>52</sup>.

## **V. Alternativas de sustitución del Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos.** **Solución propuesta:**

Cuando se analiza el conjunto de gravámenes que conforman el sistema de financiación propia de las provincias, existe un amplio consenso en la teoría respecto a los problemas que plantea el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se trata de un impuesto al consumo de tipo general, plurifásico y acumulativo que recae en todas las etapas de producción y distribución hasta llegar al consumidor final.

Este impuesto -de larga vigencia en el orden provincial- opera "en cascada"; ello significa que al no reconocerse un crédito por el gravamen abonado en etapas anteriores de producción o de distribución, el mismo entra en la corriente formativa de los costos. Dado que las empresas fijan su margen de utilidad sobre ese costo<sup>53</sup>, que contiene el gravamen abonado en etapas anteriores, la incidencia en los contribuyentes no es solamente la del impuesto, sino la del impuesto más el margen de utilidad de todas las etapas anteriores (efecto "piramidación"). De esa manera, el consumidor, al pagar el impuesto, experimenta un recargo mayor que lo que percibe el sector público. Asimismo, a diferencia de un IVA tipo consumo, grava la inversión y los insumos empleados en la producción de bienes de inversión.

Otro defecto que se le atribuye al Impuesto sobre los Ingresos Brutos es que carece de neutralidad porque alienta a la integración vertical de los contribuyentes por razones fiscales y no económicas. Esto implica que quienes se integran verticalmente pueden reducir sensiblemente la presión fiscal respecto de quienes no lo hacen, alterándose de esa manera los precios finales de los bienes y servicios con distinta estructura de consumos intermedios y valores agregados.

Finalmente la teoría ha expresado que, al no poder conocerse con exactitud la incidencia del impuesto contenido en los distintos bienes cuando los mismos son exportados, se dificultan los ajustes de frontera necesarios para la aplicación del criterio "país de destino". Según dicho criterio, la potestad tributaria en materia de impuestos a los consumos debe recaer en la jurisdicción en la cual el mismo tiene lugar de manera de propender a la neutralidad del gravamen. En virtud de lo expuesto la teoría entiende que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos genera un sesgo anti-exportador.

Si bien existe consenso generalizado acerca de los problemas que plantea el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando se plantea qué recursos tributarios deberían adoptar las provincias para sustituirlo no existe una respuesta única ni sencilla, máxime cuando al mismo tiempo se exige hacerlo a través de un gravamen que genere similar rendimiento tributario.

Una respuesta frecuente que se ha elaborado es la de un impuesto al valor agregado, gravamen que puede diseñarse de acuerdo a variadas alternativas, cada una de las cuales puede arrojar rendimientos tributarios muy asimétricos según se trate de jurisdicciones eminentemente productoras y exportadoras netas o, por el contrario, consumidoras e importadoras netas.

Sabemos que no existen impuestos perfectos, ya sea desde el punto de vista de su diseño como desde su administración. Sin embargo, en general se considera que, desde el punto de vista técnico, el "ideal" a alcanzar consiste en diseñar un impuesto a las ventas que garantice la autonomía subnacional para fijar la tasa propia y que opere satisfactoriamente en un espacio geográfico común entre varias jurisdicciones donde se supone la inexistencia de controles en frontera, evitando los arbitrajes interjurisdiccionales y los posibles incentivos al

<sup>52</sup> En la literatura sobre transferencias federales se ha discutido acerca de la mejor forma de determinar las transferencias condicionadas y monitorear el cumplimiento de la condición impuesta. La modalidad mencionada en a) enfatiza la "responsabilidad a nivel de insumos" ("input accountability") mientras que la modalidad mencionada en b) centra su atención en el resultado ("output accountability"). Si bien ambas modalidades parecen necesarias y deseables, la discusión sobre el tema supera los alcances del presente trabajo.

<sup>53</sup> Este postulado teórico ha sido puesto en duda ya que el mismo parte de la suposición implícita de que las empresas pueden fijar el precio que quieren considerando su costo más un porcentaje de utilidad ("mark up"). Esa forma de determinación de mark up sobre el costo medio puede ocurrir en el corto plazo, pero a largo plazo todas las empresas maximizan allí donde el ingreso marginal iguala al costo marginal, lo que implica que no existe mark up en el largo plazo. Macón, Jorge, obra citada en 2, Capítulo 6 "Imposición a las Ventas".

fraude en los destinos. En tal sentido, la evaluación de las diferentes alternativas de IVA subnacional que desde el plano teórico se han desarrollado, puede realizarse contemplando cuatro aspectos, que son de índole técnica y política:

a) Aspectos técnicos:

a-1) Grado de autonomía reconocido a las provincias para definir los aspectos esenciales del gravamen (base imponible y alícuota).

a-2) Neutralidad del gravamen: bajo este aspecto se analiza si se generan distorsiones de precios entre sectores de acuerdo a la localización geográfica de los contribuyentes.

a-3) Sencillez administrativa: se tienen en cuenta las alternativas de fraude que pueden producirse de acuerdo al diseño del gravamen que se adopte y la mayor o menor complejidad de la fiscalización y recaudación.

b) Aspectos políticos:

Se analiza la dispar aceptación que puede tener cada alternativa para las distintas regiones del país, ya sean estas productoras y exportadoras netas o, por el contrario, consumidoras e importadoras netas. Asimismo, se contempla la posibilidad de establecer compensaciones entre los fiscos subnacionales. La consideración de este aspecto adquiere singular relevancia en países como la Argentina, con importantes brechas de desarrollo regional.

## V.1. Desarrollos teóricos del Impuesto al Valor Agregado en el orden provincial:

### V.1.1. Impuesto a las Ventas Minoristas ("IVM"):

Consiste en un impuesto monofásico en etapa minorista que recae en la etapa en la que los bienes se transfieren al consumidor final. Este gravamen presenta ventajas desde el ángulo teórico ya que, operando de manera óptima, debería gravar exclusivamente el consumo final y producir el mismo rendimiento del IVA nacional, con la única diferencia que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas ("IVM") grava el valor agregado total en la última etapa de la cadena de producción-consumo, mientras que el IVA grava el valor agregado total de forma parcial en cada una de las etapas de dicha cadena. Sin embargo, en el mundo real, ocurre que no todas las ventas minoristas están dirigidas exclusivamente al consumo final. Se hace necesario, por lo tanto, desgravar las compras de insumos intermedios que, adquiridos al minorista, se utilizan en otro proceso productivo.

La identificación de las ventas según el destino de su uso (consumo final o insumo empresario) aparece como difícil de monitorear o auditar. En Estados Unidos, país donde se aplica un IVM ("*Retail Sales Tax*" RST), se ha estimado que aproximadamente el 40% de la recaudación de dicho gravamen proviene de las ventas correspondientes a insumos intermedios. Ello genera el mismo problema de acumulación ("piramidación") y falta de neutralidad que exhibe el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Asimismo, las dificultades de fiscalización generan incentivos a la evasión en el caso de empresas que pueden simular la venta de bienes destinados al consumo final bajo el ropaje de ventas destinadas al consumo intermedio.

En otro orden, para el caso de las localidades lindantes con otros estados provinciales, eventuales divergencias en las alícuotas aplicadas por las provincias pueden generar incentivos al "turismo tributario" ("*cross border shopping*") difícil de evitar.

Otra de las objeciones que se señalan con respecto al IVM es que la recaudación se concentra en la etapa final de la cadena de producción-consumo, donde se encuentra un gran número de contribuyentes que carecen de una contabilidad organizada que permita el control y administración del gravamen. Sin embargo, el hecho de que en nuestro país el 60% de las ventas minoristas se concentre en la actualidad en las grandes cadenas de comercialización (supermercados y centros comerciales) combinado con la posible adopción de un sistema de percepción en la fuente a cargo de los grandes productores con sistemas masivos de distribución, constituyen factores que permitirían superar la objeción mencionada<sup>54</sup>.

La dificultad que presenta el IVM para gravar ciertas ventas dada la imposibilidad de conocer el destino final de las mismas ha hecho que, desde la teoría, se hayan puesto de manifiesto los problemas que presenta este gravamen en presencia de ventas a distancia (ventas por correo o "*telemarketing*") y, muy especialmente, por el correo electrónico<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> Vicchi, Juan Carlos (coord.), Instituto de Ciencias Económicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, obra citada en 37, pág. 34.

<sup>55</sup> Mc Lure, Charles, "Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: a challenge to american federalism", *Internacional Tax and Public Finance*, Vol. 6, N°2.

Resumiendo, las dificultades del IVM derivan de no poder evitar gravar consumos intermedios (generando efecto acumulación), incentivar “turismo tributario” entre jurisdicciones vecinas, de no gravar ciertos servicios y productos intangibles y la imposibilidad de gravar el comercio electrónico. Todo ello genera distorsiones de precios e inequidades horizontales (por ejemplo entre comerciantes que utilizan la red informática y vendedores locales tradicionales que no la utilizan y entre familias ricas que utilizan sistemas de compras no gravables y las pobres que compran bienes tangibles gravados)<sup>56</sup>.

## **V.1.2. IVA Provincial con criterio de Origen:**

### **V.1.2.1. IVA Provincial tipo Origen “Puro”:**

Este esquema posee ventajas desde el punto de vista del grado de autonomía que se les confiere a las provincias y de la sencillez administrativa. Mediante este sistema cada provincia establecería autónomamente un IVA. Las ventas interjurisdiccionales estarían gravadas a la tasa de la jurisdicción donde reside la firma vendedora de manera que resulta indistinto para ella a quienes se venden los bienes (si se trata de un consumo final o un consumo intermedio) y el lugar de residencia del comprador. Ello hace que no se generen incentivos para el fraude en los destinos o “paseo de las facturas”. Los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden exclusivamente a los débitos generados por compras dentro de la misma jurisdicción. De esta forma, las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas y, en este caso, no generan crédito fiscal en el adquirente. Bajo este esquema, no resultaría necesario efectuar compensaciones entre los fiscos, en tanto las relaciones tributarias (débitos y créditos) se plantean exclusivamente ante el fisco de cada jurisdicción.

Los inconvenientes que plantea este esquema se presentan principalmente cuando se consideran los aspectos políticos y económicos vinculados con la neutralidad económica del gravamen. Desde el punto de vista político, en países como la Argentina, con diferencias relativas en el grado de desarrollo de las provincias, este esquema beneficiaría a las jurisdicciones productoras y exportadoras netas, lo cual acarrearía la necesidad de implementar medidas compensatorias a favor de las jurisdicciones eminentemente consumidoras. Desde el punto de vista económico, un IVA provincial como el descrito generaría inconvenientes. Por un lado, provocaría que la recaudación “consolidada” del gravamen en todas las provincias alcance algo más que el valor agregado nacional porque incluiría en su base a las ventas intermedias interjurisdiccionales. Asimismo, para evitar que se generen distorsiones de precios entre sectores según su localización geográfica y que las provincias intenten inducir fiscalmente la radicación de firmas en su jurisdicción mediante una menor presión tributaria (“guerras tributarias”) se hace necesario que las alícuotas de las jurisdicciones sean uniformes, lo cual termina finalmente conspirando contra el propio objetivo de la descentralización, que es el de propiciar la autonomía provincial<sup>57</sup>.

### **V.1.2.2. IVA Provincial tipo Origen “Modificado”:**

Esta variante plantea inconvenientes desde el punto de vista de la neutralidad del gravamen así como de la sencillez administrativa.

En esta modalidad del IVA con criterio de Origen, los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden tanto a los débitos por compras dentro de la misma jurisdicción como a los provenientes de otras jurisdicciones. De tal forma, las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas pero, a diferencia del caso anterior, sí generan crédito fiscal en destino. Bajo este esquema, si en la jurisdicción de destino se admiten créditos fiscales por el IVA cargado en origen, es evidente que debería preverse un sistema de compensaciones entre fiscos de manera que el fisco de la jurisdicción compradora fuera compensado por el fisco de la vendedora.

En lo que a la neutralidad del gravamen respecta, en un escenario de diversidad de alícuotas provinciales y diferencias entre los volúmenes de ventas intermedias interjurisdiccionales (tal como sería el caso de la Argentina, de implementarse un modelo como al que nos estamos refiriendo) se terminaría gravando en conjunto, más que el valor agregado nacional y, además, existiría una presión tributaria sectorial diferente entre jurisdicciones, generándose distorsiones de precios relativos entre sectores.

<sup>56</sup> Piffano, Horacio L.P., “¿Es el IVA Subnacional la alternativa preferible?”, Sexto Seminario Internacional sobre Federalismo Fiscal, 26 de noviembre de 2001, Pilar, Buenos Aires, pág. 83.

<sup>57</sup> La uniformidad de las legislaciones entre jurisdicciones subnacionales o entre Estados miembros de un bloque común no resulta una meta sencilla de alcanzar. Prueba de ello lo constituye la experiencia de la Unión Europea que intentó aplicar a las transacciones intracomunitarias un IVA con criterio de origen a partir del 1° de enero de 1997, sin que se haya conseguido tal cometido hasta el presente debido a la negativa de los Estados miembro de ceder su autonomía para definir las alícuotas del IVA.

En lo atinente a la administración del gravamen, en un país como la Argentina con 24 jurisdicciones, la necesidad de establecer mecanismos compensatorios impone exigencias importantes en materia de coordinación administrativa (como mínimo de armonización informática) y de cooperación entre fiscos. Los vendedores deben informar el estado al cual van destinadas sus ventas, pues los débitos deben ser devueltos como compensación al fisco de destino. A su vez, los compradores deberán identificar el estado del que provienen sus insumos gravados con el IVA de origen, de modo que su fisco sepa a qué estado debe reclamar la compensación. Bajo este esquema, el fisco de destino no tiene ningún incentivo para verificar la validez del crédito que se informa, pues de todas maneras éste habrá de ser compensado por el fisco de origen siendo éste último en el cual recae esfuerzo de fiscalización. Sin la suficiente cooperación entre los fiscos, los fraudes en ventas simuladas a otros Estados pueden ser importantes<sup>58</sup>.

Se genera un relevante problema adicional en el caso de las exportaciones, dado que si bien las jurisdicciones desde donde se realizan las exportaciones no someterán a impuesto a las mismas, se hace necesario un "ajuste de frontera" por el cual las provincias de salida de los productos acepten reintegrar a los exportadores el impuesto abonado por sus insumos aun cuando los mismos hayan sido adquiridos en otras jurisdicciones y, consecuentemente, el impuesto haya ingresado a las arcas de otro fisco.

### V.1.3. IVA Provincial tipo "Destino Pago diferido":

Bajo esta alternativa, cada provincia establecería autónomamente su propio IVA, pero aplicado bajo el criterio de destino, es decir, las ventas dentro de la propia jurisdicción son gravadas a la tasa vigente en la misma, pero las ventas a otras jurisdicciones son gravadas a tasa cero. Los créditos fiscales de IVA en este caso también corresponden a las compras realizadas dentro de la propia jurisdicción donde residen las firmas dado que las importaciones, al no estar gravadas en origen, no generan crédito fiscal alguno.

Este sistema presenta ventajas desde el punto de vista de la autonomía provincial dado que no requiere compensaciones entre los fiscos de las jurisdicciones involucradas. Desde el punto de vista económico, esta alternativa presenta la ventaja de que la recaudación del IVA provincial "consolidado" gravará solamente el valor agregado nacional. Además, al no gravarse las exportaciones y gravarse las importaciones, no se generan sesgos o distorsiones entre las producciones locales y las de otras jurisdicciones. Sin embargo, la presión tributaria sectorial, en un contexto de diversidad de alícuotas provinciales, será diferente según el lugar donde se registre la venta final.

El IVA destino también acarrea dificultades desde el punto de vista de la administración del gravamen porque se genera un incentivo a fraguar los destinos, simulando ventas intraestatales como si fueran ventas interestatales. Al no existir aduanas interiores, puede producirse una triangulación de las operaciones que permitiría, mediante el fraude en los destinos, recuperar el crédito fiscal por ventas efectuadas dentro de la propia jurisdicción. La complejidad administrativa de la aplicación del IVA destino hace que las administraciones locales dependan de las declaraciones juradas de los contribuyentes para identificar el destino de sus ventas (intraestatales o interestatales) y exige armonización informática y un profuso intercambio de información entre los fiscos provinciales.

Desde el punto de vista político, plantea una situación desventajosa para las jurisdicciones productoras y exportadoras netas, que deberán enfrentar la acumulación de créditos fiscales de sus contribuyentes (por las adquisiciones de insumos destinados a ventas interestatales). Estas jurisdicciones seguramente reclamarán compensaciones vía transferencias horizontales para suplir la merma en su recaudación.

### V.1.4. IVA Provincial tipo "Compartido o Dual":

#### V.1.4.1. IVA Provincial Compartido o "Barquinho"(Varsano):

En la versión del IVA subnacional del tipo compartido (también llamado "Barquinho"<sup>59</sup> o "Mochila"), el gobierno subnacional grava las ventas dentro de su jurisdicción a la tasa vigente en la misma y las ventas a

<sup>58</sup> En esta variante surge la posibilidad de la "fábrica de facturas" al permitir simular la adquisición de insumos en las jurisdicciones con mayores tasas de manera de reducir la presión tributaria. También puede producirse el "fraude en los orígenes" al simularse ventas intermedias en lugar de ventas finales cuando los bienes se destinan a jurisdicciones con tasas menores. Asimismo, también pueden alterarse artificialmente los precios de transferencia entre firmas vinculadas económicamente a fin de incrementar los créditos fiscales. Otro aspecto a contemplar es el de las remesas entre establecimientos pertenecientes a una misma firma pero radicados en diferentes jurisdicciones.

<sup>59</sup> Varsano, Ricardo, "A tributação do consumo e relações federativas: um estudo da sistematica de tributação do valor adicionado em algumas experiências seleccionadas." (Versión preliminar).

otras jurisdicciones son gravadas a la tasa subnacional cero. Sin embargo, en el caso de las ventas interjurisdiccionales, a la alícuota cero del gobierno subnacional se le añade una nueva alícuota federal equivalente a la tasa subnacional que rige internamente, con lo cual las ventas intra e interjurisdiccionales son gravadas con la misma alícuota (provincial más federal) cualquiera que resulte ser su destino. La recaudación proveniente a esta tasa federal añadida pertenece al gobierno federal. Tanto el impuesto propiamente federal como aquel que se recaude con la tasa federal añadida serán reconocidos como crédito fiscal (federal) en las compras intermedias en la jurisdicción de destino.

La propuesta bajo análisis contempla que el componente residual del IVA federal compartido ("Mochila") se coparticipe a las provincias.

Desde el punto de vista económico, se aprecia que, en esta variante, la suma de los IVA provinciales y el nacional gravan consolidadamente el valor agregado nacional. Sin embargo, asumiendo un escenario de diversidad de alícuotas de IVA a nivel subnacional, nuevamente la presión tributaria sobre el valor agregado en cada sector difiere según el lugar donde se efectúe la venta. Esto genera nuevamente un incentivo a fraguar los destinos<sup>60</sup> simulando ventas en jurisdicciones que resulten con menores presiones tributarias. Esto quiere decir que, si bien en el IVA compartido se eliminan los incentivos a fraguar los destinos por la inexistencia de débitos fiscales diferenciales (como en la alternativa del IVA Destino pago diferido o del ICMS en Brasil), al reconocerse en la jurisdicción de destino el crédito fiscal correspondiente a las compras en origen (a través del fisco federal) aún persiste la posibilidad de reducir fraudulentamente la presión tributaria de un sector mediante el expediente de fraguar el destino maximizando el crédito fiscal<sup>61</sup>. Ello implica que el costo que impone la complejidad administrativa del esquema propuesto no se justifica debido a que, con el mismo, no se solucionan los problemas que plantea el modelo de IVA Destino pago diferido<sup>62</sup>.

Desde el punto de vista de la administración del gravamen, otro aspecto importante a destacar de esta modalidad de IVA subnacional lo constituye el hecho de tener que contemplar la situación neta de cada contribuyente con saldos positivos y negativos diferentes ante los fiscos nacional y provincial. Esto plantea el problema de las compensaciones y/o devoluciones que exigirán los contribuyentes. Quienes realicen ventas interjurisdiccionales acumularan créditos fiscales con el gobierno provincial de su jurisdicción y reclamaran su devolución, la cual solo podría instrumentarse mediante un ágil sistema de reintegro de difícil concreción práctica. Por otra parte, si el vendedor en la jurisdicción de destino tuviera un margen de rentabilidad exiguo (menor a la sumatoria de la alícuota federal más el IVA federal adicional o "mochila") se generarán créditos fiscales con el fisco federal con el consecuente impacto financiero<sup>63</sup>.

Desde el punto de vista político esta variante, al igual que el caso del IVA que aplica el criterio de Destino, presenta el inconveniente de representar una pérdida de base tributaria para las jurisdicciones productoras y exportadoras netas.

#### V.1.4.2. IVA "Radial"(Schenone) e IVA "Compensatorio" (Mc Lure):

Diversos desarrollos teóricos han elaborado variantes del IVA Dual o Compartido sugerido por Varsano, pero ellos no logran solucionar los problemas que plantea este tipo de imposición a nivel subnacional: no logran eliminar los incentivos al fraude en los destinos que se presentan cuando existe dispersión de alícuotas en los gravámenes provinciales, producen distorsiones en los precios relativos en los consumos intermedios y plantean serias dificultades en la factibilidad de su aplicación administrativa.

El IVA provincial de tipo "Radial"<sup>64</sup> modifica al IVA Compartido o "Barquinho" de Varsano en la forma de tratar los créditos fiscales, dado que el crédito fiscal federal adherido a las ventas interjurisdiccionales es reconocido a la alícuota provincial que rige a las ventas dentro de la jurisdicción compradora. Como puede inferirse, esta modalidad impone una gran carga de trabajo para los contribuyentes, quienes deben valorizar los créditos fiscales sobre los insumos comprados a las múltiples jurisdicciones de origen.

<sup>60</sup> En el Anexo IV se efectúa, mediante un ejemplo numérico, una simulación que respalda lo expresado.

<sup>61</sup> Piffano, Horacio L.P., obra citada en 56, pág. 13.

<sup>62</sup> El propio Varsano, autor de la propuesta de IVA Compartido, reconoce que para que el gravamen opere exitosamente, se debería fijar una alícuota provincial igual o uniforme para todas las jurisdicciones con una pequeña dispersión admitida de 10%. Ello conspira con la idea inicial de promover la autonomía tributaria subnacional.

<sup>63</sup> Vicchi, Juan Carlos (coord.), Instituto de Ciencias Económicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, obra citada en 37, pág. 37.

<sup>64</sup> "El IVA provincial" Schenone, O. citado por Piffano, Horacio L.P., obra citada en 56, pág. 14.

El Impuesto al Valor Agregado Compensatorio<sup>65</sup> (o "CVAT") se diferencia del IVA Compartido ideado por Varsano en la elección de la alícuota federal adherida que sustituye a la tasa subnacional en el caso de ventas interjurisdiccionales. En la propuesta, la alícuota se calcula sobre la base de un promedio ponderado de las alícuotas provinciales, en tanto que Varsano sólo permitía que la alícuota federal adherida fuera la necesaria para igualar el débito fiscal en origen. Esta variante, aplicada en un escenario de dispersión de alícuotas subnacionales, además de no resolver los inconvenientes que conlleva la propuesta del IVA Compartido, plantea el problema adicional de que los IVA nacional y provinciales arrojan tres cargas tributarias diferentes. Las ventas finales no sólo son gravadas de forma diferente debido a las alícuotas diferenciales de las provincias, sino que además las ventas finales interjurisdiccionales son gravadas a una alícuota distinta a la vigente para las ventas locales de las otras provincias. Ello generaría incentivos para las compras a distancia o por correo y para el "turismo tributario" ("*cross border shopping*").

#### V.1.4.3. El IVA Dual de Bird-Gendron:

Esta modalidad resulta similar al modelo del IVA Destino Pago Diferido, tal cual opera en la provincia de Québec (Québec Sales Tax, en adelante, "QST"). En Canadá, el QST coexiste con el IVA federal (en adelante, "GST") el cual actúa como un mecanismo de control para Québec. Cada nivel de gobierno posee autonomía para definir su alícuota aun cuando la base tributaria es prácticamente la misma en ambos niveles. La administración del GST y del QST es confiada al organismo recaudador de Québec. No obstante, los planes de auditoría son establecidos por un organismo del gobierno federal ("*Revenue Canada*") y consensuado con el gobierno de Québec. Como la base tributaria del IVA federal y el provincial coinciden, existe interés del fisco de Québec de monitorear la base tributaria de su propio QST así como del GST federal. Asimismo, el control realizado en el resto de las provincias (a través de "*Revenue Canada*"), sirve para comprobar, mediante un control cruzado en las provincias receptoras del comercio interestatal, que el QST no ha sido evadido. Bird y Gendron asignan fundamental importancia en este esquema ya sea a la concentración de la administración de los gravámenes en un solo ente o, en su defecto, a la unificación de los planes de auditoría y a un elevado nivel de cooperación y de intercambio de información entre los fiscos<sup>66</sup>. Dado el actual nivel de desarrollo de las administraciones tributarias subnacionales en la Argentina, un gravamen como el propuesto por Bird y Gendron aparece como de difícil concreción práctica en el corto plazo.

#### V.1.5. VIVAT (IVA Viable Integrado, "Viable Integrated Value Added Tax"):

Este impuesto se basaba en una propuesta de Keen y Smith<sup>67</sup> que había sido concebida para los países de la Unión Europea. Precisamente por ello, la propuesta se diferencia de los IVA "compartidos" mencionados en 3., en el hecho de que no existe un nivel central de gobierno administrando la misma base tributaria que la de los gobiernos subnacionales. Aplicado en un solo país, el VIVAT consistiría en un impuesto tipo valor agregado con una alícuota uniforme a nivel nacional para las transacciones entre comerciantes registrados (normalmente mayoristas) cuya recaudación se repartiría entre las provincias mediante un régimen especial de coparticipación. A su vez, cada provincia podría fijar la alícuota aplicable a compradores no registrados (normalmente minoristas), pero con la obligación de admitir el cómputo del impuesto nacional facturado por los mayoristas e industriales. Según Keen y Smith, el objetivo del gravamen es que las provincias conserven autonomía para fijar las alícuotas que redundan en la recaudación relevante del IVA, ya que la tasa por la que se gravan ventas intermedias es irrelevante en materia de rendimiento tributario, en tanto los débitos y créditos habrán de cancelarse. En consecuencia, sólo quedaría gravado el consumo final o el perteneciente a compradores no registrados.

A diferencia de lo que ocurre con el IVA-Destino o los IVA duales o compartidos, la mecánica de este impuesto no exige diferenciar las ventas interestadales de las intraestadales, sino la situación del comprador (registrado o no registrado) ante el respectivo fisco.

El inconveniente del VIVAT puede producirse en las transacciones interestadales, si las alícuotas aplicables a los contribuyentes no registrados difieren entre sí<sup>68</sup>. También pueden producirse incentivos a la evasión por

<sup>65</sup> Mc Lure, Charles, "Implementing Subnacional Value Added Taxes on internal Trade: The Compensating CVAT", citado por Piffano, Horacio L.P., obra citada en 56, pág. 17.

<sup>66</sup> Bird, Richard, obra citada en 25. Anexo 4.

<sup>67</sup> "VIVAT ("Viable Integrated Value Added Tax"). An alternative VAT for the European Union. Economic Policy, Octubre 1996, pág. 375 y ss. Esta propuesta fue esbozada por el gobierno argentino durante la década de 1990 y desechada en medio de una crítica generalizada (cfr. Macón Jorge, "La encrucijada del sistema fiscal federal argentino")

<sup>68</sup> En tales casos pueden producirse episodios de "guerras tributarias" o "turismo tributario". Por ello, Keen y Smith reconocen que las tasas para los contribuyentes no registrados no deberían diferir marcadamente entre los estados-miembro.

ejemplo, si los consumidores hacen figurar sus compras finales como ventas intermedias a firmas registradas (si la alícuota para los no registrados es superior a la tasa uniforme aplicada a las ventas intermedias correspondiente a los compradores registrados); o a la inversa si el diferencial de alícuotas favorece a los consumidores. Como se ha visto, este problema es conocido por los tributaristas y usualmente se lo cita como un problema operativo del Impuesto a las Ventas Minoristas. El incentivo a la evasión y, consecuentemente, el costo de cumplimiento tributario y de administración necesarios para diferenciar los límites entre ambos tipos de transacciones (intermedias y finales) serán mayores, cuanto mayor sea la diferencia de tasas. Por ello, Keen y Smith reconocen que la tasa del VIVAT para transacciones intermedias debería mantener un margen razonable respecto de las tasas que apliquen los estados-miembro para el consumo final.

En conclusión, si bien el VIVAT elimina la necesidad de establecer un tratamiento diferencial entre ventas dentro del estado y fuera de él, crea un tratamiento diferencial entre contribuyentes registrados y no registrados. Por lo tanto, el VIVAT no logra dar solución satisfactoria al problema que presentan los IVA duales o "compartidos".

## V.2. Propuesta de sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sistema de alícuotas adicionales del IVA Nacional o "IVA Complementario Provincial":

Consiste en un impuesto que funcionaría como el IVA a nivel nacional, incluso aplicando el criterio país de destino para las exportaciones a terceros países. La recaudación del gravamen estaría a cargo de un organismo separado de la Administración Nacional y su gestión y operatoria recaería en manos de los gobiernos provinciales y la Ciudad de Buenos Aires. El IVA complementario provincial funcionaría con la adopción de la misma legislación que el IVA nacional, tanto en lo que respecta a su objeto como a la determinación de la base imponible.

La recaudación del IVA complementario integraría un fondo común y se repartiría entre las 24 jurisdicciones provinciales conforme a un criterio a definir. Algunas modalidades para la distribución sugeridas por la teoría son las siguientes:

- un sistema de "clearing" que compute las transacciones reales operadas en el ejercicio fiscal en cada jurisdicción<sup>69</sup>.
- un sistema de fórmulas que se sustentaría en el cálculo estadístico del consumo en cada jurisdicción<sup>70</sup>.

La distribución de lo recaudado conforme al consumo de cada jurisdicción podría merecer objeciones por parte de las provincias eminentemente productoras (las de mayor desarrollo económico relativo) dado que se vería acentuado el cariz de redistribución territorial de los recursos tributarios. Es por ello que podría contemplarse un criterio de distribución alternativo que tome en cuenta el producto bruto geográfico o bien los parámetros de ingresos y gastos que contempla el actual Convenio Multilateral.

El IVA Complementario Provincial que se propone permitiría salvar gran parte de las observaciones que se formulan con respecto al resto de los IVA provinciales propuestos por la teoría, dado que:

- a) Se simplificaría la determinación del gravamen por parte del contribuyente, al evitar la duplicación de procedimientos administrativos. También se generarían economías de escala en la recaudación, tanto para el sector público como el privado, por el hecho de que los contribuyentes deberían enfrentar una administración unificada del IVA provincial. Ello contrasta con lo que sucede actualmente con el impuesto sobre los ingresos brutos, donde los contribuyentes se encuentran sujetos a la verificación y fiscalización de varias jurisdicciones subnacionales, las cuales muchas veces sostienen posiciones contradictorias, generando un marco de inseguridad jurídica que interfiere con el desarrollo de sus actividades económicas<sup>71</sup>.
- b) Se eliminaría la necesidad de instrumentar devoluciones de impuestos por operaciones interprovinciales. No obstante, persistiría la necesidad de instrumentar devoluciones del IVA provincial por las exportaciones al exterior, las cuales podrían ser hechas directamente por la Nación conjuntamente con la devolución del IVA nacional. Una alternativa podría ser que la devolución del IVA provincial se realizara con cargo a la coparticipación y específicamente a cada provincia en la que se originó la exportación.
- c) Se eliminarían los incentivos al fraude en los destinos o "paseo de las facturas". Tampoco sería necesario considerar las remesas sin facturar entre distintas jurisdicciones ni los precios de transferencia entre firmas vinculadas económicamente.

<sup>69</sup> Mc Lure, Charles, "The Brazilian tax assignment problem: ends, means and constraints", Fundación Instituto de investigación económica, San Pablo, Brasil.

<sup>70</sup> Esta alternativa fue sugerida en 1996 por la Comisión de la Comunidad Económica Europea.

<sup>71</sup> Vicchi, Juan Carlos (coord.), Instituto de Ciencias Económicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, obra citada en 37, pág. 40.

d) La adopción de bases imponibles comunes para impuestos que funcionan en diferentes esferas de gobierno, obligaría a la Nación y las provincias a colaborar en la fiscalización, lo cual redundaría en un más eficiente combate contra la evasión. De tal forma se reduciría la distorsión económica que en cuanto a competitividad provoca la distinta actitud de cumplimiento por parte de los contribuyentes. Asimismo, la creación de un organismo interprovincial fomentaría un aumento de la responsabilidad fiscal de las provincias en la administración de sus propios recursos. Ello contrastaría con lo que sucede en la actualidad, en la que las provincias asumen un papel pasivo en el proceso recaudatorio, dado que sus recursos descansan en su mayor parte en la eficiencia recaudatoria de la AFIP, organismo que recauda los tributos nacionales coparticipables.

Este gravamen tiene también defectos, dado que no es la solución perfecta sino la solución óptima. El más *importante* de ellos es que, para ser regionalmente neutral, la tasa debe ser única o con poca variación entre jurisdicciones. Según estudios econométricos realizados<sup>72</sup>, la alícuota del nuevo gravamen debería ascender al 7.5% a efectos de que arroje similar recaudación que el vigente impuesto sobre los ingresos brutos. La necesidad de establecer una alícuota única o con poca variación conspira contra el objetivo de promover la autonomía de las provincias y alentar su capacidad de toma de decisiones sobre aspectos relevantes del gravamen.

El sistema también reedita los aspectos controvertidos de la coparticipación dado que se plantean todas las cuestiones analizadas precedentemente y que atañen a la definición de los criterios de reparto de un fondo común.

La preferencia por este tipo de gravamen responde a que, a mi criterio, las ventajas del mismo desde el punto de vista de la sencillez administrativa y de su neutralidad económica superan las limitaciones que se plantean para el completo desarrollo de la autonomía provincial.

---

<sup>72</sup> Estudios de la Universidad de San Andrés en base al Censo Económico de 1993, citado por Vicchi, Juan Carlos (coord.). Instituto de Ciencias Económicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, obra citada en 37, pág. 39.

## VI. RESUMEN:

1. La forma de gobierno federal, desde el punto de vista institucional, supone la existencia de dos o más niveles de gobierno para la conformación del Estado. La elaboración del esquema financiero apropiado involucra el tomar decisiones respecto de los gastos y de los recursos públicos. Dicha tarea no es en modo alguno sencilla habida cuenta de que la presencia de varios niveles de gobierno dentro la organización del Estado supone también la coexistencia de potestades decisorias tanto en lo referido a la imposición y recaudación de tributos como a la provisión de bienes y la prestación de servicios públicos. Esa coexistencia de potestades no está exenta de fricciones y requiere, por lo tanto, de esfuerzos de coordinación que permitan que el Estado, en sus distintos niveles, cumpla con sus funciones obteniendo para ello el financiamiento adecuado.

2. Para abordar los problemas que plantea el federalismo fiscal, desde la teoría se ha adoptado un enfoque metodológico consistente en dividir las múltiples funciones a cargo del Estado en tres grandes vertientes o "ramas", cada una de las cuales se corresponde a su vez con los fines que el Estado debe perseguir en su accionar: a) la rama "asignativa" que se vincula con la prestación de bienes y servicios públicos, b) la rama distributiva y c) la rama de estabilización del nivel de actividad económica.

3. Con respecto a la rama "asignativa" la teoría normativa del federalismo fiscal que podríamos llamar "clásica", recomienda que, para alcanzar el mayor grado de eficiencia, los bienes y servicios públicos deben ser provistos de manera descentralizada por unidades jurisdiccionales de menor alcance geográfico, excepto que en la provisión de dichos bienes y servicios existan economías de escala o "derrames" hacia otras jurisdicciones.

4. La función de redistribución, según la teoría clásica, debería asignarse principalmente al gobierno central. Ello se debe a que, en el campo tributario, el objetivo de mejorar la distribución personal del ingreso se consigue en mayor medida con los impuestos globales, directos y personales, los cuales requieren, en general, abarcar la totalidad del ingreso o patrimonio de los contribuyentes en todas las jurisdicciones subnacionales. Siendo ello así, es el gobierno central el que en mejores condiciones se encuentra para obtener la información que permita detectar, medir y controlar la base imponible de tales impuestos.

5. La teoría normativa clásica del federalismo fiscal también propone que la función de estabilización del nivel de actividad económica debería asignarse al gobierno central. El primer motivo radica en que, dada la menor magnitud relativa de los presupuestos locales considerados aisladamente, cualquier política de estabilización autónoma que los gobiernos subnacionales emprendieran, se enfrentaría con recursos financieros muy reducidos, los cuales impactarían de manera despreciable en las variables macroeconómicas involucradas. Por su parte, dado el carácter abierto de las economías subnacionales, los efectos económicos de los estímulos fiscales promovidos por los gobiernos locales se derramarían en gran medida a las jurisdicciones vecinas. Ello provocaría, por una parte, que dichos efectos no alcancen los resultados esperados y, por otra parte, que los responsables locales de ejecutar las políticas anticíclicas no tengan incentivos para llevar a cabo una política eficiente dado que deberían enfrentar el costo pleno de las decisiones emprendidas, mientras que los beneficios de las mismas se extenderían a las regiones lindantes.

6. Se han desarrollado en los últimos años teorías que han puesto en duda los postulados teóricos tradicionales de la teoría normativa del federalismo fiscal antes descriptos. Estas teorías propugnan una mayor descentralización de las potestades fiscales, que procure un estricto cumplimiento de la descentralización tanto del gasto como de los recursos públicos ("correspondencia fiscal"). Estas teorías asignan gran relevancia a los efectos nocivos que, para las finanzas públicas subnacionales, tendrían las transferencias federales. Tales transferencias generan una ruptura del proceso fiscal dado que se genera a nivel subnacional, una brecha entre las decisiones de recaudar y gastar. La mencionada separación entre las decisiones de recaudar y gastar generaría una tendencia a la sobreexpansión del sector público subnacional porque permite que una parte de los gastos sea financiada por impuestos recaudados en otras jurisdicciones. Los postulados que en la Argentina más radicalmente propician la aplicación de la "correspondencia fiscal", sugieren aumentar la financiación subnacional en un grado tal que ello implique, en los hechos, la reducción de las transferencias de coparticipación a su mínima expresión.

7. En la Argentina, a diferencia de otras experiencias federales donde la construcción del Estado surgió de un pacto entre unidades con institucionalidad y marcos legales propios muy avanzados, el federalismo no fue construido entre unidades iguales relacionadas horizontalmente, sino entre desiguales que debían confrontar verticalmente. La matriz institucional presente en la configuración del Estado se sustentaba en el reconocimiento de una hegemonía que era a la vez de orden política y económica. En lo político, la formación del Estado Nacional descansaba en el reconocimiento de la hegemonía de Buenos Aires por parte del interior. En lo económico, descansaba en la prevalencia de un modelo de desarrollo agroexportador con núcleo en los grandes centros urbanos, que ungía a Buenos Aires como un centro consumidor y exportador de un mercado único nacional.

8. El modelo de desarrollo agroexportador consolidó el sesgo eminentemente primario de la producción de la Argentina, lo que ha hecho que la evolución de su economía sea dependiente de factores exógenos, como los precios internacionales de las materias primas que el país exporta. Dado que la evolución de los precios de las materias primas es determinada a su vez por las vicisitudes de la coyuntura internacional, las mismas han producido en la Argentina recurrentes situaciones de crisis del sector externo. La evolución histórica invariablemente refleja que, cada situación de crisis del sector externo, ha desencadenado cambios de envergadura en las circunstancias macroeconómicas que han afectado tanto el nivel como la estructura de los recursos tributarios. Ello ha generado a su vez importantes fluctuaciones en las transferencias de recursos desde la Nación a las provincias y en la recaudación de cada una de éstas. Puede señalarse que esa debilidad estructural de la economía argentina es uno de los factores principales que ha coadyuvado para que no pueda lograrse un régimen estable de reparto de fondos.

9. En países como la Argentina, donde se observa en el conjunto de provincias un amplio abanico de situaciones desiguales respecto a su desarrollo productivo y significativas disparidades entre los recursos y las necesidades en muchas de ellas ("desbalance fiscal vertical"), la aplicación estricta de un modelo que procure la simultánea descentralización de gastos e ingresos y elimine o reduzca las transferencias, no necesariamente es el más conducente para incorporar las ventajas que la teoría de la "correspondencia fiscal" le atribuye (eficiencia en la asignación de recursos, participación e integración de la comunidad, control de los servicios ofrecidos, imputabilidad de la actividad estatal -"accountability"-). Por el contrario, dado que las bases tributarias distan mucho de estar distribuidas de manera homogénea entre las diferentes jurisdicciones, tal medida, además de resultar inocua para promover la imputabilidad fiscal, impondría asimismo serias restricciones en materia de provisión equitativa de bienes y servicios públicos.

10. No caben dudas de que resulta un objetivo plausible y deseable para las finanzas públicas el aumentar el nivel de "responsabilidad fiscal" por parte de todas las provincias que componen la federación argentina, haciendo que las mismas ejerzan el mayor control posible sobre sus ingresos como un medio para promover la transparencia e imputabilidad fiscal. Sin embargo, para alcanzar dicho objetivo no resulta imprescindible – como sugiere la teoría de la "correspondencia fiscal" – eliminar las transferencias federales o el "desbalance fiscal vertical". **La problemática de las finanzas federales de la Argentina es una cuestión compleja, que responde a múltiples factores que no son atribuibles meramente al grado de "desbalance fiscal".**

11. Es perfectamente posible asegurar la imputabilidad fiscal aun en países con un grado de desbalance fiscal vertical significativo. La imputabilidad fiscal puede lograrse a través de mecanismos que permitan fijar una clara conexión entre los aumentos y reducciones del gasto provincial y las variaciones de impuestos que acompañan a dichas modificaciones del gasto.

12. En un contexto signado por fuertes brechas de desarrollo regional, un sistema de transferencias intergubernamentales bien diseñado, inevitablemente debe constituir un componente central de toda estrategia de descentralización fiscal que pretenda encarar cualquier Estado. El sistema de transferencias se hace necesario cuando existen razones de eficiencia asignativa que requieren la descentralización de los servicios hacia los gobiernos locales y, simultáneamente, muchos de éstos no cuentan con la capacidad fiscal para financiarlos en niveles considerados apropiados. También se hace necesario acudir a los sistemas de transferencias cuando hay externalidades asociadas a los servicios en cuestión o cuando se requiere tomar en consideración los diferentes costos en la prestación, que imponen necesidades fiscales diferenciales entre las regiones de un mismo país.

13. Un aspecto esencial a contemplar a la hora de diseñar un buen sistema de transferencias es el de los **incentivos** que puede generar para el gobierno central y para los gobiernos locales. **En tal sentido, el principal desafío de un buen sistema de transferencias es el de no desalentar el esfuerzo fiscal de los gobiernos locales y el de no propiciar que el gobierno central busque apropiarse de recursos adicionales a los que se le acuerden.**

14. Para dotar al sistema de transferencias intergubernamentales de un adecuado grado de estabilidad para los gobiernos subnacionales y de flexibilidad para el gobierno central, resulta aconsejable que el fondo común a distribuir se fije como un porcentaje **de todos los tributos** o los ingresos corrientes a los que tiene acceso el gobierno central. El incluir en la masa coparticipable sólo algunos impuestos específicos recaudados por el gobierno central resulta menos aconsejable que el compartir todos los impuestos porque ello seguramente brindará al gobierno central incentivos para elevar más la recaudación de aquellos impuestos que no debe compartir.

15. Para otorgar mayor estabilidad a las finanzas de los gobiernos locales puede ser aconsejable financiar por separado ciertos servicios. **El sistema de coparticipación podría dividirse en franjas, con cada una de ellas cumpliendo una función diferente.** En tal sentido, si se asume –por ejemplo– que la provisión de un cierto nivel de educación primaria y secundaria a todos los ciudadanos es una finalidad de alcance nacional en

donde el cuidado de la equidad interregional hace necesaria la intervención de la Nación, **puede ser pertinente separar una parte de la masa coparticipable para el financiamiento educativo**, de manera de dotar a los gobiernos locales de cierta estabilidad para afrontar gastos considerados prioritarios para el desarrollo del capital humano.

16. En lo referente a la distribución primaria (entre la Nación, por un lado, y las provincias y la ciudad de Buenos Aires, por el otro) el texto constitucional, al pedir que la distribución se efectúe en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, está respetando el acuerdo existente en el plano teórico que establece que **la distribución de funciones debe preceder a su financiamiento**, lo cual se traduce en determinar en forma previa las responsabilidades de gasto entre la Nación y las provincias.

17. El reparto de funciones y potestades tributarias existente al momento de la discusión sobre el sistema de reparto no es un dato que pueda mantenerse fijo. Como es muy difícil prever los cambios que puedan suceder en ese aspecto, lo conveniente sería considerar que la distribución de funciones y potestades tributarias existentes al momento de fijar el reparto es la que se mantendrá en el futuro, y que cualquier modificación en ese sentido debe ser acompañada de un replanteo del coeficiente.

18. Cuando la Constitución nacional menciona que la distribución debe ser "equitativa", está dando a entender que el régimen de reparto debe tener una lógica **devolutiva**. Cuando existen razones de eficiencia administrativa y economías de escala en la recaudación de impuestos que hacen que los mismos deban ser resorte del gobierno central, la utilización del criterio devolutivo como una base de prorrata a aplicar para el reparto, se justifica como un medio para devolverle a cada jurisdicción los fondos correspondientes a la base tributaria radicada en la misma.

19. Un mecanismo devolutivo por antonomasia sería el de una distribución diseñada en función de los aportes de cada gobierno subnacional a la recaudación como existe en México. Un sistema del tipo mexicano es complicado pero su implementación es posible. Si bien en la actualidad no se cuenta con información sobre la recaudación de tributos nacionales por provincia, tal carencia constituye un estrangulamiento soluble. Un prorrateador alternativo que pondere la magnitud de los recursos provenientes de fuentes tributarias radicadas en cada jurisdicción, podría basarse **tanto en el consumo regional como en el PBI geográfico**. A tal efecto, se sugiere que la ponderación de cada uno de dichos parámetros sea del 65% para el consumo regional y del 35% para el PBI geográfico. La elección de los mencionados porcentajes (65% y 35%) responde a la participación relativa de los impuestos al consumo y a la Renta y Patrimonio, respectivamente, dentro de la recaudación de tributos nacionales.

20. Cuando en el texto de la Carta Magna se afirma que el reparto debe ser "solidario" y que debe dar "prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional", se está requiriendo que el régimen sea **redistributivo**. Cuando lo que se discute es el **grado de la redistribución**, el análisis económico tiene muy poco para ofrecer. La fórmula para elaborar un prorrateador de contenido **redistributivo**, que se aplique a un futuro régimen general de transferencias intergubernamentales, debería descansar en dos criterios: **la capacidad fiscal y las necesidades de gasto**.

21. La **capacidad fiscal** de una jurisdicción se define como su habilidad para recaudar tributos, dadas sus propias bases de imposición. Teniendo en cuenta la importancia que se le asigna a los incentivos que se pueden generar a través del diseño de las transferencias federales, resulta aconsejable que las transferencias que intentan nivelar la capacidad fiscal de los gobiernos locales, se basen en medidas de su recaudación **potencial** -obtenidas a través de datos censales externos- más que sobre su recaudación **real**. Si se determinasen las transferencias de nivelación en base a datos **reales**, ya sea de recaudación propia y/o de alícuota aplicada por cada gobierno local, el monto a transferir resultaría dependiente de la propia conducta (política) fiscal de la jurisdicción receptora.

22. Sin duda que para determinar la capacidad fiscal de las provincias existirán dificultades en el cálculo. Es por ello que, en un primer momento y como una concesión al pragmatismo, podrían utilizarse variables aproximadas. Una de ellas podría ser la dispersión del producto geográfico *per capita* de la jurisdicción respecto al producto bruto *per capita* del país.

23. En lo que respecta a las **necesidades de gasto**, podemos afirmar que la definición e implementación de un criterio de reparto que tenga en cuenta este factor, resulta más compleja aún que en el caso de las **capacidades fiscales**. **A pesar de esa dificultad, un criterio de reparto que busque la equidad debería incluir explícitamente las necesidades de gasto, cualquiera sea el mecanismo que se utilice para estimarlas.**

24. La diferencia en las necesidades de gasto de las provincias comprende dos facetas:

- **Diferencias en el costo de la prestación:** involucra a las diferencias en el costo que supone la prestación de una unidad estándar de servicio público en distintas regiones de la federación (por factores climáticos o geográficos o por diferencias en los costos laborales).
- **Diferencia en las necesidades de prestación:** se refiere a las diferencias en la cantidad de unidades *per cápita* que se requieren para la prestación del servicio estándar que se defina. Este aspecto requiere considerar que no todos los ciudadanos tienen las mismas demandas de bienes públicos y que no todos los usuarios de servicios públicos los consumen en iguales cantidades para alcanzar un mismo nivel de prestación.

25. Un posible método para evaluar las necesidades de gasto de las distintas provincias, consiste en estimar, para cada una de ellas, el costo de provisión estandarizado de un conjunto determinado de servicios públicos. Es aconsejable que un organismo federal (con participación del gobierno central y de las provincias) sea el encargado de definir qué servicios públicos se tomaran en cuenta y qué estándares se deben cumplir. Se necesita un esfuerzo considerable para obtener la información detallada, incluyendo análisis de campo e investigación sobre el costo de los insumos y los factores vinculados con los servicios que se estima que deberían proveerse.

26. Como alternativa “segundo mejor”, si deseamos elaborar un criterio de reparto que contemple las distintas necesidades de gasto de las jurisdicciones subnacionales en sus dos facetas (diferencias de costos de prestación y cantidad de unidades de prestación por usuario) y si consideramos que los servicios a prestar por las provincias comprenden la salud, la vivienda y la infraestructura, podría elaborarse un prorrateador que incluya indicadores como:

- la diferencia entre la densidad de población de cada provincia respecto del promedio del conjunto de provincias. Este indicador busca contemplar los diferenciales de costos para la prestación de servicios por parte de las provincias.
- la tasa de mortalidad neonatal de cada provincia respecto del promedio nacional, según la estadística de “Tasas de mortalidad infantil neonatal y post-neonatal por 1.000 nacidos vivos, por provincia de residencia de la madre para el Año 2004 publicada por el INDEC”.
- la proporción de personas con privación patrimonial en cada provincia respecto al total nacional, según la Encuesta de Hogares y población del INDEC que mide el “Índice de Privación Material de los Hogares (IPMH)”, por provincia del Año 2001.
- la proporción de la red vial no asfaltada de cada provincia respecto del promedio nacional, según relevamiento del INDEC “Longitud de la red nacional de caminos, por tipo de calzada, según provincia año 2005”.

27. Cuando se analiza el conjunto de gravámenes que conforman el sistema de financiación propia de las provincias, existe un amplio consenso en la teoría respecto a los problemas que plantea el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se trata de un impuesto al consumo de tipo general, plurifásico y acumulativo que recae en todas las etapas de producción y distribución hasta llegar al consumidor final.

28. Este impuesto opera “en cascada”, lo que implica que, al no reconocerse un crédito por el gravamen abonado en las etapas anteriores de producción o de distribución, el mismo entra en la corriente formativa de los costos (efecto “piramidación”). Ello produce que la incidencia en los contribuyentes no es solamente la del impuesto, sino la del impuesto más el margen de utilidad de todas las etapas anteriores. De esa manera, el consumidor, al pagar el impuesto, experimenta un recargo mayor que lo que percibe el sector público. Asimismo, a diferencia de un IVA tipo consumo, grava la inversión y los insumos empleados en la producción de bienes de inversión.

29. Al no poder conocerse con exactitud la incidencia del impuesto contenido en los distintos bienes cuando los mismos son exportados, se dificultan los ajustes de frontera necesarios para la aplicación del criterio “país de destino”. Por ello la teoría entiende que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos genera un sesgo anti-exportador.

30. Otro defecto que se le atribuye al Impuesto sobre los Ingresos Brutos es que carece de neutralidad porque alienta a la integración vertical de los contribuyentes por razones fiscales y no económicas.

31. Si bien existe consenso generalizado acerca de los problemas que plantea el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando se plantea qué recursos tributarios deberían adoptar las provincias para sustituirlo no existe una respuesta única ni sencilla.

32. Una respuesta frecuente que se ha elaborado es la de un impuesto al valor agregado, gravamen que puede diseñarse de acuerdo a variadas alternativas, cada una de las cuales puede arrojar rendimientos

tributarios muy asimétricos según se trate de jurisdicciones eminentemente productoras y exportadoras netas o, por el contrario, consumidoras e importadoras netas.

33. En general se considera que, desde el punto de vista técnico, el “ideal” a alcanzar consiste en diseñar un impuesto a las ventas que garantice la autonomía subnacional para fijar la tasa propia y que opere satisfactoriamente en un espacio geográfico común entre varias jurisdicciones donde se supone la inexistencia de controles en frontera, evitando los arbitrajes interjurisdiccionales y los posibles incentivos al fraude en los destinos.

34. Sabemos que no existen impuestos perfectos, ya sea desde el punto de vista de su diseño como desde su administración, pero lo que se busca no es la solución perfecta sin la óptima.

35. Los principales desarrollos teóricos del Impuesto al Valor Agregado en el orden provincial son los siguientes:

#### **1. Impuesto a las Ventas Minoristas:**

Consiste en un impuesto monofásico en etapa minorista que recae en la etapa en la que los bienes se transfieren al consumidor final. Este gravamen presenta ventajas desde el ángulo teórico ya que, operando de manera óptima, debería gravar exclusivamente el consumo final y producir el mismo rendimiento del IVA nacional. Sin embargo, en la práctica, las dificultades de este impuesto derivan de no poder evitar gravar consumos intermedios (generando efecto acumulación), incentivar “turismo tributario” entre jurisdicciones vecinas, de no gravar ciertos servicios y productos intangibles y la imposibilidad de gravar el comercio electrónico. Todo ello genera distorsiones de precios e inequidades horizontales.

#### **2. IVA provincial tipo “Origen”:**

Mediante este sistema cada provincia establecería autónomamente un IVA. Las ventas interjurisdiccionales estarían gravadas a la tasa de la jurisdicción donde reside la firma vendedora de manera que resulta indistinto para ella a quienes se venden los bienes (si se trata de un consumo final o un consumo intermedio) y el lugar de residencia del comprador. Este esquema plantea inconvenientes cuando se consideran los aspectos políticos y económicos vinculados con la neutralidad económica del gravamen. Desde el punto de vista político, en países como la Argentina, con diferencias relativas en el grado de desarrollo de las provincias, este esquema beneficiaría a las jurisdicciones productoras y exportadoras netas, lo cual acarrearía la necesidad de implementar medidas compensatorias a favor de las jurisdicciones eminentemente consumidoras. Desde el punto de vista económico, un IVA provincial como el descrito provocaría, por un lado, que la recaudación “consolidada” del gravamen en todas las provincias alcance algo más que el valor agregado nacional porque incluiría en su base a las ventas intermedias interjurisdiccionales. Asimismo, para evitar que se generen distorsiones de precios entre sectores según su localización geográfica y que las provincias intenten inducir fiscalmente la radicación de firmas en su jurisdicción mediante una menor presión tributaria (“guerras tributarias”) se hace necesario que las alícuotas de las jurisdicciones sean uniformes, lo cual termina finalmente conspirando contra el propio objetivo de la descentralización, que es el de propiciar la autonomía provincial.

#### **3. IVA provincial tipo “Origen” modificado:**

En esta modalidad del IVA con criterio de Origen, los créditos fiscales reconocidos en cada jurisdicción corresponden tanto a los débitos por compras dentro de la misma jurisdicción como a los provenientes de otras jurisdicciones. De tal forma, las importaciones desde otras jurisdicciones no son gravadas pero, a diferencia del caso anterior, sí generan crédito fiscal en destino. Bajo este esquema, si en la jurisdicción de destino se admiten créditos fiscales por el IVA cargado en origen, es evidente que debería preverse un sistema de compensaciones entre fiscos de manera que el fisco de la jurisdicción compradora fuera compensado por el fisco de la vendedora. En lo atinente a la administración del gravamen, en un país como la Argentina con 24 jurisdicciones, la necesidad de establecer mecanismos compensatorios impone exigencias importantes en materia de coordinación administrativa (como mínimo de armonización informática). Sin la suficiente cooperación entre los fiscos, los fraudes en ventas simuladas a otros Estados pueden ser importantes.

#### **4. IVA provincial tipo “Destino” pago diferido:**

Bajo esta alternativa, cada provincia establecería autónomamente su propio IVA. Las ventas dentro de la propia jurisdicción son gravadas a la tasa vigente en la misma, pero las ventas a otras jurisdicciones son gravadas a tasa cero. Los créditos fiscales de IVA en este caso también corresponden a las

compras realizadas dentro de la propia jurisdicción donde residen las firmas dado que las importaciones, al no estar gravadas en origen, no generan crédito fiscal alguno. El IVA destino acarrea dificultades desde el punto de vista de la administración del gravamen porque se genera un incentivo a fraguar los destinos, simulando ventas intraestatales como si fueran ventas interestatales. Al no existir aduanas interiores, puede producirse una triangulación de las operaciones que permitiría, mediante el fraude en los destinos, recuperar el crédito fiscal por ventas efectuadas dentro de la propia jurisdicción. Desde el punto de vista político, plantea una situación desventajosa para las jurisdicciones productoras y exportadoras netas, que deberán enfrentar la acumulación de créditos fiscales de sus contribuyentes (por las adquisiciones de insumos destinados a ventas interestatales). Estas jurisdicciones seguramente reclamarán compensaciones vía transferencias horizontales para suplir la merma en su recaudación.

#### **5. IVA provincial "Compartido":**

En la versión del IVA subnacional del tipo compartido, el gobierno subnacional grava las ventas dentro de su jurisdicción a la tasa vigente en la misma y las ventas a otras jurisdicciones son gravadas a la tasa subnacional cero. Sin embargo, en el caso de las ventas interjurisdiccionales, a la alícuota cero del gobierno subnacional se le añade una nueva alícuota federal equivalente a la tasa subnacional que rige internamente, con lo cual las ventas intra e interjurisdiccionales son gravadas con la misma alícuota (provincial más federal) cualquiera que resulte ser su destino. La recaudación proveniente a esta tasa federal añadida pertenece al gobierno federal. Tanto el impuesto propiamente federal como aquel que se recaude con la tasa federal añadida serán reconocidos como crédito fiscal (federal) en las compras intermedias en la jurisdicción de destino. La propuesta bajo análisis contempla que el componente residual del IVA federal compartido ("Mochila") se coparticipe a las provincias.

Asumiendo un escenario de diversidad de alícuotas de IVA a nivel subnacional, nuevamente la presión tributaria sobre el valor agregado en cada sector difiere según el lugar donde se efectúe la venta. Al reconocerse en la jurisdicción de destino el crédito fiscal correspondiente a las compras en origen (a través del fisco federal) aún persiste la posibilidad de reducir fraudulentamente la presión tributaria de un sector mediante el expediente de fraguar el destino maximizando el crédito fiscal. Ello implica que el costo que impone la complejidad administrativa del esquema propuesto no se justifica debido a que, con el mismo, no se solucionan los problemas que plantea el modelo de IVA Destino pago diferido.

Diversos desarrollos teóricos han elaborado variantes del IVA "Compartido" (por ejemplo el "IVA Compensatorio" o el "IVA Radial"), pero ellos no logran solucionar los problemas que plantea este tipo de imposición a nivel subnacional: no logran eliminar los incentivos al fraude en los destinos que se presentan cuando existe dispersión de alícuotas en los gravámenes provinciales, producen distorsiones en los precios relativos en los consumos intermedios y plantean serias dificultades en la factibilidad de su aplicación administrativa.

#### **6. IVA Dual de Bird-Gendron:**

Esta modalidad resulta similar al modelo del IVA Destino Pago Diferido, tal cual opera en la provincia de Québec (Québec Sales Tax, en adelante, "QST"). En Canadá, el QST coexiste con el IVA federal (en adelante, "GST") el cual actúa como un mecanismo de control para Québec. Cada nivel de gobierno posee autonomía para definir su alícuota aun cuando la base tributaria es prácticamente la misma en ambos niveles. La administración del GST y del QST es confiada al organismo recaudador de Québec. No obstante, los planes de auditoría son establecidos por un organismo del gobierno federal ("Revenue Canada") y consensuado con el gobierno de Québec. Como la base tributaria del IVA federal y el provincial coinciden, existe interés del fisco de Québec de monitorear la base tributaria de su propio QST así como del GST federal. Asimismo, el control realizado en el resto de las provincias (a través de "Revenue Canada"), sirve para comprobar, mediante un control cruzado en las provincias receptoras del comercio interestatal, que el QST no ha sido evadido. Es fundamental en este esquema ya sea la concentración de la administración de los gravámenes en un solo ente o, en su defecto, la unificación de los planes de auditoría y a un elevado nivel de cooperación y de intercambio de información entre los fiscos. Dado el actual nivel de desarrollo de las administraciones tributarias subnacionales en la Argentina, un gravamen como el propuesto aparece como de difícil concreción práctica en el corto plazo.

#### **7. VIVAT (IVA Viable Integrado, "Viable Integrated Value Added Tax")**

Aplicado en un solo país, el VIVAT consistiría en un impuesto tipo valor agregado con una alícuota uniforme a nivel nacional para las transacciones entre comerciantes registrados (normalmente

mayoristas) cuya recaudación se repartiría entre las provincias mediante un régimen especial de coparticipación. A su vez, cada provincia podría fijar la alícuota aplicable a compradores no registrados (normalmente minoristas), pero con la obligación de admitir el cómputo del impuesto nacional facturado por los mayoristas e industriales. A diferencia de lo que ocurre con el IVA-Destino o los IVA duales o compartidos, la mecánica de este impuesto no exige diferenciar las ventas interestaduais de las intraestadales, sino la situación del comprador (registrado o no registrado) ante el respectivo fisco.

El inconveniente del VIVAT puede producirse en las transacciones interestadales, si las alícuotas aplicables a los contribuyentes no registrados difieren entre sí (en tales casos pueden producirse episodios de "guerras tributarias" o "turismo tributario"). También pueden producirse incentivos a la evasión por ejemplo, si los consumidores hacen figurar sus compras finales como ventas intermedias a firmas registradas (si la alícuota para los no registrados es superior a la tasa uniforme aplicada a las ventas intermedias correspondiente a los compradores registrados); o a la inversa si el diferencial de alícuotas favorece a los consumidores. El incentivo a la evasión y, consecuentemente, el costo de cumplimiento tributario y de administración necesarios para diferenciar los límites entre ambos tipos de transacciones (intermedias y finales) serán mayores, cuanto mayor sea la diferencia de tasas.

36. Se propone la implementación de un sistema de alícuotas adicionales del IVA Nacional o **"IVA Complementario Provincial"**.

Consiste en un impuesto que funcionaría como el IVA a nivel nacional, incluso aplicando el criterio país de destino para las exportaciones a terceros países. La recaudación del gravamen estaría a cargo de un organismo separado de la Administración Nacional y su gestión y operatoria recaería en manos de los gobiernos provinciales y la Ciudad de Buenos Aires. El IVA complementario provincial funcionaría con la adopción de la misma legislación que el IVA nacional, tanto en lo que respecta a su objeto como a la determinación de la base imponible. La recaudación del IVA complementario integraría un fondo común y se repartiría entre las 24 jurisdicciones provinciales conforme a un criterio a definir. La distribución de lo recaudado conforme al consumo de cada jurisdicción podría merecer objeciones por parte de las provincias eminentemente productoras (las de mayor desarrollo económico relativo) dado que se vería acentuado el cariz de redistribución territorial de los recursos tributarios. Es por ello que podría contemplarse un criterio de distribución alternativo que tome en cuenta el producto bruto geográfico o bien los parámetros de ingresos y gastos que contempla el actual Convenio Multilateral.

Este gravamen tiene defectos, dado que no es la solución perfecta sino la solución óptima. El más importante de ellos es que, para ser regionalmente neutral, la tasa debe ser única o con poca variación entre jurisdicciones. Según estudios econométricos realizados, la alícuota del nuevo gravamen debería ascender al 7,5% a efectos de que arroje similar recaudación que el vigente impuesto sobre los ingresos brutos. La preferencia por este tipo de gravamen responde a que, a mi criterio, las ventajas del mismo desde el punto de vista de la sencillez administrativa y de su neutralidad económica superan las limitaciones que se plantean para el completo desarrollo de la autonomía provincial.

## ANEXO I

### Cuadro sinóptico sobre los criterios propuestos para la elaboración de los Coeficientes de distribución secundaria de la Coparticipación:

Criterio Distributivo	Propuesta óptima	Propuesta alternativa (según Anexo III)
Devolutivo	De acuerdo a la recaudación de gravámenes coparticipables en cada provincia.	60% de los cuales: - 65% en proporción al consumo en cada jurisdicción (*) - 35% en función al PBI geográfico.
Redistributivo	Esquema basado en la capacidad fiscal y las necesidades de gasto:  $\sum Li + R(1-\alpha) / \sum Gi = Li + Ti / Gi \text{ para todo "i"}$ $\alpha$ : Coeficiente de distribución primaria. Li: capacidad fiscal de la jurisdicción "i". Gi: necesidad de gasto de la jurisdicción "i". Ti: tributos coparticipables asignables a la jurisdicción "i". R: Recaudación total de tributos coparticipables.	30% de los cuales: - 65% en proporción a la diferencia entre el PBG per cápita de cada provincia con respecto a la media del país. - 15% en proporción al índice de mortalidad neonatal por provincia respecto a la media del país. - 15% en función de la población con privación material convergente según el Índice de Privación Material de los Hogares (IPMH). - 5% en proporción a la red vial no asfaltada de cada provincia respecto de la media del país.
Densidad de población	No aplicable.	10% en función a la diferencia entre la densidad de población de cada provincia respecto del promedio del conjunto de provincias (sin considerar a la Ciudad de Buenos Aires).

(\*) sobre la base de asumir como supuesto una propensión media al consumo uniforme en toda la población, se considera como parámetro aproximado el número de habitantes de cada jurisdicción subnacional.

**Régimen de distribución de recursos coparticipables en función de la Capacidad Fiscal y las Necesidades de Gasto. Casos de aplicación.**

**Caso 1: Las capacidades fiscales de todas las jurisdicciones son inferiores a sus respectivas necesidades de gasto.**

Aquí debemos contemplar dos supuestos:

Supuesto 1: La recaudación de tributos coparticipables alcanza para cubrir las necesidades de financiamiento de todas las jurisdicciones ( $R=F$ ).

Supuesto 2: La recaudación de tributos coparticipables no alcanza a cubrir las necesidades de financiamiento ( $R<F$ ).

Jurisdicción	L	G	F= (G-L)	Supuesto 1 R=F=208		Supuesto 2 R=180<F=208	
				T	(L+T)/G	T	(L+T)/G
1	80	100	20	20	1,000	13	0,930
2	4	10	6	6	1,000	5,3	0,930
3	1	5	4	4	1,000	3,65	0,930
4	7	10	3	3	1,000	2,3	0,930
5	15	25	10	10	1,000	8,25	0,930
6	35	50	15	15	1,000	11,5	0,930
n	50	200	150	150	1,000	136	0,930
Totales	192	400	208	208	1,000	180	0,930

L: capacidad fiscal de la jurisdicción.

G: necesidad de gasto de la jurisdicción.

F: necesidad de Financiamiento de la jurisdicción.

T: tributos coparticipados asignables a la jurisdicción.

R: recaudación de tributos (es igual a  $\sum Li + \sum Ti$ )

$$d = (L+R)/G = 0,93$$

$$Ti = d \cdot Gi - Li$$

En ambos supuestos se pretende que los recursos coparticipados que obtiene cada jurisdicción aseguren que la proporción de recursos potenciales con respecto a las necesidades de gasto sea la misma para todas ellas.

**Caso 2: Una de las jurisdicciones tiene una relación entre su capacidad fiscal y necesidad de gasto sustancialmente mayor a las demás.**

Jurisdicción	L	G	F= (G-L)	Supuesto 1 R=100<F=208		Supuesto 2 Corregido (*)	
				T	(L+T)/G	T	(L+T)/G
1	80	100	20	-7	0,730	0,00	0,800
2	4	10	6	3,30	0,730	3,07	0,707
3	1	5	4	2,65	0,730	2,54	0,707
4	7	10	3	0,30	0,730	0,07	0,707
5	15	25	10	3,25	0,730	2,68	0,707
6	35	50	15	1,50	0,730	0,35	0,707
n	50	200	150	96,00	0,730	91,40	0,707
Totales	192	400	208	100	0,730	100	0,707

L: capacidad fiscal de la jurisdicción.

G: necesidad de gasto de la jurisdicción.

F: necesidad de Financiamiento de la jurisdicción.

T: tributos coparticipados asignables a la jurisdicción.

R: recaudación de tributos (es igual a  $\sum Li + \sum Ti$ )

$$d = (L+R)/G = 0,73$$

$$Ti = d \cdot Gi - Li$$

$$d' = (L' + R)/G = 0,707$$

$$Ti = d' \cdot Gi - Li, i=2 a n$$

$$T1=0$$

(\*) Suponiendo que la Recaudación  $R=100$ , entonces para la jurisdicción  $i=1$   $L_i/G_i=0,80>d$ . En ese caso, la distribución de recursos de origen nacional deberá hacerse siguiendo el mismo procedimiento que en el Caso 1, pero sin incorporar en el cálculo a dicha jurisdicción. No es conveniente ni deseable implementar una transferencia "horizontal" desde la jurisdicción 1 a las demás.

**Caso 3: Una jurisdicción tiene necesidad de financiamiento negativa. Su capacidad fiscal en términos de tributos locales es mayor a su necesidad de gasto.**

Aquí debemos contemplar dos supuestos:

Supuesto 1: La recaudación de tributos coparticipables alcanza para cubrir las necesidades de financiamiento de todas las jurisdicciones ( $R=F$ ).

Supuesto 2: La recaudación de tributos coparticipables no alcanza a cubrir las necesidades de financiamiento ( $R<F$ ).

Jurisdicción	L	G	F= (G-L)	Supuesto 1 $R=F=188$		Supuesto 2 $R=180<F=188$		Supuesto 2 Corregido (**)	
				T	(L+T)/G	T	(L+T)/G	T	(L+T)/G
1	110	100	-10	0	1,100	-9,5	1,005	0,00	1,100
2	4	10	6	6	1,000	6,05	1,005	5,73	0,973
3	1	5	4	4	1,000	4,025	1,005	3,87	0,973
4	7	10	3	3	1,000	3,05	1,005	2,73	0,973
5	15	25	10	10	1,000	10,125	1,005	9,33	0,973
6	35	50	15	15	1,000	15,25	1,005	13,65	0,973
n	50	200	150	150	1,000	151	1,005	144,60	0,973
Totales	222	400	188	188	1,025	180	1,005	180	1,005
						$d = (L+R)/G = 1,005$		$d = (L+R)/G = 0,973$	
						$T_i = d * G_i - L_i$		$T_i = d * G_i - L_i; i=2 a n$	
								$T_1=0$	

L: capacidad fiscal de la jurisdicción.

G: necesidad de gasto de la jurisdicción.

F: necesidad de Financiamiento de la jurisdicción.

T: tributos coparticipados asignables a la jurisdicción.

R: recaudación de tributos (es igual a  $\sum L_i + \sum T_i$ )

(\*\*) La distribución de recursos de origen nacional deberá hacerse siguiendo el mismo procedimiento que en el Caso 1, pero sin incorporar en el cálculo a la jurisdicción 1. No es conveniente ni deseable implementar una transferencia "horizontal" desde la jurisdicción 1 a las demás.

Propuesta alternativa para la elaboración de un Coeficiente de distribución secundaria de la Coparticipación:

I. Coeficiente de carácter Devolutivo:

A) Coeficiente de distribución en base al Consumo-Población:

<b>Distrito / Departamento</b>	<b>Total Población</b>	<b>%</b>	<b>Coeficiente Consumo-Población Ponderado</b>
<b>Total del país</b>	<b>36.027.041</b>	<b>100,00%</b>	<b>65,00%</b>
Buenos Aires	13.755.993	38,18%	24,82%
Catamarca	330.996	0,92%	0,60%
Chaco	978.956	2,72%	1,77%
Chubut	408.191	1,13%	0,74%
Ciudad de Buenos Aires	2.729.469	7,58%	4,92%
Córdoba	3.052.747	8,47%	5,51%
Corrientes	926.989	2,57%	1,67%
Entre Ríos	1.152.090	3,20%	2,08%
Formosa	489.276	1,36%	0,88%
Jujuy	609.048	1,69%	1,10%
La Pampa	298.772	0,83%	0,54%
La Rioja	287.924	0,80%	0,52%
Mendoza	1.573.671	4,37%	2,84%
Misiones	961.274	2,67%	1,73%
Neuquén	471.825	1,31%	0,85%
Río Negro	549.204	1,52%	0,99%
Salta	1.065.291	2,96%	1,92%
San Juan	617.478	1,71%	1,11%
San Luis	367.104	1,02%	0,66%
Santa Cruz	196.876	0,55%	0,36%
Santa Fe	2.975.970	8,26%	5,37%
Santiago del Estero	795.661	2,21%	1,44%
Tierra del fuego	100.313	0,28%	0,18%
Tucumán	1.331.923	3,70%	2,40%

(1) Fuente: INDEC. Censo 2001

B) Coeficiente de distribución en base al Producto Bruto Geográfico.

<b>Distrito / Departamento</b>	<b>PBI Geográfico (en millones)</b>	<b>%</b>	<b>Coeficiente PBG ponderado</b>
<b>Total/Media del país (1)</b>	<b>270.578</b>	<b>100,00%</b>	<b>35,00%</b>
Buenos Aires	97.679	36,10%	12,64%
Catamarca	1.082	0,40%	0,14%
Chaco	2.706	1,00%	0,35%
Chubut	4.329	1,60%	0,56%
Ciudad de Buenos Aires	67.103	24,80%	8,68%
Córdoba	20.564	7,60%	2,66%
Corrientes	2.976	1,10%	0,38%
Entre Ríos	5.412	2,00%	0,70%
Formosa	812	0,30%	0,11%
Jujuy	1.623	0,60%	0,21%
La Pampa	2.435	0,90%	0,31%
La Rioja	1.894	0,70%	0,24%
Mendoza	7.035	2,60%	0,91%
Misiones	4.329	1,60%	0,56%
Neuquén	4.059	1,50%	0,53%
Río Negro	4.059	1,50%	0,53%
Salta	3.788	1,40%	0,49%
San Juan	2.706	1,00%	0,35%
San Luis	4.329	1,60%	0,56%
Santa Cruz	2.706	1,00%	0,35%
Santa Fe	21.646	8,00%	2,80%
Santiago del Estero	1.353	0,50%	0,18%
Tierra del fuego	1.353	0,50%	0,18%
Tucumán	4.600	1,70%	0,60%

(1) El PBI geográfico se obtuvo a partir de datos del INDEC y estimaciones de la consultora Prince&Cook.

C) Coeficiente devolutivo

<b>Distrito / Departamento</b>	<b>Coeficiente Consumo-Población</b>	<b>Coeficiente PBG</b>	<b>Coeficiente Devolutivo Ponderado</b>
<b>Total del país</b>	<b>65,00%</b>	<b>35,00%</b>	<b>60,00%</b>
Buenos Aires	24,82%	12,64%	22,47%
Catamarca	0,60%	0,14%	0,44%
Chaco	1,77%	0,35%	1,27%
Chubut	0,74%	0,56%	0,78%
Ciudad de Buenos Aires	4,92%	8,68%	8,16%
Córdoba	5,51%	2,66%	4,90%
Corrientes	1,67%	0,38%	1,23%
Entre Ríos	2,08%	0,70%	1,67%
Formosa	0,88%	0,11%	0,59%
Jujuy	1,10%	0,21%	0,79%
La Pampa	0,54%	0,31%	0,51%
La Rioja	0,52%	0,24%	0,46%
Mendoza	2,84%	0,91%	2,25%
Misiones	1,73%	0,56%	1,38%
Neuquén	0,85%	0,53%	0,83%
Río Negro	0,99%	0,53%	0,91%
Salta	1,92%	0,49%	1,45%
San Juan	1,11%	0,35%	0,88%
San Luis	0,66%	0,56%	0,73%
Santa Cruz	0,36%	0,35%	0,42%
Santa Fe	5,37%	2,80%	4,90%
Santiago del Estero	1,44%	0,18%	0,97%
Tierra del fuego	0,18%	0,18%	0,21%
Tucumán	2,40%	0,60%	1,80%

## II. Coeficiente de carácter Redistributivo:

### A) Coeficiente de distribución en base al PBG per cápita:

Distrito / Departamento	Total Población (2)	PBG Per Cápita (en pesos) (3)	Dispersión respecto de la media del país	Dispersión Porcentual	Coefficiente Ponderado
<b>Total/Media del país (1)</b>	<b>36.027.041</b>	<b>7.510,40</b>	<b>(52.265,30)</b>	<b>100,00%</b>	<b>65,00%</b>
Buenos Aires	13.755.993	7.100,80	(409,60)	0,78%	0,51%
Catamarca	330.996	3.269,90	(4.240,50)	8,11%	5,27%
Chaco	978.956	2.763,90	(4.746,50)	9,08%	5,90%
Chubut	408.191	10.605,90			
Ciudad de Buenos Aires	2.729.469	24.584,80			
Córdoba	3.052.747	6.736,20	(774,20)	1,48%	0,96%
Corrientes	926.989	3.210,80	(4.299,60)	8,23%	5,35%
Entre Ríos	1.152.090	4.697,20	(2.813,20)	5,38%	3,50%
Formosa	489.276	1.659,10	(5.851,30)	11,20%	7,28%
Jujuy	609.048	2.665,60	(4.844,80)	9,27%	6,03%
La Pampa	298.772	8.150,70			
La Rioja	287.924	6.578,30	(932,10)	1,78%	1,16%
Mendoza	1.573.671	4.470,50	(3.039,90)	5,82%	3,78%
Misiones	961.274	4.503,70	(3.006,70)	5,75%	3,74%
Neuquén	471.825	8.602,10			
Río Negro	549.204	7.390,10	(120,30)	0,23%	0,15%
Salta	1.065.291	3.555,90	(3.954,50)	7,57%	4,92%
San Juan	617.478	4.382,00	(3.128,40)	5,99%	3,89%
San Luis	367.104	11.793,00			
Santa Cruz	196.876	13.743,60			
Santa Fe	2.975.970	7.273,70	(236,70)	0,45%	0,29%
Santiago del Estero	795.661	1.700,30	(5.810,10)	11,12%	7,23%
Tierra del fuego	100.313	13.486,70			
Tucumán	1.331.923	3.453,50	(4.056,90)	7,76%	5,05%

(1) Media del PBG per cápita, ponderada por el número de habitantes de cada provincia respecto del total del país.

(2) Fuente: INDEC. Censo 2001

(3) El PBI geográfico se obtuvo a partir de datos del INDEC y estimaciones de la consultora Prince&Cook.

B) Coeficiente de distribución en base a las tasa de mortalidad infantil neonatal:

Distrito / Departamento	Total Población	Tasas de Mortalidad Neonatal (1)	Mortalidad Neonatal Ponderada (%) (2)	Porcentaje sobre la media	Coeficiente Ponderado
<b>Total/Media del país (1)</b>	<b>36.027.041</b>	<b>252,44</b>	<b>9,70</b>	<b>100,00%</b>	<b>15,00%</b>
Buenos Aires	13.755.993	8,54	3,26	33,61%	5,04%
Catamarca	330.996	14,65	0,13	1,39%	0,21%
Chaco	978.956	8,91	0,24	2,50%	0,37%
Chubut	408.191	14,08	0,16	1,64%	0,25%
Ciudad de Buenos Aires	2.729.469	14,13	1,07	11,03%	1,66%
Córdoba	3.052.747	8,01	0,68	7,00%	1,05%
Corrientes	926.989	5,88	0,15	1,56%	0,23%
Entre Ríos	1.152.090	11,37	0,36	3,75%	0,56%
Formosa	489.276	16,85	0,23	2,36%	0,35%
Jujuy	609.048	11,45	0,19	2,00%	0,30%
La Pampa	298.772	11,38	0,09	0,97%	0,15%
La Rioja	287.924	13,17	0,11	1,08%	0,16%
Mendoza	1.573.671	9,13	0,40	4,11%	0,62%
Misiones	961.274	10,94	0,29	3,01%	0,45%
Neuquén	471.825	6,31	0,08	0,85%	0,13%
Río Negro	549.204	11,31	0,17	1,78%	0,27%
Salta	1.065.291	10,00	0,30	3,05%	0,46%
San Juan	617.478	10,75	0,18	1,90%	0,28%
San Luis	367.104	11,08	0,11	1,16%	0,17%
Santa Cruz	196.876	8,92	0,05	0,50%	0,08%
Santa Fe	2.975.970	7,89	0,65	6,72%	1,01%
Santiago del Estero	795.661	7,98	0,18	1,82%	0,27%
Tierra del fuego	100.313	3,67	0,01	0,11%	0,02%
Tucumán	1.331.923	16,04	0,59	6,11%	0,92%

(1) La tasa de mortalidad *neonatal* es el cociente entre el número de niños fallecidos en los primeros 27 días de vida, durante un año dado, y el número de nacidos vivos, en el mismo año, y expresada por cada 1.000 nacimientos.

En este caso se midieron las tasas de mortalidad infantil neonatal por 1.000 nacidos vivos, por provincia de residencia de la madre para el año 2004.

(2) Media de la Mortalidad Neonatal, ponderada por el número de habitantes de cada provincia respecto del total del país.

Fuente: INDEC. Dirección Nacional de Estadísticas Sociales y de Población, Dirección de Estadísticas Sectoriales en base a información suministrada por el Ministerio de Salud y Ambiente de la Nación, Dirección de Estadísticas e Información de Salud (DEIS).

C) Coeficiente de Distribución en función de la Población según Índice de Privación Material Convergente de los Hogares (IPMH), por provincia:

Distrito / Departamento	Total Población	Población con Privación Material Convergente (1)	Porcentaje	Coeficiente Ponderado
<b>Total del país</b>	<b>36.027.041</b>	<b>6.415.773</b>	<b>100,00%</b>	<b>15,00%</b>
Buenos Aires	13.755.993	2.057.390	32,07%	4,81%
Catamarca	330.996	74.001	1,15%	0,17%
Chaco	978.956	438.464	6,83%	1,03%
Chubut	408.191	34.832	0,54%	0,08%
Ciudad de Buenos Aires	2.729.469	49.855	0,78%	0,12%
Córdoba	3.052.747	269.796	4,21%	0,63%
Corrientes	926.989	314.404	4,90%	0,74%
Entre Ríos	1.152.090	213.327	3,33%	0,50%
Formosa	489.276	219.330	3,42%	0,51%
Jujuy	609.048	191.905	2,99%	0,45%
La Pampa	298.772	17.175	0,27%	0,04%
La Rioja	287.924	45.037	0,70%	0,11%
Mendoza	1.573.671	227.288	3,54%	0,53%
Misiones	961.274	378.387	5,90%	0,88%
Neuquén	471.825	35.185	0,55%	0,08%
Río Negro	549.204	58.901	0,92%	0,14%
Salta	1.065.291	365.881	5,70%	0,86%
San Juan	617.478	143.336	2,23%	0,34%
San Luis	367.104	42.084	0,66%	0,10%
Santa Cruz	196.876	5.144	0,08%	0,01%
Santa Fe	2.975.970	471.646	7,35%	1,10%
Santiago del Estero	795.661	329.049	5,13%	0,77%
Tierra del fuego	100.313	2.312	0,04%	0,01%
Tucumán	1.331.923	431.044	6,72%	1,01%

(1) El Índice de Privación Material de los Hogares (IPMH) es una variable que identifica a los hogares según su situación respecto a la privación material en cuanto a dos dimensiones: recursos corrientes y patrimonial. La dimensión patrimonial se mide a través del indicador de Condiciones Habitacionales, que establece que los hogares que habitan en una vivienda con pisos o techos de materiales insuficientes o sin inodoro con descarga de agua presentan privación patrimonial. La dimensión de recursos corrientes se mide a través del indicador de Capacidad Económica, mediante el cual se determina si los hogares pueden adquirir los bienes y servicios básicos para la subsistencia. Este indicador se construye a partir de la relación entre la cantidad de ocupados y/o jubilados del hogar y la cantidad total de sus integrantes. En dicho cálculo se consideran algunas características de los integrantes del hogar, tales como: los años de escolaridad formal aprobados, el sexo, la edad y el lugar de residencia. La combinación de estas dimensiones define cuatro grupos de hogares: sin ningún tipo de privación, con privación sólo de recursos corrientes, con privación sólo patrimonial y con privación convergente (cuando se presentan ambas privaciones simultáneamente)

Fuente: INDEC. Censo Nacional de Población, Hogares y Viviendas 2001.

D) Coeficiente de Distribución según la brecha entre la red vial no asfaltada respecto de la media del país:

Distrito / Departamento	Total red de caminos Kms. (2)	Ripio y tierra Kms (2)	Porcentaje de Ripio y tierra sobre Total	Dispersión Porcentual	Coefficiente Ponderado
<b>Total/Media del país (1)</b>	<b>25.778,89</b>	<b>5.077,99</b>	<b>19,70%</b>	<b>100,00%</b>	<b>5,00%</b>
Buenos Aires	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Catamarca	1.142,66	118,19	0,46%	2,33%	0,12%
Chaco	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Chubut	2.163,14	291,76	1,13%	5,75%	0,29%
Ciudad de Buenos Aires	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Cordoba	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Corrientes	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Entre Rios	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Formosa	1.310,07	554,66	2,15%	10,92%	0,55%
Jujuy	928,73	170,34	0,66%	3,35%	0,17%
La Pampa	1.583,42	190,54	0,74%	3,75%	0,19%
La Rioja	1.728,04	76,41	0,30%	1,50%	0,08%
Mendoza	1.941,91	307,64	1,19%	6,06%	0,30%
Misiones	828,02	199,43	0,77%	3,93%	0,20%
Neuquén	1.442,02	43,28	0,17%	0,85%	0,04%
Rio Negro	2.360,07	732,25	2,84%	14,42%	0,72%
Salta	1.803,45	569,55	2,21%	11,22%	0,56%
San Juan	1.116,40	95,65	0,37%	1,88%	0,09%
San Luis	0,00	0,00	0,00%	0,00%	0,00%
Santa Cruz	2.291,55	1.125,77	4,37%	22,17%	1,11%
Santa Fe	2.497,97	93,52	0,36%	1,84%	0,09%
Santiago del Estero	1.487,31	58,76	0,23%	1,16%	0,06%
Tierra del fuego	642,84	409,23	1,59%	8,06%	0,40%
Tucumán	511,29	41,01	0,16%	0,81%	0,04%

(1) Media de los porcentajes de caminos de ripio y tierra ponderada por la longitud de la red vial de cada provincia.

(2) Longitud de la red nacional de caminos, por tipo de calzada, según provincia. Total del país. Año 2005

Fuente: Elaboración propia en base a información del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios. Secretaría de Obras Públicas Dirección Nacional de Vialidad.

E) Coeficiente redistributivo:

Distrito / Departamento	Coeficiente PBG per capita	Coeficiente Mortalidad infantil	Coeficiente Privación Material de los Hogares	Coeficiente Red Vial no asfaltada	Coeficiente Redistributivo Ponderado
<b>Total del país</b>	<b>65,00%</b>	<b>15,00%</b>	<b>15,00%</b>	<b>5,00%</b>	<b>30,00%</b>
Buenos Aires	0,51%	5,04%	4,81%	0,00%	3,11%
Catamarca	5,27%	0,21%	0,17%	0,12%	1,73%
Chaco	5,90%	0,37%	1,03%	0,00%	2,19%
Chubut	0,00%	0,25%	0,08%	0,29%	0,18%
Ciudad de Buenos Aires	0,00%	1,66%	0,12%	0,00%	0,53%
Cordoba	0,96%	1,05%	0,63%	0,00%	0,79%
Corrientes	5,35%	0,23%	0,74%	0,00%	1,89%
Entre Ríos	3,50%	0,56%	0,50%	0,00%	1,37%
Formosa	7,28%	0,35%	0,51%	0,55%	2,61%
Jujuy	6,03%	0,30%	0,45%	0,17%	2,08%
La Pampa	0,00%	0,15%	0,04%	0,19%	0,11%
La Rioja	1,16%	0,16%	0,11%	0,08%	0,45%
Mendoza	3,78%	0,62%	0,53%	0,30%	1,57%
Misiones	3,74%	0,45%	0,88%	0,20%	1,58%
Neuquén	0,00%	0,13%	0,08%	0,04%	0,08%
Río Negro	0,15%	0,27%	0,14%	0,72%	0,38%
Salta	4,92%	0,46%	0,86%	0,56%	2,04%
San Juan	3,89%	0,28%	0,34%	0,09%	1,38%
San Luis	0,00%	0,17%	0,10%	0,00%	0,08%
Santa Cruz	0,00%	0,08%	0,01%	1,11%	0,36%
Santa Fe	0,29%	1,01%	1,10%	0,09%	0,75%
Santiago del Estero	7,23%	0,27%	0,77%	0,06%	2,50%
Tierra del fuego	0,00%	0,02%	0,01%	0,40%	0,13%
Tucumán	5,05%	0,92%	1,01%	0,04%	2,10%

F) Coeficiente de distribución en función de la Densidad de Población:

Distrito / Departamento	Total Población	Superficie en km <sup>2</sup> (1)	Densidad de población (2)	Provincias con densidad por debajo de la media del país	%	Coeficiente de densidad de población ponderado
<b>Total del país</b>	<b>36.027.041</b>	<b>2.780.092</b>	<b>12,55</b>	<b>(116,28)</b>	<b>100,00%</b>	<b>10,00%</b>
Buenos Aires	13.755.993	307.571	44,72	0,00	0,00%	0,00%
Catamarca	330.996	102.602	3,23	(9,32)	8,02%	0,80%
Chaco	978.956	99.633	9,83	(2,72)	2,34%	0,23%
Chubut	408.191	224.686	1,82	(10,73)	9,23%	0,92%
Ciudad de Buenos Aires	2.729.469	200	0,00	0,00	0,00%	0,00%
Córdoba	3.052.747	165.321	18,47	0,00	0,00%	0,00%
Corrientes	926.989	88.199	10,51	(2,04)	1,75%	0,18%
Entre Ríos	1.152.090	78.781	14,62	0,00	0,00%	0,00%
Formosa	489.276	72.066	6,79	(5,76)	4,95%	0,50%
Jujuy	609.048	53.219	11,44	(1,11)	0,95%	0,10%
La Pampa	298.772	143.440	2,08	(10,47)	9,00%	0,90%
La Rioja	287.924	89.680	3,21	(9,34)	8,03%	0,80%
Mendoza	1.573.671	148.827	10,57	(1,98)	1,70%	0,17%
Misiones	961.274	29.801	32,26	0,00	0,00%	0,00%
Neuquén	471.825	94.078	5,02	(7,54)	6,48%	0,65%
Río Negro	549.204	203.013	2,71	(9,85)	8,47%	0,85%
Salta	1.065.291	155.488	6,85	(5,70)	4,90%	0,49%
San Juan	617.478	89.651	6,89	(5,66)	4,87%	0,49%
San Luis	367.104	76.748	4,78	(7,77)	6,68%	0,67%
Santa Cruz	196.876	243.943	0,81	(11,74)	10,10%	1,01%
Santa Fe	2.975.970	133.007	22,37	0,00	0,00%	0,00%
Santiago del Estero	795.661	136.351	5,84	(6,72)	5,78%	0,58%
Tierra del fuego	100.313	21.263	4,72	(7,83)	6,74%	0,67%
Tucumán	1.331.923	22.524	59,13	0,00	0,00%	0,00%

(1) Fuente: INDEC e Instituto Geográfico Militar (IGM).

(2) Densidad media del país sin contar a la Ciudad de Buenos Aires.

**III. Coeficiente de distribución definitivo:**

<b>Distrito / Departamento</b>	<b>Coeficiente Devolutivo Ponderado</b>	<b>Coeficiente Redistributivo Ponderado</b>	<b>Coeficiente de densidad de población ponderado</b>	<b>Coeficiente Definitivo</b>
<b>Total del país</b>	<b>60,00%</b>	<b>30,00%</b>	<b>10,00%</b>	<b>100,00%</b>
Buenos Aires	22,47%	3,11%	0,00%	25,58%
Catamarca	0,44%	1,73%	0,80%	2,98%
Chaco	1,27%	2,19%	0,23%	3,69%
Chubut	0,78%	0,18%	0,92%	1,89%
Ciudad de Buenos Aires	8,16%	0,53%	0,00%	8,69%
Córdoba	4,90%	0,79%	0,00%	5,69%
Corrientes	1,23%	1,89%	0,18%	3,30%
Entre Ríos	1,67%	1,37%	0,00%	3,04%
Formosa	0,59%	2,61%	0,50%	3,70%
Jujuy	0,79%	2,08%	0,10%	2,96%
La Pampa	0,51%	0,11%	0,90%	1,52%
La Rioja	0,46%	0,45%	0,80%	1,71%
Mendoza	2,25%	1,57%	0,17%	3,99%
Misiones	1,38%	1,58%	0,00%	2,96%
Neuquén	0,83%	0,08%	0,65%	1,55%
Río Negro	0,91%	0,38%	0,85%	2,14%
Salta	1,45%	2,04%	0,49%	3,97%
San Juan	0,88%	1,38%	0,49%	2,75%
San Luis	0,73%	0,08%	0,67%	1,48%
Santa Cruz	0,42%	0,36%	1,01%	1,79%
Santa Fe	4,90%	0,75%	0,00%	5,65%
Santiago del Estero	0,97%	2,50%	0,58%	4,04%
Tierra del fuego	0,21%	0,13%	0,67%	1,01%
Tucumán	1,80%	2,10%	0,00%	3,90%

## SIMULACION DEL IVA COMPARTIDO O "MOCHILA" CON ALICUOTA NIVELADORA FEDERAL (1)

## SUPUESTOS:

SUJETO 1 (S1) Y SUJETO 2 (S2) SE RADICAN EN PROVINCIA "A"  
 SUJETO 3 (S3) Y SUJETO 4 (S4) SE RADICAN EN PROVINCIA "B"

TASA DEL IVA NACIONAL: 21%  
 TASA IVA PROVINCIAL EN "A": 9%  
 TASA IVA PROVINCIAL EN "B": 5%

ETAPA 1 VENTA EN PROV A (intrajurisdiccional) S1 a S2		ETAPA 2 VENTA EN PROV B (interjurisdiccional) S2 a S3		ETAPA 3 VENTA EN PROV B (intrajurisdiccional) S3 a S4	
Valor Agregado	100	Valor Agregado	50	Valor Agregado	100
Venta	100	Venta	150=100+50	Venta	250=150+100
IVA NAC (21%)	21	IVA NAC (30%) *	45	IVA NAC (21%)	52,5
IVA PRV A (9%)	9	IVA PRV A (0%)	0	IVA PRV A (5%)	12,5
VALOR TOTAL	130	VALOR TOTAL	195	VALOR TOTAL	315

(\*) 30%=21% IVA NACIONAL + 9% "MOCHILA"

POSICION FISCAL SUJETO 1			POSICION FISCAL SUJETO 2			POSICION FISCAL SUJETO 3		
	NAC	PRV A		NAC	PRV A		NAC	PRV B
Débitos	21	9	Débitos	45	0	Débitos	52,5	12,5
Créditos	0	0	Créditos	21	9	Créditos	45	0
Saldo	21	9	Saldo	24	-9	Saldo	7,5	12,5
POS. FISCAL NETA	30		POS. FISCAL NETA	15		POS. FISCAL NETA	20	

RESULTADO FISCO NACIONAL			RESULTADO FISCO PROVINCIA "A"			RESULTADO FISCO PROVINCIA "B"		
	DEBIT	CRED		DEBIT	CRED		DEBIT	CRED
	21	21		9	9		12,5	
	45	45						
	52,5	0						
TOTAL	118,5	66	TOTAL	9	9	TOTAL	12,5	0
PRES TRIB NAC=	52,5	21%	PRES TRIB "A"=	0	0%	PRES TRIB "B"=	12,5	5%
VALOR AGREGADO	250		NO HUBO CONSUMO EN PCIA. "A"			VALOR AGREGADO	250	

POSICIONES NETAS DE LOS SUJETOS RESPECTO DE SU VALOR AGREGADO  
 ( POS. FISCAL NETA / VALOR AGREGADO)

SUJETO 1 : =30/100      30%      21% NAC+9% MOCHILA  
 SUJETO 2 : =15/50      30%      21% NAC+9% MOCHILA  
 SUJETO 3 : =20/100      (\*\*) 20%      21% NAC-1% EXPLICADO POR

Tasa Provincial en B (5%) - Diferencial de Tasas \* VA en Etapa 2 - Diferencial de Tasas \* VA en Etapa 3

$$=5\% - (4\% \cdot 50) - (4\% \cdot 100) = 5\% - 2\% - 4\% = -1\%$$

(\*\*) El reconocer en la Provincia "B" el crédito fiscal correspondiente a las compras en la Provincia "A" a través de la alícuota niveladora federal produce que el Sujeto 3 radicado en la Provincia "B" sufra una menor presión tributaria sobre su valor agregado que los sujetos 1 y 2

(1) Desarrollado a partir de Piffano, Horacio L.P. "Es el IVA Subnacional la alternativa preferible?", Sexto Seminario Internacional sobre Federalismo Fiscal Universidad Austral, 26 de noviembre de 2001.