

Análisis de la armonización tributaria en el MERCOSUR desde la situación y perspectivas de Argentina

(Estudio especial de los impuestos indirectos y de los incentivos
tributarios)

Por Dr. Hugo González Cano

Buenos Aires, 10 de junio de 2004

CONTENIDO

I.	Introducción.....	1
II.	Evolución reciente del nivel y estructura de las recaudaciones tributarias.....	2
A.	Nivel de las recaudaciones y del coeficiente de presión tributaria	2
B.	Situación y problemas de la actual estructura tributaria.....	3
III.	Distorsiones que generan los impuestos indirectos sobre las exportaciones e importaciones	15
A.	Situación y problemas del IVA.....	15
1.	Aspectos generales	15
2.	Antecedentes de la armonización del IVA en la Unión Europea	15
3.	Conveniencia de aplicar el principio de destino para la armonización del IVA en el MERCOSUR.....	16
4.	Tratamiento de la importación y exportación de servicios.....	17
5.	Exenciones y otras restricciones a la base imponible que originan efectos acumulativos y que perjudiquen las exportaciones al incorporarse a los costos de producción	20
6.	Regímenes de retención y percepción	21
7.	Devoluciones a los exportadores	22
8.	Los Incentivos en el IVA	23
B.	Impuestos selectivos al consumo.....	23
1.	Aspectos generales	23
2.	Impuestos Internos	24
3.	Impuestos sobre combustibles y electricidad	25
a.	Impuestos sobre combustibles líquidos y gas natural	25
b.	Impuesto sobre electricidad.....	26
C.	Impuesto provincial a los ingresos brutos (IB) y alternativas para su reemplazo.....	26
1.	Situación actual	26
2.	Alternativas de reemplazo	27
D.	Impuesto sobre los débitos y créditos de transacciones financieras.....	28
E.	Los impuestos o derechos a las exportaciones.....	29
IV.	Situación y perspectivas de los incentivos fiscales en Argentina y necesidad de iniciar su coordinación comunitaria.....	30
A.	Necesidad de armonizar los incentivos al nivel del Mercosur	30
B.	Actual situación de los incentivos en Argentina	31
V.	Principales dificultades para la armonización desde la perspectiva Argentina ..	36
A.	Necesidad de mantener el nivel de las recaudaciones y alternativas para el reemplazo gradual (2 o 3 años y cheque y retenciones a cuenta ganancias e IVA) de los impuestos sobre exportaciones y a las transacciones financieras	Error!
	Bookmark not defined.	

1. Aspectos generales	36
2. Necesidad de mantener el actual nivel de las recaudaciones y alternativas para reemplazar gradualmente los derechos de exportación y el impuesto sobre transacciones financieras	37
VI. Problemas del federalismo fiscal y del actual régimen de Coparticipación de Impuestos Nacionales.....	39
A. Posibilidades de la armonización frente a los problemas del federalismo fiscal	39
B. Desigualdades regionales y conflictos federativos.....	40
C. Régimen de Coparticipación de Impuestos Nacionales a las Provincias	40
D. Alternativas para la transferencia de algunos impuestos nacionales a las provincias	42
VII. Necesidad de una mayor integración entre la AFIP y las Direcciones de Rentas Provinciales (DGRs).....	42
VIII. Cambios recientes y propuestas de reforma para mejorar la competitividad de la economía argentina y fomentar el comercio y la inversión	43
A. Modificaciones recientes	43
B. Propuestas de reforma a aplicar a medio y largo plazo para mejorar la competitividad y eficiencia de la economía	44
IX. Resumen y conclusiones	45

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1: ARGENTINA Presión tributaria (en porcentajes del PIB)	7
Cuadro N° 2: ARGENTINA Recaudación Tributaria (en millones de pesos).....	9
Cuadro N° 3: ARGENTINA Estructura tributaria (en % de la recaudación total).....	13
Cuadro N° 4: ARGENTINA Recaudación tributaria impuestos provinciales– 1° semestre año 2003 (en miles de pesos)	14
.....	18
Cuadro N° 5 “A”: Tasas del IVA en los países de la Unión Europea	19
Cuadro N° 5 “B”: Tasas del IVA en el MERCOSUR y otros países de América Latina	21
Cuadro N° 6: Gastos tributarios o costo fiscal de las exenciones del IVA	21
Cuadro N° 7: Recaudación efectiva del IVA 2001(en porcentajes del total)	22
Cuadro N° 8: Devolución IVA a Exportadores (en millones de pesos corrientes)	33
Cuadro N° 9: Gastos tributarios totales. Estimaciones para los años 2002 a 2004	33
Cuadro N° 10: Gastos tributarios originados en regímenes de promoción económica, regional y sectorial. Estimaciones para los años 2002 a 2004	34

I. Introducción

En este trabajo se busca analizar la situación tributaria de Argentina desde el punto de vista de la futura armonización o coordinación tributaria en el MERCOSUR. En particular, se trata de realizar este estudio dadas: 1) la mejoría de las condiciones macroeconómicas observadas desde 2003, 2) la necesidad de mantener un superávit primario del 3% del Pib y 3) la nueva prioridad política concedida a este Grupo.

Estas circunstancias ponen de manifiesto la necesidad de que las reformas tributarias a realizar a medio y largo plazo consideren las necesidades y desafíos de la futura armonización fiscal, así como su importancia para la consolidación del Bloque.

En especial, se estudiarán los problemas que para el desarrollo del Grupo plantean: 1) los impuestos indirectos, ya sean al consumo (generales y selectivos), a las transacciones, a las exportaciones y otros similares, al afectar la competencia en el comercio intramercado y 2) los incentivos tributarios que distorsionan la localización de las inversiones. Además, se comentarán las distorsiones que pueden plantear otros impuestos nacionales y provinciales, ya sea para el intercambio de bienes y servicios o para la localización de las inversiones dentro de la subregión.

De tal forma, si bien se abordarán la mayoría de los problemas generados por los diversos tributos, el trabajo se concentrará especialmente en el análisis de los generados por los impuestos indirectos y por los incentivos fiscales.

En el primer caso, se estudiarán la situación y problemas del IVA, los impuestos selectivos al consumo o "impuestos internos", el impuesto provincial a los ingresos brutos, el gravamen sobre las transacciones financieras, los derechos sobre las exportaciones y otros indirectos nacionales o provinciales.

En cuanto a los incentivos fiscales, se analizará la situación de los sistemas de promoción regional o sectorial, así como los beneficios concedidos en las respectivas leyes de los principales impuestos nacionales (IVA, ganancias, derechos de importación, etc.) y provinciales (ingresos brutos, inmobiliario y sellos).

Pero antes y como inicio, se comentará el nivel y estructura de las recaudaciones tributarias de los últimos años, mostrando la gran caída de la recaudación de 2001 y 2002 y luego la fuerte recuperación de 2003, que se mantiene en el primer cuatrimestre de 2004.

También se analizarán los problemas del federalismo fiscal en Argentina y en particular el Régimen de Coparticipación de impuestos nacionales a las provincias.

En este campo se comentarán los conflictos federativos y las fuertes desigualdades regionales existentes en el país. En particular, se observará la escasa existencia de mecanismos efectivos de integración entre la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y las Direcciones de Rentas Provinciales (DGR's), aunque en los últimos años se comenzaron a aplicar mejores programas de asesoría y coordinación entre ambos niveles.

Finalmente se comentarán algunos cambios recientes y se presentarán una serie de propuestas de reforma para mejorar la competitividad de la economía argentina y fomentar el comercio y las inversiones, que son consistentes con la necesidad de iniciar el proceso de armonización tributaria en el Mercosur.

II. Evolución reciente del nivel y estructura de las recaudaciones tributarias

A. Nivel de las recaudaciones y del coeficiente de presión tributaria

Luego de la gran crisis económica de 2001 y 2002, la recuperación observada en 2003 y lo que va de 2004 en el nivel de actividad económica también se tradujo en un mejoramiento sensible de las finanzas públicas nacionales y provinciales. En 2003 el PIB se incrementó en el 8,3% respecto al año anterior y para este año se espera un aumento mínimo del nivel de actividad económica del 6%. La política fiscal de estos años mantuvo controlado el nivel del gasto público nacional y provincial y al mismo tiempo la fuerte recuperación económica, así como algunas reformas impositivas y de las administraciones fiscales, permitieron incrementar sensiblemente el nivel de las recaudaciones tributarias.

Como consecuencia, la situación de las finanzas públicas mejoró sensiblemente en 2003 y 2004, ya que en el primer año y luego de mucho tiempo, se obtuvo un superávit fiscal primario consolidado (sin considerar el pago de intereses) del 2,5% del PIB, que para 2004 se estima llegaría al 4% del PIB, superando así la meta del 3% acordada con el FMI. Inclusive, visto la excelente recaudación observada en el primer cuatrimestre de este año, así como los vencimientos del impuesto a las ganancias de sociedades que se producirán en mayo y el control de los gastos públicos, permitirían alcanzar la meta acordada para todo 2004 en el tercer trimestre de 2004. Y las estimaciones preliminares del presupuesto nacional y de las provincias para 2005 que se están realizando en la Secretaría de Hacienda, indican que el superávit fiscal primario se mantendría alrededor del 3,5% del PIB.

Tal como se observa en el cuadro 1, desde 1992 hasta 2001 la presión tributaria bruta total osciló alrededor del 21 o 22% del PIB. Pero la gran crisis económica de 2001 y 2002 (caída del PIB de más del 25%, devaluación del más del 200%, tasa de desempleo superior al 20% y finalmente default de la deuda pública), impactó severamente en las finanzas públicas y en el nivel de la tributación. Así ya en 2001 la presión fiscal total cayó al 21.14% del PIB y en 2002 al 19,96% del PIB, pese a que no hubo cambios legislativos relevantes. Es decir, que tal como ocurrió otras veces en el pasado cuando cayó significativamente el nivel de actividad económica (1975, 1989, etc.), la baja de ese coeficiente está indicando un incremento de la evasión fiscal, ya que las recaudaciones en términos reales cayeron más que el PIB.

La situación fiscal cambió significativamente durante 2003, ya que la gran recuperación económica, algunas reformas impositivas realizadas en 2002 (aplicación de retenciones a la exportación y del impuesto a los débitos y créditos bancarios), así como mejoras en la eficacia de la administración tributaria, hicieron que la presión tributaria total llegara al 23,75% del PIB, el nivel más elevado desde 1990 y uno de los más altos de los últimos veinte años.

En valores corrientes (cuadro 2), la recaudación bruta de 2003 del gobierno nacional fue de pesos 75.136 millones, superando al nivel de 2002 en el 42%. Por su parte, los impuestos provinciales de 2003 llegaron a \$ 13.665, frente a pesos 10.596 del año anterior (aumento del 29%). Así la recaudación bruta total de 2003 llegó a pesos 88.801 frente a pesos 63.440 de 2002 (aumento del 40%). En cambio, el nivel de precios minoristas en 2003 solo subió el 4% y los precios mayoristas ascendieron el 8%, lo que explica el aumento de la presión tributaria y de las recaudaciones en términos reales.

Sin embargo, de este buen comportamiento de las recaudaciones fiscales en 2003 y 2004, debe señalarse que en gran parte se debe al restablecimiento de los derechos a las

exportaciones y a la aplicación del nuevo impuesto a las transacciones financieras (sobre débitos y créditos bancarios). Estos dos gravámenes, que hoy representan más del 20% de la recaudación total del gobierno nacional, son claramente distorsivos, ya que afectan las exportaciones y competitividad de las empresas productoras. Por otra parte, no hay duda que estos dos impuestos fueron una buena opción de emergencia para solucionar en el corto plazo la grave crisis financiera del gobierno, ya que ese era uno de los problemas más graves de la economía argentina. Pero a medida que mejoren y se consoliden las finanzas públicas, a medio y largo plazo deben ser gradualmente reemplazados por tributos más neutrales y favorables a una mejor asignación de recursos.

Los impuestos provinciales desde 1992 han recaudado alrededor del 3,5% del PIB, mostrando una caída al 3,3% del PIB en 2002 y la recuperación al 3,65% del PIB en 2003. Este escaso nivel de recaudación de las provincias, frente al 17% o 20,10% del PIB recaudado por el gobierno central en 2003, está mostrando la fuerte centralización del sistema tributario argentino. Esta excesiva centralización tributaria frente a la descentralización que se realizó en las funciones y gastos a las provincias, exige un elevado nivel de transferencias no condicionadas, especialmente a través del régimen de coparticipación de impuestos nacionales y constituye uno de los problemas más graves del federalismo fiscal, que se trata más adelante.

En el cuadro 4 se incluye la recaudación del primer semestre de los impuestos provinciales (ingresos brutos, inmobiliario, sellos, patente automotor y otros gravámenes) para cada una de las 24 jurisdicciones (23 provincias y Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires). Se observa que esa recaudación se halla muy concentrada en pocas jurisdicciones, lo que en gran parte se debe a la distribución y centralización de la actividad económica en el territorio nacional. En el cuadro 3 se observa que cinco jurisdicciones, la Ciudad de Buenos Aires y las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Santa Fe y Mendoza, obtienen el 81% del total de los impuestos provinciales, mientras que las restantes 19 provincias solo generan el 19% del total recaudado. Pero esta distribución de los impuestos provinciales también se debe en parte a los escasos incentivos que el actual sistema de relaciones fiscales brinda para mejorar el nivel de las recaudaciones locales.

Finalmente en relación al nivel de la presión tributaria de Argentina, que en 2003 llegó al 23,75%, pero antes se mantuvo alrededor del 21%, puede considerarse moderada si se la compara con la vigente en Brasil del 35,5% del PIB en el mismo año, del 28% en Uruguay, 18% en Chile, etc. O frente la vigente en países industrializados según datos de la OECD, como Estados Unidos (29,6% del PIB en 2000), España (35,5% en 2001), Italia (41,8% del PIB en 2001), Francia (45,4% en 2001), Portugal (34,5% en 2001), Grecia (40,8% en 2001), etc. El promedio simple en 2000 para todos los países de la OECD fue de 37,4% del PIB.

B. Situación y problemas de la actual estructura tributaria

Si bien la estructura tributaria sufrió algunos cambios importantes desde 2001 por la introducción de las retenciones a la exportación y los impuestos sobre las transacciones financieras (sobre débitos y créditos bancarios), todavía en 2003 los impuestos al consumo (IVA, ingresos brutos, internos y similares) mantienen el primer lugar en las recaudaciones, seguidos por el impuesto a las ganancias o rentas, luego los tributos al comercio exterior, las contribuciones de la seguridad social y por último los impuestos patrimoniales (cuadro 3).

Los impuestos al consumo nacionales representaron en 2003 el 33,4% del total y si se le agrega el impuesto provincial a los ingresos brutos, se llega al 40% del total. El IVA es el

recurso más productivo y entre 1992 y 2000 generó en promedio el 6,7% del PIB, para luego bajar al 4,8% en 2002 y recuperarse al 5,6% del PIB en 2003.

A su vez, el impuesto provincial a los ingresos brutos ha mantenido su recaudación estable alrededor del 2% del PIB (bajó al 1,93 % del PIB en 2002 y luego subió al 2,18%, o sea un nivel similar al de 1998 al 2000).

Como se dijo arriba, la introducción del impuesto a las transacciones financieras en 2001 y de los derechos a las exportaciones en febrero de 2002 permitieron recuperar las finanzas públicas y ayudaron, por su facilidad administrativa, a obtener primera vez en muchos años un superávit fiscal primario creciente entre 2002 y 2004. Pero esos dos tributos, junto con otros anteriormente vigentes, como el impuesto provincial a los ingresos brutos, el impuesto a la ganancia mínima presunta o del 1% a los activos empresarios, etc., tienen efectos distorsivos al desalentar la capacidad competitiva de las empresas. Es decir, que la facilidad administrativa de esos gravámenes permitió mejorar el nivel o cantidad de la recaudación, pero al mismo tiempo empeoró la calidad del sistema impositivo, especialmente en lo que se refiere a sus efectos sobre la eficiencia económica y equidad.

Cabe agregar que las retenciones a las exportaciones, que varían del 0 al 20%, también fueron establecidas para: i) captar parte de los elevados beneficios que de otra forma recibirían los exportadores frente a una devaluación que en ciertos momentos llegó al 250% (en 2002 el dólar se llegó a cotizar a más de \$3,50) y ii) para contener los precios internos de ciertos bienes exportables que son de gran consumo interno, como ocurre con ciertos cereales, las carnes, petróleo y derivados, etc. En mayo de 2004, dada la elevación del precio internacional del petróleo que superó los u\$s 40 dólares el barril, así como por la crisis en la producción local de gas y electricidad, las retenciones sobre el crudo y algunos derivados se elevaron en la siguiente forma: naftas de 0 a 5%, gas oil del 5 al 10%, gas licuado, propano y butano del 5 al 20% y petróleo crudo del 20 al 25%.

Si bien el uso de esos tributos se justifica plenamente en el corto plazo por la gravedad de la situación financiera del gobierno, deben ser reemplazados a mediano plazo por formas más neutrales, ya que afectaron la capacidad competitiva de la producción nacional. En 2003 esos dos impuestos generaron el 20% del total recaudado por el gobierno central y por ello su reemplazo debe ser graduado en el tiempo. Justamente por estos motivos, en abril de 2004 el gobierno aprobó la reducción del impuesto sobre transacciones financieras del actual 1,2% (0,6% sobre créditos más 0,6% sobre débitos), al 1% (0,4% sobre créditos y 0,6% sobre débitos) mediante su acreditación parcial contra el impuesto a las ganancias.

Un aspecto positivo de la evolución de la estructura tributaria de los últimos años ha sido el crecimiento del rendimiento del impuesto a las ganancias, ya que su recaudación pasó del 2,03% del PIB en 1993 al 4,32% en 2003, sea por el originado en la renta de sociedades (IPE) como de personas físicas (IRPF). Este porcentaje se compara con el 5% del PIB que genera este impuesto en Chile y el 6% del PIB obtenido en Brasil. Pero al revés de lo que sucede en los países industrializados, la mayor parte de la recaudación proviene del impuesto societario: alrededor de dos tercios del total, frente a un tercio generado por el impuesto personal, lo que reduce los efectos progresivos del tributo. En 2003 el 65% del total de la recaudación provino de las empresas y solo el 35% del total se obtuvo de las personas físicas.

En el caso del impuesto a la renta de personas físicas (IRPF), este mejoramiento se debió a varias causas, tal como algunas reformas de 1999 que: i) bajaron el mínimo no imponible y deducciones por cargas de familia, ii) la eliminación de algunas exenciones (que siguen siendo muy amplias) y iii) cierto aumento de la escala de alícuota aplicables, así como a ciertas medidas de administración, como la ampliación del uso de retenciones

en la fuente. Así se nota que este impuesto aumentó su rendimiento del 1,08% del PIB en 1999 al 1,39% del PIB en 2000 (cuadro 1).

Por otra parte, la mayor parte del impuesto personal se obtiene de las retenciones mensuales efectuadas a las rentas del trabajo, mientras que las rentas del capital de personas físicas o se hallan exentas (dividendos, intereses, etc.) o son difíciles de controlar por la administración tributaria. Se produce así la "degradación" del impuesto sobre la renta señalada por Vito Tanzi¹. Un gran problema del impuesto a las ganancias actual es la erosión de la base por la gran cantidad de exenciones que todavía se conceden, ya que el artículo 20 de la ley del impuesto que las concede ha agotado las letras del abecedario.

En el caso del impuesto a la renta de sociedades o empresas (IRE), del mismo modo hubo varias causas que explican su incremento, tal como: i) el aumento de la alícuota general del 33 al 35% a mediados de los noventa, ii) la eliminación y reducción de algunas exenciones e incentivos y iii) principalmente la suspensión del ajuste por inflación de los resultados al aplicar el plan de convertibilidad monetaria en 1992. Este último factor tuvo fuerte influencia, especialmente en 2003, ya que aunque los precios generales tuvieron un aumento reducido en ese año, los balances de muchas empresas agropecuarias y de otras actividades vinculadas a la exportación mostraron significativos beneficios nominales derivados de la devaluación de enero 2002 que resultaron gravados. Así, la recaudación del IRE llega en 2003 al 2,34% del PIB, el mayor valor desde 1992 y muy superior al 1,37% del PIB de 2002.

Pero en el rendimiento de los dos componentes del impuesto a las ganancias ha tenido también influencia la mejora del control ejercido por la AFIP en los últimos años y principalmente la fuerte recuperación económica de 2003 y lo que va de 2004. Sin embargo, de la mejora en la administración cabe señalar que según datos de la AFIP para el año 2000 solo se presentaron 468.646 declaraciones juradas de personas físicas.

En cambio, en los impuestos internos sobre bienes y servicios, además de la evolución del IVA arriba comentada, debe destacarse el deterioro respecto del PIB de los impuestos internos unificados (tabacos, bebidas alcohólicas, gaseosas, otros bienes, etc.), ya que pasaron de representar el 0,99% del PIB en 1993 al 0,60 del PIB en 2003. En cambio, el impuesto interno sobre combustibles líquidos y gas ascendió del 0,87% del PIB en 1993 al 1,33% del PIB en 2003 (cuadro 1).

Otro componente de la tributación directa son los aportes y contribuciones de la seguridad social, que aunque redujeron su importancia recaudatoria desde la reforma de 1994 que estableció un sistema mixto a opción del empleado (público de reparto o privado de capitalización), todavía recaudan casi 3% del PIB. Mientras en 1993 los aportes y contribuciones de seguridad social recaudaban el 5,58% el PIB, en 2003 su rendimiento fiscal se redujo a 2,84% del PIB, o sea alrededor de la mitad. Este fuerte descenso de su recaudación se debe a: i) la mayoría de los trabajadores ha optado por el sistema privado administrado por las AFJP, pero también ii) porque desde 2001 hubo un gran incremento del desempleo que llegó a superar el 20% y hoy oscila alrededor del 13% y iii) la creciente evasión de los aportes jubilatorios debido al aumento del empleo no registrado. Como se nota en el cuadro 1, el descenso de la recaudación de los aportes y contribuciones de la seguridad social como porcentaje del PIB, comienza en 1994 y se produce gradualmente en todos los años, hasta llegar al mínimo del 2,78% del PIB en 2002.

Por último, la tributación sobre la propiedad propiamente dicha o excluyendo el impuesto sobre transacciones financieras (sobre débitos y créditos bancarios), o sea el impuesto

¹ Vito Tanzi:

sobre bienes personales, el impuesto del 1% a los activos de empresas (sobre la ganancia mínima presunta) y los impuestos provinciales sobre inmuebles y automotores, nunca fueron relevantes y generan una escasa recaudación, que en 2003 solo llegó 1,63 % del PIB. Este dato difiere del observado en el cuadro 3, ya que en este se computa como patrimonial el gravamen sobre operaciones financieras (sobre débitos y créditos bancarios), cuando se trata más bien de un impuesto sobre las transacciones.

En resumen, la estructura tributaria argentina actual se halla muy concentrada en los impuestos al consumo, sobre exportaciones y sobre transacciones y muestra una menor ponderación de los impuestos sobre factores de la producción y, en este caso, tienden a concentrarse más sobre las rentas del trabajo que del capital. En definitiva, la fuerte concentración de los recursos tributarios en la imposición al consumo, las exportaciones, las transacciones y en otras cargas trasladables a los costos de producción, como los aportes patronales de seguridad social, está afectando la capacidad competitiva de la producción nacional y además le está dando un fuerte sesgo de regresividad al sistema. Esta situación, que puede aceptarse en el corto plazo, dada la facilidad administrativa de los nuevos gravámenes y la necesidad de mantener los actuales niveles de recaudación y generar un superávit fiscal primario del 3% el PIB, debe modificarse a medio y largo plazo mediante un esquema de reforma gradual y ordenado que permita reemplazar los impuestos distorsivos por otros más neutrales que no afecten los incentivos a la producción y permitan mejorar la competitividad internacional. Al final de este trabajo se comentarán en detalle algunas reformas graduales que permitan alcanzar esos objetivos.

**Cuadro N° 1
ARGENTINA**

**Presión tributaria (1)
(en porcentajes del PIB)**

CONCEPTO (2)	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 (*)
I. Impuestos nacionales										
Sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital	2,44	2,51	2,57	2,90	3,21	3,56	3,98	3,99	2,99	4,32
Personas físicas	0,75	0,79	0,98	0,92	0,99	1,08	1,39	1,38	1,11	1,29
A las ganancias	0,71	0,75	0,94	0,89	0,96	1,05	1,30	1,35	1,10	1,27
Premios juegos de azar y concursos deportivos	0,03	0,04	0,04	0,04	0,03	0,03	0,03	0,02	0,01	0,01
Otros	(:)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,05	(:)	(:)	(:)
Compañías, sociedades de capital o empresas	1,56	1,58	1,49	1,78	2,00	2,18	2,31	2,32	1,54	2,70
A las Ganancias	1,42	1,53	1,47	1,76	1,99	1,92	2,10	2,11	1,37	2,34
Activos	0,15	0,05	0,03	0,02	0,01	(:)	0,01	(:)	(:)	(:)
Ganancia mínima presunta	-	-	-	-	-	0,26	0,21	0,20	0,17	0,36
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	0,00
Otros sobre la renta..... no clasificables	0,13	0,14	0,10	0,20	0,23	0,30	0,28	0,29	0,34	0,33
A las Ganancias. Beneficiarios del exterior.	0,13	0,14	0,10	0,20	0,23	0,30	0,28	0,29	0,34	0,33
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)
Aportes y contribuciones a la seguridad social	5,40	4,75	3,95	3,79	3,69	3,55	3,45	3,23	2,78	2,84
Empleados	s/d	1,24	1,03	0,91	0,83	0,80	0,88	0,81	0,58	0,64
Empleadores	s/d	2,92	2,26	2,34	2,40	2,36	2,19	2,05	1,96	2,02
Autónomos	0,59	0,58	0,67	0,53	0,45	0,39	0,39	0,38	0,24	0,19
Empleados y empleadores no identificados	4,81	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Sobre la propiedad	0,14	0,16	0,28	0,21	0,31	0,37	0,44	1,43	1,74	2,05
Impuestos permanentes sobre bienes raíces	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuestos permanentes sobre el patrimonio neto	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	0,01	0,02
Personas físicas	(:)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-	-
Compañías, sociedades de capital o empresas	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	0,01	0,02
Impuestos sobre herencias, legados y regalos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	0,07	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	1,12	1,56	1,60
Transferencias de inmuebles	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02
Débitos bancarios	(:)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,09	1,53	1,58
Transferencia de valores mobiliarios	(:)	(:)	(:)	(:)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sellos	0,04	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,01
Otros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuestos no permanentes sobre la propiedad	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	0,13	0,02	0,01	(:)	(:)
Otros impuestos permanentes sobre la propiedad	0,06	0,12	0,24	0,17	0,26	0,19	0,36	0,29	0,16	0,43
Bienes personales	0,06	0,12	0,24	0,17	0,26	0,19	0,36	0,29	0,16	0,43
Internos sobre bienes y servicios	8,67	8,54	8,73	9,22	9,10	9,02	9,18	8,09	7,01	7,75
Impuestos generales sobre las ventas o valor agregado	6,75	6,76	6,92	6,99	6,98	6,62	6,69	5,71	4,79	5,60
Iva bruto	6,75	6,76	6,92	6,99	6,98	6,62	6,69	5,71	4,79	5,60
Impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes	1,78	1,63	1,68	2,09	1,98	2,02	2,06	2,09	2,13	2,09
Cigarrillos	0,65	0,63	0,62	0,58	0,57	0,61	0,66	0,65	0,58	0,61
Bebidas alcohólicas	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01	0,01
Cerveza	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	0,02	0,01
Bebidas analcohólicas	0,10	0,09	0,04	0,01	0,01	0,01	0,03	0,03	0,03	0,03
Vehículos	(:)	0,00	0,00	0,04	0,06	0,04	0,01	(:)	(:)	(:)
Combustibles líquidos y gas	0,80	0,69	0,86	1,34	1,24	1,27	1,22	1,27	1,41	1,33
Energía eléctrica	0,07	0,07	0,07	0,06	0,06	0,06	0,07	0,08	0,07	0,05
Otros	0,14	0,13	0,07	0,05	0,02	0,02	0,03	0,03	0,02	0,04

CONCEPTO (2)	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 (*)
Impuestos sobre servicios específicos	0,14	0,15	0,14	0,14	0,14	0,39	0,43	0,28	0,08	0,06
Seguros	0,10	0,10	0,09	0,09	0,09	0,09	0,07	0,04	0,02	(:)
Telefonía	(:)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,02	0,02	0,02
Servicios financieros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	0,25	0,30	0,17	0,02	(:)
Otros	0,04	0,04	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,03	0,03
Otros impuestos sobre bienes y servicios	(:)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	1,12	0,81	0,86	0,99	0,96	0,83	0,73	0,64	2,01	3,05
Derechos de importación	1,08	0,77	0,82	0,97	0,93	0,80	0,70	0,59	0,41	0,61
Derechos aduaneros	0,61	0,68	0,70	0,83	0,90	0,79	0,68	0,57	0,40	0,60
Estadística de importación	0,47	0,08	0,12	0,13	0,03	0,02	0,01	0,01	0,01	0,02
Derechos de exportación	0,01	0,02	0,01	(:)	0,01	0,01	0,01	0,02	1,58	2,46
Transacciones cambiarias y otros	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,02	0,03	0,03	0,02	(0,03)
Otros	0,37	0,38	0,02	0,01	0,04	0,14	0,14	0,13	0,09	0,08
Regularizaciones tributarias no asignadas a impuestos	0,37	0,37	0,01	0,01	(0,01)	(:)	0,01	0,01	0,02	(:)
Régimen Simplific. para pequeños contribuyentes (impositivo)	-	-	-	-	0,03	0,14	0,12	0,11	0,07	0,08
Recursos cuasitributarios	0,01	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)
Otros	-	(:)	(:)	0,01	0,01	0,01	(:)	(:)	(:)	(:)
RECAUDACION BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	18,14	17,15	16,41	17,13	17,31	17,47	17,92	17,50	16,62	20,10
Deducciones	0,44	0,44	0,27	0,22	0,17	0,20	0,21	0,20	0,38	0,37
Reintegros a la exportación	0,34	0,36	0,22	0,20	0,17	0,20	0,20	0,20	0,38	0,37
Otros reintegros	0,10	0,08	0,04	0,02	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	0,00
RECAUDACION NETA IMPUESTOS NACIONALES	17,70	16,71	16,14	16,90	17,14	17,27	17,72	17,31	16,24	19,73
II. Impuestos provinciales										
Sobre la propiedad	1,37	1,27	1,25	1,26	1,29	1,27	1,21	1,18	0,95	1,09
Impuestos permanentes sobre bienes raíces	0,64	0,61	0,60	0,62	0,63	0,63	0,64	0,61	0,52	0,59
Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	0,40	0,35	0,35	0,32	0,33	0,32	0,28	0,28	0,22	0,25
Otros impuestos permanentes sobre la propiedad	0,33	0,31	0,30	0,32	0,33	0,32	0,29	0,29	0,21	0,25
Internos sobre bienes y servicios	2,14	2,02	2,02	2,05	2,19	2,20	2,15	2,08	1,93	2,18
Impuestos generales sobre las ventas o valor agregado	2,14	2,02	2,02	2,05	2,19	2,20	2,15	2,08	1,93	2,18
Otros	0,26	0,26	0,33	0,41	0,42	0,43	0,45	0,37	0,45	0,38
RECAUDACION IMPUESTOS PROVINCIALES	3,76	3,55	3,60	3,72	3,90	3,90	3,82	3,64	3,33	3,65
RECAUDACION BRUTA TOTAL	21,90	20,71	20,01	20,85	21,21	21,37	21,74	21,14	19,96	23,75
RECAUDACION NETA TOTAL	21,46	20,27	19,74	20,63	21,04	21,17	21,54	20,94	19,57	23,38

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, ME, en base a datos de la AFIP, ANSeS, Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, Oficina Nacional de Presupuesto y otros organismos.

(1) : Incluye los impuestos nacionales no recaudados por la AFIP.

(2) (2) : En base a la clasificación del Fondo Monetario Internacional.

(*) : Datos provisorios.

s/d : Sin dato

- : Dato o concepto no existente.

(:) : El número es, en valor absoluto, distinto de cero, pero menor que la mitad del último dígito utilizado.

**Cuadro N° 2
ARGENTINA**

**Recaudación Tributaria (1)
(en millones de pesos)**

CONCEPTO (2)	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 (*)
I. Impuestos nacionales										
Sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital	6.281	6.475	6.985	8.486	9.607	10.081	11.303	10.719	9.514	16.170
Personas físicas	1.921	2.033	2.665	2.704	2.962	3.053	3.937	3.702	3.543	4.812
A las ganancias	1.839	1.936	2.555	2.598	2.871	2.965	3.708	3.634	3.494	4.762
Premios juegos de azar y concursos deportivos	82	97	109	106	91	88	82	60	47	47
Otros	(:)	0	0	0	0	0	147	8	2	3
Compañías, sociedades de capital o empresas	4.022	4.077	4.062	5.199	5.968	6.183	6.575	6.243	4.885	10.111
A las Ganancias	3.645	3.937	3.988	5.153	5.941	5.430	5.956	5.683	4.340	8.742
Activos	377	140	74	45	27	13	19	10	11	7
Ganancia mínima presunta	-	-	-	-	-	740	600	550	535	1.363
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)
Otros sobre la renta..... no clasificables	337	365	259	582	677	845	792	774	1.085	1.247
A las Ganancias. Beneficiarios del exterior.	338	365	259	582	677	845	792	774	1.085	1.247
Otros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)
Aportes y contribuciones a la seguridad social	13.909	12.251	10.759	11.103	11.017	10.057	9.817	8.683	8.841	10.626
Empleados	s/d	3.204	2.800	2.673	2.496	2.257	2.489	2.164	1.844	2.375
Empleadores	s/d	7.540	6.144	6.867	7.188	6.688	6.213	5.505	6.234	7.542
Autónomos	1.522	1.507	1.815	1.562	1.333	1.112	1.115	1.013	763	710
Empleados y empleadores no identificados	12.387	0	0	0	0	0	0	0	0	-

CONCEPTO (2)	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 (*)
Sobre la propiedad	357	421	776	625	930	1.057	1.254	3.848	5.527	7.678
Impuestos permanentes sobre bienes raíces	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuestos permanentes sobre el patrimonio neto	25	20	21	21	26	24	60	43	44	60
Personas físicas	(:)	0	0	0	0	0	0	-	-	-
Compañías, sociedades de capital o empresas	25	20	21	21	26	24	60	43	44	60
Impuestos sobre herencias, legados y regalos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	171	100	101	116	131	113	100	3.021	4.944	5.997
Transferencias de inmuebles	70	52	57	69	74	63	54	44	47	66
Débitos bancarios	1	0	0	0	0	0	0	2.933	4.857	5.900
Transferencia de valores mobiliarios	(:)	(:)	(:)	(:)	0	0	0	0	0	0
Sellos	99	47	44	47	57	50	46	44	40	31
Otros	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuestos no permanentes sobre la propiedad	2	1	(:)	(:)	(:)	374	70	14	16	17
Otros impuestos permanentes sobre la propiedad	159	300	653	489	772	546	1.024	769	524	1.603
Bienes personales	159	300	653	489	772	546	1.024	769	524	1.603
Internos sobre bienes y servicios	22.316	22.036	23.769	27.001	27.215	25.577	26.092	21.725	22.285	28.976
Impuestos generales sobre las ventas o valor agregado	17.366	17.442	18.825	20.474	20.857	18.771	19.009	15.351	15.242	20.948
Iva bruto	17.366	17.442	18.825	20.474	20.857	18.771	19.009	15.351	15.242	20.948
Impuestos selectivos a la producción y al consumo de bienes	4.591	4.218	4.569	6.119	5.929	5.714	5.850	5.620	6.773	7.820
Cigarrillos	1.664	1.633	1.700	1.696	1.714	1.715	1.875	1.747	1.839	2.271
Bebidas alcohólicas	30	25	17	15	13	14	36	32	21	46
Cerveza	25	23	24	25	26	27	50	49	60	48
Bebidas analcohólicas	260	223	104	39	39	36	90	68	81	116
Vehículos	(:)	0	0	105	187	100	20	10	(:)	(:)

CONCEPTO (2)	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 (*)
Combustibles líquidos y gas	2.069	1.792	2.338	3.927	3.692	3.588	3.478	3.420	4.484	4.973
Energía eléctrica	176	177	184	173	185	164	205	208	224	203
Otros	366	345	202	141	72	70	96	87	64	162
Impuestos sobre servicios específicos	359	376	375	408	429	1.093	1.233	754	270	208
Seguros	254	264	250	259	272	255	194	116	51	9
Telefonía	(:)	0	0	0	0	0	33	49	63	81
Servicios financieros	(:)	(:)	(:)	(:)	(:)	695	855	445	58	2
Otros	105	112	125	148	156	142	151	144	99	117
Otros impuestos sobre bienes y servicios	(:)	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sobre el comercio y las transacciones internacionales	2.873	2.099	2.334	2.904	2.875	2.364	2.082	1.717	6.398	11.394
Derechos de importación	2.768	1.977	2.225	2.827	2.776	2.278	1.976	1.575	1.308	2.289
Derechos aduaneros	1.563	1.762	1.897	2.435	2.694	2.227	1.938	1.540	1.266	2.228
Estadística de importación	1.205	216	328	392	82	51	38	34	42	60
Derechos de exportación	33	50	28	7	28	25	32	52	5.022	9.212
Transacciones cambiarias y otros	72	71	80	70	71	61	74	90	69	(106)
Otros	964	973	44	43	106	408	395	340	279	292
Regularizaciones tributarias no asignadas a impuestos	950	955	27	19	(15)	2	24	24	48	(:)
Régimen Simplific. para pequeños contribuyentes (impositivo)	-	-	-	-	100	385	354	302	223	283
Recursos cuasitributarios	14	5	5	5	3	1	6	9	3	4
Otros	-	13	11	18	18	19	12	6	5	6
RECAUDACION BRUTA IMPUESTOS NACIONALES	46.700	44.255	44.666	50.161	51.750	49.544	50.943	47.032	52.844	75.136
Deducciones	1.129	1.136	733	654	520	574	583	532	1.222	1.367

CONCEPTO (2)	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 (*)
Reintegros a la exportación	878	936	612	593	507	572	582	532	1.222	1.367
Otros reintegros	251	200	121	60	13	2	(:)	(:)	(:)	0
RECAUDACION NETA IMPUESTOS NACIONALES	45.571	43.119	43.933	49.508	51.230	48.970	50.361	46.501	51.622	73.769
II. Impuestos provinciales										
Sobre la propiedad	3.517	3.283	3.412	3.681	3.847	3.594	3.445	3.178	3.028	4.086
Impuestos permanentes sobre bienes raíces	1.649	1.563	1.627	1.812	1.881	1.778	1.810	1.651	1.669	2.194
Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital	1.020	908	962	925	987	916	804	757	703	948
Otros impuestos permanentes sobre la propiedad	847	812	823	943	979	899	831	769	656	943
Internos sobre bienes y servicios	5.510	5.220	5.487	6.011	6.552	6.246	6.113	5.593	6.145	8.154
Impuestos generales sobre las ventas o valor agregado	5.510	5.220	5.487	6.011	6.552	6.246	6.113	5.593	6.145	8.154
Otros	659	668	903	1.206	1.257	1.211	1.290	1.005	1.424	1.425
RECAUDACION IMPUESTOS PROVINCIALES	9.686	9.172	9.802	10.897	11.655	11.050	10.847	9.775	10.596	13.665
RECAUDACION BRUTA TOTAL	56.386	53.426	54.467	61.058	63.405	60.594	61.790	56.807	63.440	88.801
RECAUDACION NETA TOTAL	55.257	52.291	53.735	60.405	62.884	60.020	61.207	56.276	62.218	87.434

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, ME, en base a datos de la AFIP, ANSeS, Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, Oficina Nacional de Presupuesto y otros organismos.

(3) : Incluye los impuestos nacionales no recaudados por la AFIP.

(4) (2) : En base a la clasificación del Fondo Monetario Internacional.

(*) : Datos provisorios.

s/d : Sin dato

- : Dato o concepto no existente.

(:) : El número es, en valor absoluto, distinto de cero, pero menor que la mitad del último dígito utilizado.

**Cuadro N° 3
ARGENTINA**

**Estructura tributaria
(en % de la recaudación total)**

CONCEPTO	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 *
1. INGRESOS Y BENEF.	13,99	15,27	15,60	18,43	17,78	15,47	17,08
2. PATRIMONIOS	0,90	1,32	2,84	2,04	2,60	1,73	3,67
3. INTERNOS SOBRE BIENES, SERVICIOS Y TRANSACCIONES	44,44	43,33	43,22	42,57	38,08	36,28	33,43
4. COMERCIO Y TRANSACCIONES INTERNACIONALES	4,75	4,52	3,92	3,38	3,03	10,43	13,15
5. OTROS RECURSOS	0,04	-0,04	0,00	0,64	5,77	7,99	6,81
6. APORTES Y CONTRIBUCIONES A SEGURIDAD SOCIAL	18,18	17,16	16,46	15,84	15,47	14,40	12,25
7. PRESIÓN TRIBUTARIA BRUTA NACIÓN	82,30	81,56	82,04	82,90	82,73	86,30	86,39
8. DEDUCCIONES	-1,06	-0,80	-0,94	-0,92	-0,95	-1,98	-1,60
9. PRESION TRIBUTARIA NETA NACIÓN (7)-(8)	81,24	80,76	81,10	81,98	81,78	84,32	84,79
10. IMPUESTOS PROVINCIALES	17,70	18,44	17,96	18,10	17,27	15,97	14,88
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal del Ministerio de Economía, en base a datos de la AFIP y SPEyR.

**Cuadro N° 4
ARGENTINA**

**RECAUDACION TRIBUTARIA - I SEMESTRE AÑO 2003
(en miles de pesos)**

PROVINCIAS	IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS	IMPUESTO INMOBILIARIO	IMPUESTO A LOS SELLOS	IMPUESTO A LOS AUTOMOTORES	OTROS IMPUESTOS	TOTAL
G.C.B.A.	1.079.118	300.794	7.198	144.975	57.925	1.590.009
BUENOS AIRES	1.424.076	348.363	195.064	218.574	515.863	2.701.940
CATAMARCA	20.885	2.712	3.173	1.902	10	28.681
CORDOBA	289.017	158.204	26.759	17.900	27.492	519.372
CORRIENTES	36.299	14.423	0	0	0	50.722
CHACO	51.945	2.406	3.740	0	4.032	62.123
CHUBUT	54.745	16	7.120	0	6.387	68.267
ENTRE RIOS	78.805	58.607	12.619	16.400	11.748	178.178
FORMOSA	11.614	545	1.151	0	1.759	15.070
JUJUY	19.974	4.155	2.096	1	7.692	33.917
LA PAMPA	30.923	11.676	12.234	7.704	2.226	64.763
LA RIOJA	12.796	1.636	472	2.537	73	17.514
MENDOZA	119.330	34.933	51.177	27.762	8.780	241.982
MISIONES	51.116	9.285	3.827	1.375	13.813	79.416
NEUQUEN	113.513	8.127	29.966	0	0	151.605
RIO NEGRO	53.162	12.092	9.290	8.249	870	83.664
SALTA	77.809	6.265	16.538	0	4.827	105.439
SAN JUAN	28.076	9.105	2.715	8.832	4.833	53.562
SAN LUIS	40.942	10.206	4.297	2.663	7.773	65.881
SANTA CRUZ	20.191	6	3.051	0	541	23.789
SANTA FE	329.059	81.351	62.232	3.764	24.406	500.812
S. DEL ESTERO	28.262	5.502	5.786	1.652	4.152	45.355
TUCUMAN	76.721	16.580	11.893	7.458	7.526	120.178
TIERRA DEL FUEGO	28.466	44	1.825	0	0	30.335
TOTAL	4.076.844	1.097.033	474.221	471.749	712.728	6.832.575

Fuente: Contaduría General de la Provincia
DIRECCION NACIONAL DE COORDINACION FISCAL CON LAS PROVINCIAS

III. Distorsiones que generan los impuestos indirectos sobre las exportaciones e importaciones

En este capítulo se verán las principales distorsiones que pueden generar los impuestos indirectos vigentes tanto a nivel nacional como provincial. Se comentarán, en particular, el IVA, los impuestos internos o selectivos, el impuesto provincial a los ingresos brutos, el impuesto sobre transacciones financieras, los derechos sobre las exportaciones y otros similares.

A. Situación y problemas del IVA

1. Aspectos generales

En términos generales, el IVA vigente en Argentina, salvo algunos aspectos puntuales, no presenta mayores problemas para permitir su armonización al nivel Mercosur, ya que es un tributo tipo consumo (permite la deducción de los créditos por la compra de bienes de capital) y que se aplica en base al principio de destino (grava importaciones y desgrava exportaciones). Es un tributo plurifásico no acumulativo, aplicado con la técnica de deducción sobre base financiera (débito menos crédito fiscal). Al principio hubo algunos problemas con las exportaciones e importaciones de servicios, pero luego fueron corregidos, con lo que ahora también se aplica el principio de destino a los servicios, ya que se gravan sus importaciones cuando los prestatarios o beneficiarios son sujetos del IVA como responsables inscriptos. Asimismo, se desgravó la exportación de servicios.

Resulta claro que la primera etapa de la coordinación del IVA y demás impuestos al consumo en el Mercosur debería basarse en principio de destino, que exige mantener los controles aduaneros para realizar los ajustes en frontera, pero permite eliminar las diferencias de tratamiento entre bienes nacionales e importados sin necesidad de igualar las alícuotas del IVA. Es decir, mantiene a nivel nacional la capacidad de decidir el nivel de alícuotas aplicables, cuidando de que no se discrimine a los productos y servicios importados. En cambio, la armonización del IVA en base al principio de origen (grava exportaciones y desgrava importaciones), que permitiría eliminar los controles aduaneros y facilitar el comercio, es muy exigente en términos de renuncia a la soberanía tributaria, ya que implica unificar totalmente el IVA en los cuatro países miembros, inclusive aplicar las mismas alícuotas en todos los países y por ello es más adecuado a las etapas más avanzadas de los procesos de integración.

Además, la armonización del IVA debe iniciarse por el principio de destino por dos razones: 1) porque ese principio ya se halla incorporado en la legislación de Argentina y en los IVAs de Brasil, Uruguay y Paraguay y 2) porque en Argentina y en los demás países miembros del Grupo un porcentaje importante de la recaudación se obtiene en la Aduana por importaciones. En Argentina, en los últimos años, más de un cuarto de la recaudación total se obtiene en la Aduana, por lo que levantar los controles fronterizos para aplicar el principio de origen afectaría la recaudación del IVA al debilitar el control, ya que el mismo dependería únicamente de la administración de los tributos internos.

2. Antecedentes de la armonización del IVA en la Unión Europea

Precisamente por ese motivo, o sea la necesidad de igualar las alícuotas y la negativa de los gobiernos de acceder a ello, luego de más de 45 años en la Unión Europea (UE)

todavía se sigue aplicando el principio de destino para las operaciones intracomunitarias, aunque ahora sin controles aduaneros mediante el “sistema transitorio” o de “pago diferido” vigente desde 1993 y por el cual el IVA en estas operaciones se debe pagar a la administración tributaria del país del comprador. Así, mientras el IVA en la UE se halla muy armonizado por la Sexta Directiva en la casi totalidad de sus aspectos técnicos (sujetos, definición de la materia imponible, base muy amplia o todas las ventas de bienes y servicios, amplitud para la deducción de los créditos por exenciones, tratamiento de los pequeños contribuyentes, etc.), lo que prácticamente constituye una ley a ser aplicada por todos los países miembros, a efectos de eliminar los efectos de acumulación por pequeños que fueran, sin embargo solo fija alícuotas mínimas y deja libertad para aplicar tasas superiores. Por ello, hoy las alícuotas del IVA en la UE varían de la tasa general mínima del 15% (un solo país Luxemburgo) al 25% aplicado por Dinamarca y Suecia. La tasa promedio simple del IVA europeo hoy es del 19,4% (ver cuadro 5 “A”).

Hasta ahora los gobiernos de la UE no aceptaron pasar al sistema de origen en las operaciones intramercado por dos motivos: i) no aceptan renunciar a su facultad de fijar las alícuotas del IVA y ii) no desean cambiar la actual distribución de las recaudaciones del IVA que resulta de aplicar el principio de destino, lo que sí ocurriría si adoptan el principio de origen. Y ello pese a que, tal como la ha señalado la Comisión en varias oportunidades, el actual sistema de pago diferido sin controles aduaneros ha originado un elevado nivel de evasión fiscal (se declara como una venta a otro país de la UE, pero la mercancía se consume en el mismo país sin pagar el IVA), ya que dado el elevado nivel de transacciones intramercado o comercio recíproco es muy difícil mejorar el control impositivo de tales operaciones. Y ello pese a que desde 1993 se aplica un sofisticado sistema de intercambio de información entre todas las administraciones tributarias, conocido como “VIES”, que opera siete días a la semana y las 24 horas del día, a los efectos de verificar si una operación de venta a otro país de la UE, lo que da derecho al vendedor a recuperar en su país los créditos por insumo gravados utilizados en esa venta (gravadas a tasa cero), aparece luego declarada y gravada efectivamente en el país del comprador. Sin embargo, de la mayor eficacia de las administraciones tributarias de los países de la UE y de la paliación del sistema VIES de control, la Comisión ha reconocido en varios informes² que la evasión del IVA creció sensiblemente desde que se levantaron los controles aduaneros en 1993.

En el mismo sentido, se expresó el entonces Comisario para la Fiscalidad y el Mercado Interno, Sr. Mario Monti cuando señaló en 1997 la elevada evasión del IVA en las operaciones intracomunitarias, “estimándola en alrededor de 7.000 millones de ecus equivalentes a 2.000 millares de liras”³.

3. Conveniencia de aplicar el principio de destino para la armonización del IVA en el MERCOSUR

En el Mercosur existen otros motivos importantes para iniciar la armonización del IVA en base al principio de destino. Por una parte, este sistema ya rige en los cuatro países miembros, en Chile, Bolivia y prácticamente en todos los países que aplican el IVA. Y por el otro, al estar gravadas las importaciones por el IVA para realizar el despacho a plaza, un porcentaje importante de la recaudación del IVA en todos los países se obtiene en la Aduana. Aunque los porcentajes varían de país a país, en

² “Commission report on VAT fraud”, Bruxelles, February 2000.

³ Diario “Corriere della Sera”, Milano, 11 julio 1996.

Argentina en los últimos años entre el 25 y 30% de la recaudación total del IVA se obtiene en la Aduana.

Y en otros países del Grupo y de la región, ese porcentaje es todavía superior, como por ejemplo ocurre en Chile (%), Uruguay (%), Paraguay (60% del total), etc. En consecuencia, por razones de administración tributaria y para mantener los actuales niveles de control y recaudación del impuesto, por un largo tiempo no se podrán levantar los controles aduaneros, aunque sin duda deberían agilizarse, por ejemplo mediante acuerdos para la realización de controles conjuntos de las dos aduanas en los pasos fronterizos, por ejemplo en el puente entre Paso de los Libres y Uruguayana o entre Santo Tomé y Sao Borja entre Argentina y Brasil (ver cuadro 5 “B”).

4. Tratamiento de la importación y exportación de servicios

Como se dijo arriba, en sus orígenes la ley de IVA solo aplicaba el principio de destino a las importaciones y exportaciones de bienes, ya que como criterio general se gravaban las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional aplicando así el principio de origen y no se gravaba la importación de servicios. Solo existían algunas excepciones para servicios aprovechados en el exterior, como el caso del turismo, donde se permitía deducir el costo neto de las prestaciones y locaciones y el de los pasajes al exterior, lo que implicaba gravar el beneficio bruto de la agencia de turismo.

En cambio, como en general se gravaban las prestaciones de servicios realizadas en el territorio del país, sin considerar si las empresas o personas beneficiarias residían en el exterior, ocurría que la exportación de servicios en general resultaba gravada, por ejemplo en el caso de servicios profesionales o de consultoría prestados a beneficiarios residentes en el exterior. Solo estaban exentos del IVA algunos servicios vinculados al comercio con el exterior, tal como el transporte internacional de pasajeros y carga, la locación y fletamento de buques destinados al transporte internacional y otros servicios conexos al transporte internacional, tal como la carga, estibaje, depósitos de importaciones y exportaciones, servicios de grúas, remolques, practicaje, pilotaje y agentes de transporte marítimo o aéreo.

Es decir, si bien para los bienes o cosas muebles regía el principio de destino, para los servicios era una mezcla, aunque se seguía el principio de origen, ya que: i) no se gravaban las importaciones de servicios, ii) solo se desgravaban algunas exportaciones de servicios y en ese caso iii) no se daba el tratamiento de tasa cero, que permite recuperar los créditos por insumos gravados utilizados en la exportación de servicios exentos y iv) muchas exportaciones de servicios estaban gravadas.

Esta situación vigente a fines de 1991, fue cambiando gradualmente y hoy también se aplica el principio de destino a los servicios, ya que se gravan las importaciones o prestaciones realizadas en el exterior y cuya utilización o explotación efectiva se realiza en el país y siempre que los beneficiarios de tales servicios sean sujetos por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos en el IVA. Por otra parte se desgravaron de manera general las exportaciones de servicios al agregar en 1998 un párrafo al art. 1 de la ley por el que “no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.”

Cuadro N° 5 "A"
Tasas del IVA en los países de la Unión Europea

	Tasa general	Tasas reducidas
Unión Europea		
a. Países con tasa general al promedio		
Dinamarca	25,0
Suecia	25,0	6 y 12
Finlandia	22,0	12 y 17
Bélgica	21,0	1, 6 y 12
Irlanda	21,0	0, 2,8 y 12,5
Francia	20,6	2,1 y 5,5
Austria	20,0	10 y 12
Italia	20,0 (1)	4, 10 y 16
b. Países con tasa general menor al promedio		
Grecia	18,0	4 y 8
Holanda	17,5	6
Reino Unido	17,5	0 y 8
Portugal	17,0	5 y 12
España	16,0	4 y 7
Alemania	16,0	7
Luxemburgo	15,0	3, 6 y 12
c. Promedio general sin ponderar	19,4	

Fuente: Comisión de la Unión Europea

Cuadro N° 5 "B"

Tasas del IVA en el MERCOSUR y otros países de América Latina

	Tasa general	Tasas diferenciales
I. Países de América Latina y Caribe		
Argentina	21	27 para serv. agua, gas y elect.
Bolivia	14,94
Brasil	(18%) 21,95 y 20,48 (17%)
Chile	19	
Colombia	16	20 al 60% (automóviles s/tipo)
Costa Rica	13	
Ecuador	12	
Honduras	12	10 bebidas alcohólicas
Guatemala	10	
Haití	10	
México	15	10 (zonas fronterizas)
Nicaragua	15	5 y 6
Panamá	5	10 (bebidas alcohólicas y cigarrillos)
Paraguay	10	
Perú	16 (+2 municipal)	
República Dominicana	8	
Uruguay	23	
Venezuela	14,5	14
Barbados, Jamaica y Trinidad y Tobago	15	10 y 20

Fuente: CIAT (Centro Interamericano de Administradores Tributarios)

Finalmente, en 1999 se dispuso que las exportaciones de servicios también tienen derecho a la devolución de los créditos fiscales vinculados con la exportación de servicios, ya que ante la redacción de las normas y la falta de reglamentación sobre este aspecto impedían recuperar tales créditos. En consecuencia, ahora en el IVA de Argentina se aplica de manera general el principio de destino, tanto para bienes como para servicios, por lo que no existen problemas para armonizar el tributo en base a ese principio.

5. Exenciones y otras restricciones a la base imponible que originan efectos acumulativos y que perjudiquen las exportaciones al incorporarse a los costos de producción

El actual IVA tiene una base bastante amplia, ya que grava las transferencias por la mayoría de bienes y servicios, aunque todavía existen varias exenciones en ambos campos, especialmente respecto de los servicios. En términos comparativos a nivel regional, la base imponible es menor que la del IVA de Chile (el de mayor amplitud en América Latina y bastante similar en su base al IVA de la Séptima Directiva que se aplica en la Unión Europea), pero sin duda el aplicado en Argentina ocupa un segundo lugar por la amplitud de la base en América Latina junto al vigente en Uruguay. De tal forma, que al incluir todos los sectores productivos, desde las etapas primarias (agricultura, ganadería, pesca, minería, etc.), la industria, hasta el comercio mayorista, minorista y prestación de servicios, no se corta la cadena de créditos y por este aspecto los efectos de acumulación no se estiman relevantes.

Lo mismo sucede en lo que se refiere a la extensión de los créditos, ya que al no haber restricciones o reglas de tope, se permite deducir los mismos con gran extensión, ya fueran por la compra de bienes muebles, bienes de capital o servicios recibidos. De tal forma que tampoco por el tratamiento de los créditos se generan efectos acumulativos significativos que afecten el costo de las exportaciones.

En consecuencia, la principal causa de los efectos acumulativos del IVA son las exenciones, al interrumpir la cadena de débitos y créditos en el transcurso del proceso productivo. Como es de uso normal, el IVA solo permite deducir los créditos por insumos utilizados en la producción y venta de bienes gravados, de tal forma que esos créditos por ventas exentas se incorporan a los costos, generando efectos acumulativos que afectan los precios finales internos y los de exportación.

La actual lista de exenciones del IVA (art.7), incluye el pan común, la leche, especialidades medicinales, aeronaves y embarcaciones, etc. y varios servicios, tal como educación privada, seguros de retiro privados y de vida, servicios vinculados al culto, clubes deportivos, algunos servicios de asistencia médica, sanitaria y paramédica, operaciones de bolsa, espectáculos artísticos y culturales, transporte de pasajeros, servicios funerarios, espectáculos teatrales, servicio de taxímetros y remises, etc.

Según datos de la DNIAF de la Secretaría de Hacienda, el costo fiscal de las exenciones del IVA entre 1999 y 2004 se muestra en el cuadro 6.

Cuadro N ° 6

Gastos tributarios o costo fiscal de las exenciones del IVA

Año	En millones de pesos	En % del PIB
1999		
2000		
2001		
2002	1.287	0,41
2003	1.599	0,44
2004 (Presup..)	1.808	0,43

Fuente: DNIAF de la Secretaría de Hacienda.

Se nota que el costo fiscal de las exenciones del IVA, si bien ascendió nominalmente, se mantiene estable en porcentaje del PIB, entre otros motivos porque la legislación se mantuvo constante en este aspecto. Pero como se dijo antes, si contáramos con una serie de estimaciones más larga y homogénea, el valor de este gasto tributario mostraría un claro descenso, ya que con la generalización del IVA la legislación sobre exenciones se fue haciendo más restrictiva, ya varias fueron derogadas. De todas maneras, el valor de 1.808 millones de pesos estimado para 2004 es considerable, ya que representa el 0,43% del PIB.

6. Regímenes de retención y percepción

La generalización del IVA realizada a principios de los noventa, fue acompañada de numerosos regímenes de retención y percepción, creados con la finalidad de mejorar la recaudación del tributo y reducir la amplia evasión existente en ciertos sectores de la actividad económica. Estos sistemas se aplican en adición al régimen normal de liquidación y pago del tributo y constituyen una característica especial del IVA de Argentina, que no se utiliza tanto en otros países.

Se comenzó a aplicar en los años ochenta cuando se establecieron retenciones y percepciones para las empresas proveedoras del Estado y luego se fue gradualmente generalizando su aplicación a otras ramas de actividades donde existía elevada evasión, por ejemplo, las ventas de hacienda, operaciones con cereales, empresas proveedoras de gas, electricidad, servicios de telecomunicaciones, proveedores de empresas, sistemas de tarjetas de crédito, honorarios profesionales, vales de almuerzo o alimentos, importaciones por Aduanas, etc. Hoy en día su uso es muy generalizado, al punto que generan el 35% de la recaudación total del IVA, tal como se observa en el cuadro siguiente:

Cuadro 7

Recaudación efectiva del IVA 2001 (en porcentajes del total)

1) recaudación directa DGI	42,5
2) recaudación directa Aduana	22,4
3) Retenciones y percepciones	35,1
4) recaudación total	100,0%

Fuente: AFIP, Estadísticas Tributarias 2001, junio 2002

Pero el tema fundamental para este informe es que cuando se comenzaron a aplicar retenciones de IVA a las importaciones en la Aduana, hubo reclamos de algunos países socios del Mercosur en el sentido de que eran discriminatorios, ya que se aplicaban en adición a la liquidación normal del IVA para las importaciones. Sin embargo, como el uso de estos instrumentos es de aplicación generalizada para la producción interna de bienes y su comercialización, así como para la prestación de muchos servicios, no se considera que el sistema sea discriminatorio.

7. Devoluciones a los exportadores

En cuanto al sistema de devolución de los saldos de IVA a favor de los exportadores, es un tema que siempre ha originado quejas debido a las demoras y atrasos en la devolución de esos saldos a favor, por el costo financiero que significaba para las empresas perjudicadas, con el consiguiente efecto distorsivo sobre las exportaciones.

Esta situación mejoró sensiblemente en 2003 y especialmente en lo que va de 2004, ya que por un lado en 2002 se dictó un nuevo régimen legal que agilizó sensiblemente los trámites para obtener la devolución de tales saldos a favor y por el otro ante la mejora de las finanzas públicas, la Secretaría de Hacienda entregó mayores fondos a la AFIP y así aumentaron significativamente los pagos por saldos a favor del IVA a los exportadores, estando a fines de abril 2004 prácticamente al día con tales pagos.

Los pagos por devolución de saldos de IVA a los exportadores aumentaron significativamente, ya que –según se aprecia en Cuadro - el valor de 2003 superó al de 2003 en el 49% y al de 2001 en el 145%. En el primer trimestre de 2004 esos pagos disminuyeron respecto a los montos mensuales pagados en 2003, porque en ese año se efectuaron pagos devengados en años anteriores y en el año corriente, mientras que en 2004 prácticamente no existen atrasos y solo se devuelven saldos a favor por exportaciones del ejercicio corriente.

Cuadro N° 8

**Devolución IVA a Exportadores
(en millones de pesos corrientes)**

Años	Valores
2000	1.467
2001	1.773
2002	2.910
2003	4.340

Fuente: Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal (DNIAF) de la Secretaría de Hacienda.

Antes existían dos regímenes para estas devoluciones:

- a) un sistema de devolución ordinaria y más prolongado; y
- b) un método de devolución rápida a los exportadores.

En octubre de 2002 se reemplazaron ambos mecanismos por un régimen único establecido en la Resolución 1351 de la AFIP, que establece una tramitación más ágil y breve para las empresas exportadoras. Este nuevo método fue establecido con una fiscalización ex -post durante el período de prescripción del gravamen del recupero

que se solicita o de la autorización de la respectiva transferencia a otros contribuyentes o responsables del IVA. Las nuevas normas establecen, junto con otros requisitos, un plazo no mayor a más de veinte días hábiles administrativos para proceder al reembolso. Entre los requisitos exigidos para facilitar el control y evitar evasiones, se requiere que la empresa se halle al día en sus pagos por impuestos, que cumpla las normas sobre facturación, cumplimiento de las normas como agentes de retención, información y pago de las mismas, presentar un dictamen de Contador Público, etc.

Pero no existe un sistema general de devolución para empresas que tienen saldos a favor por períodos prolongados por otros motivos que no sean la exportación, por ejemplo por acumulación de stocks, como existen en otros países como Chile, España y otros de la Unión Europea. En cambio se aplican 1) un sistema especial por la realización de nuevas inversiones en bienes de capital para la minería de exportación que permite el recupero rápido del IVA, que se ha extendido a otros sectores y 2) un régimen especial de financiamiento del IVA por nuevas inversiones.

En síntesis, hoy no existen los problemas serios para la recuperación de saldos a favor del IVA de los exportadores, ya que ahora los reciben en término y ya no se generan las distorsiones que existían antes.

8. Los Incentivos en el IVA

Como los incentivos tributarios se analizan en su totalidad en un próximo capítulo, también allí se comentarán los que se conceden en el IVA. Aquí sin embargo, debe señalarse que desde 1989 han descendido significativamente, ya que desde esa fecha no se aprueban nuevos proyectos del régimen para la promoción industrial (regional y sectorial) y que entre 1977 y 1989 había crecido considerablemente. En ese sistema de promoción ahora solo se admiten los beneficios residuales de los proyectos aprobados hasta aquella fecha y adicionalmente los sistemas mucho más acotados que benefician a la minería, provincia de Tierra el Fuego, diferimiento de impuestos para la agricultura y el turismo en algunas provincias, etc.

En resumen, el actual IVA aplicado en Argentina es apto –con ligeras modificaciones– para ser armonizado en el Mercosur en base al principio de destino, ya que por un lado no presenta discriminaciones contra bienes y servicios importados (distorsiones a las importaciones) y por el otro, aunque existen algunos efectos de acumulación que aumentan los costos de las ventas al exterior, no se estiman importantes.

B. Impuestos selectivos al consumo

1. Aspectos generales

En estos tributos deben aplicarse criterios similares a los señalados en la imposición general al consumo, para armonizar en base al principio de destino, que grava importaciones y desgrava exportaciones. Sin embargo, como en general para estos impuestos especiales se utiliza la forma técnica monofásica aplicados al nivel de productor final o importador de los bienes gravados, pueden producirse efectos de acumulación que repercuten como costo en las etapas siguientes y por lo tanto en el

precio final de los productos exportados. Es decir, que si no se aplican mecanismos correctivos pueden generar distorsiones en las exportaciones.

Por otra parte, en algunos casos se han aplicado tasas diferenciales o mecanismos especiales (precios fictos) sobre ciertos bienes importados, lo que obviamente genera distorsiones sobre las importaciones. Como en Argentina, además de los "impuestos internos", se aplican otros que gravan ciertos bienes como combustibles, electricidad, etc., conviene tratarlos por separado.

2. Impuestos Internos

Este impuesto selectivo al consumo adopta la forma monofásica al nivel productor final o importador y grava mayormente bienes de consumo final, tal como tabacos, bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas gaseosas o analcohólicas, seguros, servicio de telefonía celular y satelital, etc. Desde 1994 su base y recaudación ha sufrido un serio deterioro, ya que se rebajaron varias alícuotas (licores y gaseosas) y se eximieron ciertos bienes que en general denotan mayor capacidad contributiva antes gravados, tal como el vino, champaña, artículos de tocador, automóviles y motores, aparatos de aire acondicionado, aparatos de audio, video y fotografía, embarcaciones de recreo o deporte, automóviles gasoleros, etc. Como consecuencia, la recaudación de estos impuestos internos unificados, que tradicionalmente generaban un poco más del 1% del PIB, se redujo al 0,63% del PIB en 2003.

En general, se aplica el criterio de destino, ya que se gravan importaciones y se desgravan las exportaciones, pues se dispone que: 1) cuando la venta al exterior es realizada por un sujeto pasivo o contribuyente la operación será exceptuada del tributo, y 2) tratándose de productos gravados que hayan abonado el impuesto porque son exportados por empresas no contribuyentes (empresas trading u otras) se devolverá el tributo y asimismo 3) cuando se exporten mercaderías elaboradas con materias primas gravadas también procederá la devolución o acreditación del gravamen. Es decir, que en general las exportaciones están exentas, aunque como el impuesto no se explicita en las respectivas facturas de venta cuando se realizan varias transacciones internas antes de la venta al exterior, puede haber algunos casos en que el impuesto no se recupera y se incorpora al costo de la mercadería exportada.

La base imponible en este caso es el precio de venta excluido el IVA, pero la tasa se calcula por dentro, es decir que se aplica sobre el precio incluido el propio impuesto. De tal manera que las tasas nominales que figuran en la ley son inferiores a las tasas efectivas, tal como ocurre con el ICMS aplicado por los estados de Brasil. Por ejemplo, en el caso de los cigarrillos hasta marzo de 2004 la tasa nominal era del 67%, lo que representaba una tasa efectiva del 203%. Recientemente, el impuesto interno aplicado sobre los cigarrillos fue aumentado por un acuerdo celebrado entre el Ministerio de Economía y las empresas fabricantes (decretos 295 y 296 de marzo 2004), estimándose obtener una recaudación adicional de \$ 1.200 anuales, para compensar la reducción del 1,2% al 1% de la alícuota aplicada en el impuesto sobre transacciones financieras (sobre débitos y créditos bancarios).

En cuanto al tratamiento de las importaciones no existen diferencias de tratamiento con los bienes nacionales, por lo que en general no hay distorsiones que perjudiquen a los bienes procedentes del exterior. Como base imponible se toma el valor aduanero, más los impuestos de importación y el propio impuesto interno y se adiciona el 30% como margen del importador, excepto en el caso de los cigarrillos. Este agregado del 30% al valor de los bienes importados como margen del importador en principio podría considerarse discriminatorio para las importaciones, pero como para los bienes

nacionales se toma el valor de venta de los fabricantes en general y el precio de venta al público para los cigarrillos, ese porcentaje trata de emparejar el precio de venta del productor nacional con el precio de venta del importador, por lo que esa norma no sería discriminatoria. Es decir, se compararía el precio de venta del fabricante nacional con el precio de venta del importador, ya que el valor aduanero sin el 30% solo sería el precio de compra del importador.

De tal forma, en la aplicación de los impuestos internos no existen distorsiones sobre las exportaciones y exportaciones y la futura armonización en el Mercosur debería hacerse en base al principio de destino y podría seguir un sendero parecido al seguido por la UE que estableció normas comunes solo algunos rubros, como cigarrillos y ciertas bebidas alcohólicas y combustibles. Para comenzar, la armonización gradual se podrían establecer impuestos mínimos sobre ciertos bienes, dejando libre las mayores tasas, considerando especialmente la diferencia que existe por ejemplo en los impuestos al tabaco, que son muy superiores en Brasil (365%) que en Argentina y Uruguay.

Un aspecto importante de esta armonización es que los bienes importados tengan el mismo tratamiento que los bienes similares nacionales, ya que Uruguay y Paraguay se encontraron que en algunos casos el impuesto selectivo al consumo se aplicaba a los bienes importados a tasas superiores que los nacionales. Por ejemplo, en Uruguay el impuesto selectivo al consumo o IMESI permitía aplicar sobre los cigarrillos importados “precios fictos” sobre los que se aplicaban las alícuotas. Como esos “precios fictos” fijados por la DGI para los cigarrillos importados superaban los valores efectivos y no se aplicaban a los cigarrillos nacionales, esta norma fue sometida por Paraguay al Tribunal Arbitral del Mercosur establecido en el Protocolo de Brasilia. El laudo dictado por el Tribunal Ad Hoc Mercosur el 19 de junio de 2002 determinó que ese sistema de precios fictos para determinar la base imponible de los cigarrillos importados del Mercosur era discriminatorio e incompatible con la normativa Mercosur, por lo que se concedió un plazo de seis meses para que Uruguay adecúe su normativa en el IMESI y cumpla las obligaciones de este laudo.

Para evitar esta discriminación a los bienes importados, es importante que se analicen las respectivas leyes y decretos reglamentarios, así como también las resoluciones y normas de aplicación de las administraciones tributarias.

3. Impuestos sobre combustibles y electricidad

a. Impuestos sobre combustibles líquidos y gas natural

Este impuesto se aplica en una sola etapa de su circulación (monofásico) con cuotas fijas a la producción y comercialización de los siguientes bienes:

Bienes gravados	Pesos por litro
Nafta hasta 92 ROM	0,5375
Nafta de más de 92 ROM	0,5375
Gasoil, fuel oil y kerosene	0,15
Gas natural (por metro cúbico)	0,03

Los sujetos que deben pagar este impuesto son los importadores y las empresas que refinan o comercialicen combustibles líquidos. Están exentas las exportaciones. Sin embargo no está exenta la exportación efectuada por un no contribuyente, por ejemplo, por “trading companies”, lo que en este caso constituye obviamente una distorsión.

Pero, la distorsión mayor se refiere a que no existe mecanismo alguno de devolución cuando estos combustibles líquidos se utilizan como insumos para producir y distribuir otros bienes que se exporten, lo que en ciertas ramas industriales puede ser una distorsión importante. En cambio, esta distorsión no existe cuando se utiliza el gas natural como insumo porque la industria se encuentra exenta de este impuesto.

b. Impuesto sobre electricidad

Básicamente, existen 2 impuestos que se aplican sobre la energía eléctrica. El primero de \$ 0,03 por Kw/h a los compradores del mercado mayorista (grandes consumidores industriales, comerciales, etc.). Y, además, se aplica un impuesto del 0,60% a la venta a los consumidores finales como Fondo para obras en la provincia de Santa Cruz.

En este caso, no existen normas que eximan a la exportación, pero en el caso de los que gravan solo las ventas a consumidor final obviamente no afecta las exportaciones. En cambio, el que grava a los grandes consumidores, que utilizan la electricidad como insumo para producir bienes que luego se exportan, afectan los costos de producción ya que no existen mecanismos de devolución para este caso.

De tal manera, en estos dos casos (impuestos sobre combustibles y electricidad) pueden afectar los costos de las exportaciones, especialmente el segundo, ya que no existe devolución que favorezcan a los productos vendidos al exterior.

C. Impuesto provincial a los ingresos brutos (IB) y alternativas para su reemplazo

1. Situación actual

El impuesto provincial a los ingresos brutos sigue siendo el principal recurso propio de las provincias y en los últimos años sufrió modificaciones a través de los sucesivos pactos fiscales realizados entre el gobierno nacional y las provincias con la finalidad de reducir sus efectos acumulativos. Es un típico impuesto en cascada que naturalmente afecta el costo de las exportaciones, ya que solo se exime la operación de exportación y el gravamen de las etapas anteriores se halla incorporado en el costo de las exportaciones.

Para atenuar estos efectos de acumulación se realizaron varias modificaciones desde 1993, ya que antes se aplicaba en todas las etapas del ciclo de producción y comercialización con el mismo nivel de alícuotas, que oscilaban alrededor del 3%. Además, antes como ahora existen una serie de bienes y servicios a los que se aplica alícuotas más elevadas, por ejemplo, 7%, 10%, etc. Con motivo de las citadas reformas, las alícuotas se modificaron de tal manera que se atenuaron los efectos de acumulación, eximiendo o aplicando tasas reducidas en las etapas primarias (agropecuario y minería), tasas intermedias al nivel industrial y tasas más altas para las ventas minoristas y la prestación de servicios. Actualmente, en la mayoría de las provincias el sector agropecuario está exento o se aplican alícuotas reducidas para algunos productos de alrededor del 1%, para el sector industrial en promedio se aplica una alícuota del 1,5%, que se aumenta en general al 2 o 2,5% para el sector mayorista y al 3% para las ventas minoristas. De esta forma, aunque subsisten se han reducido los efectos de acumulación de este impuesto.

Adicionalmente, debe señalarse que los reintegros a la exportación que benefician a una serie de productos con mayor valor agregado en determinados porcentajes del valor FOB, tratan de cubrir en parte los mayores costos de este impuesto en las exportaciones.

Pero si se desea eliminar totalmente los efectos de acumulación de este gravamen no cabe otra alternativa que su reemplazo por otras técnicas de imposición a las ventas que sean más neutrales respecto a las exportaciones.

2. Alternativas de reemplazo

Las posibles formas técnicas que se analizaron en diversos estudios para reemplazar el impuesto a los ingresos brutos son:

- i) un IVA nacional aumentado y coparticipado a las provincias
- ii) un IVA provincial compartido con el nacional (modelo del pequeño bote)
- iii) una cuota suplementaria del IVA nacional administrado por las provincias
- iv) un impuesto en la etapa minorista

Existe consenso de que algunas alternativas no son recomendables para reemplazar el IB, tal como sucede como el posible aumento del IVA nacional y su coparticipación a las provincias, ya que: a) aumentaría la centralización del sistema impositivo, dañando aún más la ya escasa tributación a cargo de las provincias y b) dada la recaudación de IB, el incremento del IVA debería del 5 o 6 puntos, lo que llevaría la tasa del IVA al nivel muy elevado del 26 o 27%.

De la misma forma, tampoco sería recomendable aplicar un impuesto a las ventas minoristas administrado por las provincias, ya que presentaría serios problemas de control y administración a las débiles Direcciones de Rentas de la mayoría de las provincias, puesto que concentra la recaudación en la etapa más difícil de controlar, debido a la gran cantidad de comerciantes minoristas existentes. Además, tal como enseña la experiencia de Estados Unidos, un impuesto a las ventas minoristas no soluciona todos los problemas de acumulación, ni se aplica adecuadamente a los servicios, que hoy es el sector de mayor crecimiento en la mayoría de los países.

La alternativa del sistema de cuotas suplementarias del IVA nacional aplicado por las provincias parece más atractiva porque se facilita la administración a nivel provincial al gravarse la diferencia entre el débito y el crédito del IVA nacional, es decir, que la base del nuevo impuesto provincial sería el IVA a pagar a la AFIP por cada contribuyente.

Pero, para evitar problemas interjurisdiccionales, requiere la uniformidad de tasas a ser aplicadas por todas las provincias, lo que si bien sacrifica la autonomía fiscal, permite evitar las guerras fiscales. Este sistema, además, implica gran centralización de las decisiones y sacrifica la autonomía provincial, ya que la legislación aplicable en cuanto a la determinación de la base imponible y las exenciones sería la del IVA nacional. En consecuencia, también conviene descartar esta alternativa, ya que sacrifica excesivamente la autonomía de las provincias.

En definitiva, se considera la mejor alternativa para reemplazar a medio o largo plazo el IB la aplicación de un IVA provincial administrado por estas jurisdicciones pero coordinado o compartido con el IVA nacional, similar a la propuesta que realizara R. Varsano en Brasil en 1995 para coordinar el ICMS estadual de Brasil con un nuevo IVA federal, también conocido como "modelo de pequeño bote" o en inglés "CVAT".

En este esquema que se explica con mayor detalle en el informe “Propuestas de reforma tributaria para aumentar la competitividad de la economía argentina”, que realizáramos en 2003 para el BID, se aplicaría en cada transacción 2 alícuotas, una por el IVA nacional y otra por el nuevo IVA provincial, que sería administrado por las Direcciones de Rentas de cada provincia. La idea es ir transformando el nuevo impuesto en la forma de destino en lugar del actual sistema del IB que es de origen, a los efectos de solucionar el problema de que la jurisdicción donde se realiza una exportación no tenga que devolver créditos por impuestos percibidos en otras provincias, tal como ocurre hasta ahora con el ICMS de Brasil. Este cambio se podría realizar de manera gradual, ya que implicaría cambiar la actual distribución de la recaudación entre provincias. Al mismo efecto, se podría establecer al principio un sistema compensador para las provincias productoras que perderían recaudación con el nuevo esquema de destino.

Esta propuesta de coordinar el nuevo IVA provincial con el actual IVA federal, permitiría mejorar el control en las operaciones interjurisdiccionales, ya que en ese caso la AFIP percibiría la totalidad del impuesto (nacional y provincial) al realizarse la venta en la provincia de origen. Posteriormente, el comprador recuperará de la DGI el crédito a su favor por el tributo provincial adelantado en la provincia de origen y lo pagaría a su jurisdicción o provincia de destino. De esta forma, se asegura un mejor control del gravamen provincial, ya que al percibirse el mismo por la AFIP la operación queda claramente registrada, para luego ser mejor verificada por la provincia de destino.

Para evitar las guerras fiscales, el IVA provincial debería aplicarse con una base amplia sobre todos los bienes y servicios y con una alícuota uniforme en todas las provincias para las operaciones interjurisdiccionales, lo que implica una limitación de las autonomías provinciales. Pero esta misma limitación ya está ocurriendo con la actual forma de ingresos brutos, debido a las normas de coordinación adoptadas desde hace tiempo y especialmente luego de los pactos fiscales realizados entre la nación y las provincias. Para atenuar esta limitación de la autonomía provincial, podría disponerse que en las operaciones internas haya una pequeña variación en las alícuotas del IVA provincial, por ejemplo, un punto por arriba o por debajo de la tasa única o que se establezca un impuesto en la etapa minorista para ciertos bienes y servicios. Como se ve, esta forma constituye un compromiso o “trade off” para mejorar la competitividad de la producción nacional al mismo tiempo que trata de fortalecer la tributación provincial, aunque se restrinja la libertad provincial para el diseño del tributo.

Una ventaja adicional de esta propuesta es que este esquema constituiría una oportunidad para proceder a la descentralización paulatina de la recaudación de impuestos, que hoy se considera excesiva en Argentina. Así se podría ir aumentando la alícuota del nuevo IVA aplicado por las provincias en la medida que se reduce el nacional y con ello la masa coparticipable. De esta forma, se fortalecería el federalismo fiscal al permitir que las DGR provinciales recauden directamente partes crecientes del principal impuesto de Argentina.

D. Impuesto sobre los débitos y créditos en transacciones financieras

Este gravamen establecido en 2001 al 0,6% sobre débitos y créditos en las cuentas corrientes bancarias (tasa acumulada del 1,2%) cumple una finalidad estrictamente recaudatoria y que ayudó a solucionar la severa crisis fiscal de 2001 y 2002, generando el 1,58% del PIB en 2003, o sea alrededor del 8% de la recaudación del gobierno nacional.

Este gravamen a las transacciones financieras afecta los costos de producción de las empresas y, en definitiva, se incorpora en los costos de los productos exportados. Precisamente para reducir gradualmente su recaudación, en marzo de 2004 su alícuota se redujo a partir de julio del mismo año del 1,2% al 1%, al permitir que 0,2% que se paga sobre los créditos o depósitos de cheques recibidos sea computado a cuenta del impuesto a las ganancias o del impuesto a la ganancia mínima presunta. (Decreto 534/2004).

Esta forma de compensación en lugar de la derogación directa de este impuesto parece adecuada, ya que es un instrumento eficaz para disminuir la evasión, por lo cual se podría continuar en el futuro permitiendo un mayor porcentaje de compensación con el impuesto a las ganancias y a la ganancia mínima presunta. Precisamente, la compensación total de este gravamen con el impuesto a las ganancias fue la que originalmente se pensó establecer cuando se implantó en 2001, norma que después fue derogada. De esta forma, se mantendría la facilidad administrativa y de control para reducir la evasión y se eliminaría su actual sesgo contra las transacciones financieras y, en definitiva, contra la eficiencia productiva.

Resta señalar que un impuesto similar a este se aplica en Brasil desde 1994, la Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros (CPMF), que también solo cumple una finalidad recaudatoria, ya que no se permite su compensación contra otros tributos o gravámenes, pero en este caso la alícuota es de solo el 0,38% y su vigencia ha sido prorrogada hasta fines del 2007.

La derogación gradual de este gravamen figura en el acuerdo firmado por el gobierno argentino con el FMI.

E. Los impuestos o derechos a las exportaciones

Los derechos o retenciones a la exportación, que prácticamente habían desaparecido, se restablecieron en febrero de 2002 como consecuencia de la fuerte devaluación iniciada en enero de ese año. Comenzaron a aplicarse sobre las exportaciones de petróleo, pero luego se fueron generalizando hasta alcanzar a la mayoría de las exportaciones.

Estos tributos además de cumplir una importante función recaudatoria, ya que en 2003 generaron 2,46% del PIB o sea el 10,5% de las recaudaciones totales, permiten además mantener controlados los precios internos de una serie de productos de alto consumo en el país. En 2003 se obtuvieron \$ 9.212 millones que representaron el 12% del total de las recaudaciones del gobierno central, cumpliendo un importante papel para sanear las finanzas públicas.

Estos derechos prácticamente cubren todas las exportaciones con alícuotas que variaban de 0 a 20%, variando en general en sentido contrario al grado de elaboración o contenido de valor agregado de las exportaciones: a mayor grado de elaboración, menor nivel de retenciones. Los grandes rubros de exportación fueron gravados en estos niveles:

Carnes, leche y productos lácteos	5%
Frutas	10%
Cereales	5 a 20%
Harinas	20%
Grasas y aceites comestibles	5%
Aceite de soja	20%
Azúcar	5%
Petróleo	20%

Manufacturas de cuero 5%

En mayo de 2004, debido al gran aumento del precio del petróleo (antes retención del 20%), así como por la crisis en la producción de gas, se aumentaron las retenciones sobre esos rubros de la siguiente manera:

Nafta	de 0 a 5%
Gasoil	de 5 a 10%
Gas licuado, propano y butano	de 5 a 20%
Petróleo crudo	de 20 a 25%

Además se estableció una nueva retención del 25% a las exportaciones de gas natural.

Estos impuestos a la exportación que están plenamente justificados por razones financieras en el corto plazo, no cabe duda de que a largo plazo desalientan la producción de los rubros gravados, por lo que debe tenderse a su gradual eliminación, ya que afectan la competitividad de la producción nacional.

Dada la importante recaudación que hoy generan las retenciones a la exportación, la eliminación de los mismos tomará varios años, ya que debe depender del mayor rendimiento de los impuestos más importantes (IVA, ganancia, internos, etc.) y del establecimiento de otros tributos que permitan obtener lo que hoy se recauda por los derechos de exportación.

Adicionalmente, debe considerarse que como las retenciones a la exportación no se coparticipan a las provincias, porque según la Constitución Nacional los impuestos sobre comercio exterior fueron cedidos de manera exclusiva por las provincias a la nación, su reemplazo por impuestos tradicionales coparticipables prácticamente va a requerir el doble de la recaudación que se obtiene por las retenciones. Ello se debe a que el sistema vigente de coparticipación de impuestos nacionales a las provincias prácticamente determina que alrededor de la mitad del rendimiento de los impuestos coparticipables se asigna a las provincias. Esta circunstancia implica que el tiempo de reemplazo de las retenciones deba ser todavía mayor que el que indica el volumen actual de las retenciones.

IV. Situación y perspectivas de los incentivos fiscales en Argentina y necesidad de iniciar su coordinación comunitaria

A. Necesidad de armonizar los incentivos al nivel del Mercosur

En varios trabajos anteriores se señaló que dada la fuerte diferencia en el monto de incentivos fiscales concedidos en los países miembros desde 1995, especialmente el aumento observado en Brasil al nivel estatal y municipal (la conocida “guerra fiscal”) para atraer inversiones, frente al menor nivel otorgados en Argentina, Paraguay y Uruguay, se estaban generando fuertes distorsiones en localización de las inversiones. El tema fue planteado por algunas delegaciones en las negociaciones del Mercosur, pero hasta ahora no tuvo un tratamiento que tendiera a solucionar ese problema.

Como antecedente de la necesaria coordinación de los incentivos fiscales puede mencionarse en la Unión Europea lo dispuesto 1) sobre “Ayudas Estatales” en el título VI, Sección 2 (artículos 87 a 89), así como 2) el “Código de conducta para hacer frente a la

competencia fiscal perniciosa en el impuesto a la renta societario” aprobado en 1998, normas que, junto con otras anteriores, en conjunto tratan de disciplinar y coordinar los incentivos fiscales. Es decir, se trata de evitar la utilización de instrumentos fiscales y de otro tipo que “desnivelen el campo de juego” y distorsionen la localización de las inversiones en el mercado ampliado.

Aunque menos conocido, también pueden mencionarse las normas establecidas desde el principio en el Tratado del CARICOM (Mercado Común del Caribe) que establecieron un régimen común y uniforme de incentivos que pueden ser aplicados por los países miembros a través únicamente del impuesto sobre la renta.

Luego de más de diez años de vigencia del Tratado de Asunción y de los fuertes incentivos fiscales concedidos en los Estados de Brasil a través de rebajas y exenciones del ICMS, créditos subsidiados concedidos por los bancos estatales para el financiamiento de las nuevas plantas y del pago del mismo impuesto, así como por los incentivos concedidos por los municipios a través del ISS y del impuesto inmobiliario urbano (IPTU), que se agregan a los beneficios sectoriales y regionales otorgados por el Gobierno Federal a través del impuesto sobre la renta, así como por el menor nivel de incentivos otorgados en los demás países miembros, resulta oportuno iniciar el proceso de gradual coordinación de los incentivos fiscales para reducir las distorsiones que actualmente producen en la ubicación de las nuevas inversiones.

Al mismo tiempo debería estudiarse la posibilidad de aplicar algunos mecanismos diseñados y aprobados al nivel comunitario para brindar un tratamiento preferencial a las regiones más rezagadas de los cuatro países miembros, similar en cierto sentido al aplicado en la UE con la misma finalidad a través del Fondo de Desarrollo Regional.

B. Actual situación de los incentivos en Argentina

En los últimos quince años los incentivos tributarios sufrieron una sensible disminución en Argentina, tanto los concedidos en las normas de los principales impuestos (ganancias, IVA, etc), como los otorgados en los regímenes especiales promoción regional y sectorial.

Luego de la gran expansión de estos beneficios fiscales ocurrida en los años setenta y ochenta, a partir de 1989 comenzó un proceso de reducción importante en el otorgamiento de tales incentivos que para mejorar la situación de las finanzas públicas, se mantiene en la actualidad. Así, en ese año se suspendió la aprobación de nuevos proyectos de promoción industrial en las provincias de La Rioja, Catamarca, San Juan y San Luis, que era el régimen que concedía el mayor volumen de incentivos tributarios.

Aunque por una cuantía bastante menor, se siguieron otorgando otros beneficios fiscales, tales como los que ahora benefician a la actividad minera, la provincia de Tierra del Fuego, diferimiento el impuesto a la renta en la región noroeste para fomentar la agricultura y algunas ramas industriales, reembolsos a las exportaciones por puertos patagónicos, promoción de la investigación científica y tecnológica, fomento a educación técnica, promoción energía eólica y solar y promoción forestal.

Así es que, según estudios realizados por el autor en 1989, el monto total de gastos tributarios alcanzaba al 4,2% del Pib y en 1999 se había reducido al 2,1% del Pib, aunque ambas estimaciones no son estrictamente comparables, ya que el primer trabajo solo cubre los incentivos que benefician a sectores económicos, mientras que el segundo comprende también los incentivos de tipo social (a favor de la educación, salud, vivienda, etc.). Es decir, que el segundo tenía mayor cobertura, por lo que la disminución es más significativa.

Posteriores estimaciones de los gastos tributarios realizadas por la DNIAF de la Secretaría de Hacienda, que acompañan al presupuesto anual que el Poder Ejecutivo envía al Congreso, muestran que el costo fiscal de los incentivos y exenciones tributarias representaron el 2,83% del Pib en 2002, el 2,80% del Pib en 2003 y se proyectan a Pesos 10.615 millones o el 2,55% del Pib (Cuadro 8). Estas nuevas estimaciones tienen aún mayor cobertura que los estudios anteriores, ya que cuantifican con mayor amplitud las pérdidas de recaudación que originan las exenciones concedidas en las respectivas leyes de cada impuesto.

Precisamente, en el cuadro 9 se aprecia que ahora el mayor volumen de gastos tributarios corresponde a las exenciones en ley de los impuestos (2,19% del Pib en 2003), frente a 0,60% del Pib o pesos 2.217 millones) que corresponde a los arriba citados regímenes de promoción vigentes. A fines de 2003 se derogaron los incentivos otorgados por los planes de competitividad concedidos desde 2001, cuyo costo fiscal ascendió a Pesos 551 millones.

En el mismo cuadro 9, se nota que el grueso de los beneficios por exenciones en las leyes impositivas corresponden primero al IVA, luego al impuesto a las ganancias y finalmente al impuesto a los combustibles.

Por su parte, en el cuadro 10, se nota que el mayor costo fiscal de los regímenes de promoción económica regional y sectorial (0,60 % del Pib), correspondió en 2003 a la promoción en Tierra el Fuego (0,16% del Pib), seguido por los ahora derogados planes de competitividad (0,15% del Pib), saldos residuales de la promoción industrial (0,14% del Pib), etc. La derogación de los planes de competitividad del Decreto 730 de 2001, hace que el total de gastos tributarios estimado para 2004 se reduzca a pesos 1.829 o el 0,44% del Pib.

Estos datos permiten evaluar mejor cada una de las exenciones concedidas en el IVA e impuesto a las ganancias si se deseara ampliar la base de ambos impuestos y reducir por ejemplo la alícuota el IVA.

Cuadro N° 9

**Gastos tributarios totales
Estimaciones para los años 2002 a 2004**

Impuesto	2002		2003		2004	
	Millones de pesos	% del PIB	Millones de pesos	% del PIB	Millones de pesos	% del PIB
TOTAL	8858	2.83	10280	2.80	10615	2.55
En ley del impuesto	6710	2.15	8063	2.19	8786	2.11
En regímenes de promoción	2147	0.69	2217	0.60	1829	0.44
VALOR AGREGADO	4401	1.41	5167	1.41	5721	1.37
En ley del impuesto	3107	0.99	3703	1.04	4358	1.05
En regímenes de promoción (1)	1294	0.41	1463	0.40	1363	0.33
GANANCIAS	1941	0.62	2299	0.63	2150	0.52
En ley del impuesto	1833	0.59	2183	0.59	2035	0.49
En regímenes de promoción	108	0.03	115	0.03	115	0.03
COMBUSTIBLES	1238	0.40	1545	0.42	1649	0.40
En ley del impuesto	1238	0.40	1545	0.42	1649	0.40
CONTRIBUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL	472	0.15	543	0.15	639	0.15
En ley del impuesto	472	0.15	543	0.15	639	0.15
DERECHOS DE IMPORTACIÓN	86	0.03	105	0.03	116	0.03
En regímenes de promoción	86	0.03	105	0.03	116	0.03
BIENES PERSONALES	31	0.01	53	0.01	64	0.02
En normas del impuesto	31	0.01	53	0.01	64	0.02
INTERNOS	30	0.01	35	0.01	40	0.01
En ley del impuesto	30	0.01	35	0.01	40	0.01
GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA	557	0.18	346	0.09	20	0.00
En regímenes de promoción	557	0.18	346	0.09	20	0.00
CUALQUIER IMPUESTO	102	0.03	187	0.05	216	0.05
En regímenes de promoción	102	0.03	187	0.05	216	0.05

(1) Incluye los pagos de reembolsos a la exportación por puertos patagónicos, debido a que son pagados con los ingresos de este impuesto

Fuente: Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal (DNI AF) de la Secretaría de Hacienda.

Cuadro N° 10

**Gastos tributarios originados en regímenes de promoción económica, regional y sectorial
Estimaciones para los años 2002 a 2004**

Gasto tributario	2002		2003		2004	
	Millones de pesos	% del PIB	Millones de pesos	% del PIB	Millones de pesos	% del PIB
TOTAL	2147	0.69	2217	0.60	1829	0.44
I. Promoción industrial. Decretos 2054/92, 804/96, 1553/98 y 1297/00	412	0.13	501	0.14	563	0.13
Exención IVA compras y saldo	383	0.12	478	0.13	542	0.13
Exención impuesto a las ganancias	30	0.01	23	0.01	21	0.00
II. Promoción no industrial. Ley 22.021 y modif.	13	0.00	12	0.00	12	0.00
Exención impuesto a las ganancias	13	0.00	12	0.00	12	0.00
III. Diferimientos netos por la promoción industrial y no industrial (1)	8	0.00	66	0.02	66	0.02
En IVA	-1	0.00	45	0.01	45	0.01
En otros impuestos	9	0.00	21	0.00	21	0.01
IV. Promoción de la actividad minera	52	0.02	47	0.01	46	0.01
<u>IV.1. Ley 24.196</u>	<u>49</u>	<u>0.02</u>	<u>45</u>	<u>0.01</u>	<u>44</u>	<u>0.01</u>
Impuesto a las ganancias	15	0.00	15	0.00	15	0.00
Exención de derechos de importación	34	0.01	29	0.01	28	0.01
<u>IV.2. Ley 22.095</u>	<u>3</u>	<u>0.00</u>	<u>2</u>	<u>0.00</u>	<u>2</u>	<u>0.00</u>
Exención del IVA	3	0.00	2	0.00	2	0.00
V. Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley 19.640	502	0.16	600	0.16	677	0.16
Liberación del IVA compras y ventas	420	0.13	494	0.13	560	0.13
Exención del impuesto a las ganancias	30	0.01	30	0.01	30	0.01
Exención de derechos de importación sobre insumos	52	0.02	76	0.02	87	0.02
VI. Planes de competitividad. Decreto 730/01	797	0.26	551	0.15	0	0.00
Crédito fiscal por contribuciones previsionales en el IVA	254	0.08	223	0.06	0	0.00
Exención de impuesto a la ganancia mínima presunta	544	0.17	328	0.09	0	0.00
Alícuota 10,5% IVA compra de vehículos taxis y remises	sin dato		sin dato		sin dato	
Producción de biodiesel. Beneficios diversos	sin dato		sin dato		sin dato	
Pozos hidrocarburíferos de baja productividad. Beneficios diversos	sin dato		sin dato		sin dato	
VII. Reembolsos por exportaciones por puertos patagónicos. Ley 24.490	236	0.08	221	0.06	213	0.05
VIII. Reintegro a las ventas de bienes de capital de fabricación nacional. Decreto 379/01	80	0.03	148	0.04	177	0.04
Pago de impuestos nacionales con bonos de crédito fiscal	80	0.03	148	0.04	177	0.04

Gasto tributario	2002		2003		2004	
	Millones de pesos	% del PIB	Millones de pesos	% del PIB	Millones de pesos	% del PIB
IX. Reintegro a las compras de autopartes de fabricación nacional. Decreto 778/01	0	0.00	sin dato		sin dato	
Pago de impuestos nacionales con bonos de crédito fiscal	0	0.00	sin dato		sin dato	
X. Promoción de las pequeñas y medianas empresas. Ley 24.467	sin dato		15	0.00	17	0.00
Deducción de los aportes de capital y los aportes al fondo de riesgo del resultado impositivo de los socios protectores y partícipes en las sociedades de garantía recíproca	sin dato		15	0.00	17	0.00
XI. Régimen para la promoción y el fomento de la investigación y el desarrollo científico y tecnológico. Ley 23.877	20	0.01	20	0.01	20	0.00
Pago del impuesto a las ganancias con certificados de crédito fiscal	20	0.01	20	0.01	20	0.00
XII. Régimen de fomento de la educación técnica. Ley 22.317	12	0.00	18	0.00	18	0.00
Pago de cualquier impuesto nacional con certificados de crédito fiscal	12	0.00	18	0.00	18	0.00
XIII. Régimen de renovación del parque automotor ("Plan Canje"). Decretos 35/99 y 208/99	1	0.00	sin dato		sin dato	
Pago de cualquier impuesto nacional con certificados de crédito fiscal	1	0.00	sin dato		sin dato	
XIV. Régimen de promoción de las energías eólica y solar. Ley 25.019	0	0.00	1	0.00	1	0.00
Diferimiento del IVA en bienes de capital	0	0.00	1	0.00	1	0.00
XV. Régimen de inversiones para bosques cultivados. Ley 25.080	14	0.00	18	0.00	20	0.00
Exclusión en el impuesto a la ganancia mínima presunta	14	0.00	18	0.00	20	0.00

(1) Diferencia entre los diferimientos tomados en el corriente año y las devoluciones de los tomados en años anteriores

Fuente: Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal (DNIAF) de la Secretaría de Hacienda.

V. Principales dificultades para la armonización desde la perspectiva Argentina.

1. Aspectos generales.

En términos generales, la gradual coordinación impositiva en el Mercosur no plantea grandes dificultades considerando la actual situación de Argentina en este campo. Desde luego, existen ciertos requisitos y varios cambios que deberán realizarse para avanzar en un proceso comunitario, que naturalmente deberá ser por etapas. Como se verá enseguida, existen tanto distorsiones sobre la competencia (impuestos sobre bienes y servicios) como sobre la localización de las inversiones (incentivos fiscales), aunque estas últimas se consideran menos graves que las primeras.

Pero antes de ver en detalle las dificultades y cambios que deberán realizarse, es importante recordar que la armonización de la tributación está claramente acordada en el artículo primero del Tratado de Asunción, reforzada por el art. 7, que establece el principio de no discriminación entre bienes nacionales e importados en la aplicación de los impuestos internos sobre bienes y servicios. Es decir, la armonización tributaria busca “nivelar el campo de juego” para todos los países miembros en la aplicación de los impuestos, eliminando gradualmente las distorsiones que podrían existir en los cuatro países miembros.

Según se vió en anteriores trabajos de comparación de los impuestos vigentes en los cuatro Países Miembros, tanto en Argentina como en Paraguay y Uruguay, existen distorsiones a la competencia y a la localización de las inversiones que deben corregirse, del primer tipo en los impuestos internos sobre bienes y servicios y del segundo en los incentivos fiscales. Pero esas distorsiones son de mayor magnitud en Brasil, ya que 1) la actual estructura y formas técnicas aplicadas en los impuestos internos sobre bienes y servicios (ICMS, ISS, IPI, COFINS, etc.) generan efectos de acumulación que afectan los costos de las exportaciones y 2) el alto nivel de incentivos fiscales concedidos especialmente por los estados y municipios en el ICMS, ISS, etc., discrimina claramente contra las importaciones de los demás Países Miembros. En buena medida esas distorsiones se derivan de la estructura federal de gobierno y distribución de facultades tributarias que determina la Constitución Nacional en Brasil. En Argentina, que es el otro país federal del Grupo, también existen problemas derivados en parte de esa forma de organización política, pero en general ellos son de menor entidad que los existentes en Brasil. Justamente el proceso de reforma gradual de la tributación indirecta que se está realizando en Brasil, para reformar el ICMS estadual marcha en el sentido requerido por la armonización comunitaria, ya que trata de corregir algunos de esos problemas al eliminar ciertas distorsiones sobre las exportaciones y terminar con la “guerra fiscal” de incentivos del ICMS. Pero recién se está al comienzo y el proceso tomará tiempo debido a los problemas institucionales existentes. Por ello, sería muy útil si se logra limitar los incentivos fiscales y extender tales beneficios a las importaciones provenientes de los demás países miembros.

2. Necesidad de mantener el actual nivel de las recaudaciones y alternativas para reemplazar gradualmente los derechos de exportación y el impuesto sobre transacciones financieras

Un requisito esencial que plantea la futura armonización tributaria desde la perspectiva de Argentina es la necesidad de mantener el actual nivel de las recaudaciones, dada la necesidad de obtener de manera sostenida un superávit fiscal primario similar al de 2003, de alrededor del 3% del PIB. Pero también es necesario reemplazar gradualmente los impuestos más distorsivos, tal como son hoy los derechos de exportación y el impuesto sobre las transacciones financieras (sobre débitos y créditos bancarios) por otros tributos más neutrales. Y, dado el elevado nivel de recaudación de esos dos gravámenes (alrededor del 4% del PIB, más de \$ 15.000 millones anuales o el 20% del total recaudado en 2003 por el gobierno nacional), no cabe duda que el reemplazo deberá ser gradual y tomará varios años (tal vez entre dos y cinco años).

Como por la índole y el tiempo disponible para hacer este trabajo no se pudo hacer una cuantificación de las propuestas de reforma necesarias para obtener el volumen de recursos que hoy recaudan los derechos de exportación y el impuesto sobre los créditos y débitos bancarios, se presentará un conjunto de alternativas de tipo cualitativo y más neutrales que pueden aplicarse gradualmente para reemplazar esos dos tributos y mantener el actual nivel de recaudación.

En primer lugar y respecto del impuesto sobre débitos y créditos bancarios, se podría continuar con el tipo de reforma recientemente realizada, que redujo este gravamen en el 0,2% (del 1,2% al 1,0%), pero disponiendo que esa rebaja solo se tome como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y del impuesto a la ganancia mínima presunta que pagan las empresas. Dado que este tributo sobre transacciones financieras es un buen mecanismo recaudatorio para reducir la evasión fiscal, este parece un buen camino que puede continuarse en el futuro, permitiendo tomar gradualmente mayores porcentajes de compensación, hasta llegar a permitir su acreditación total contra esos gravámenes. Inclusive, si se deseara acelerar este sendero de reforma, también se podría permitir la compensación con el IVA. Además, a medida que se aplican otros impuestos no distorsivos, se podría ir reduciendo el actual elevado nivel para mantenerlo como mecanismo de información y control.

En lo que se refiere al reemplazo gradual de los derechos de exportación, resulta más complicado y exigirá más tiempo, ya que por normas constitucionales los impuestos al comercio exterior pertenecen de manera exclusiva a la Nación y, por ende, ahora no se coparticipan a las provincias. En cambio, al reemplazarse por otros impuestos internos su recaudación deberá coparticiparse a las provincias en alrededor del 50%, lo que con el actual régimen de Coparticipación de Impuestos Nacionales implica que para reemplazar un peso de retenciones a la exportación para el gobierno central, se necesitarán alrededor de dos pesos de los tributos internos que las reemplacen. Con esa finalidad, se presentan las siguientes propuestas alternativas de reforma que tienden a fortalecer los principales tributos nacionales, aunque no es necesario aplicar todas ellas, sino que constituyen un “menú” de instrumentos más neutrales del que se pueden elegir algunas opciones:

- 1) eliminar exenciones e incentivos del IVA (regímenes de promoción);
- 2) no permitir la transferencia de los créditos del IVA entre empresas, pero acelerar los tiempos para la devolución del IVA a los exportadores;
- 3) en el impuesto personal a las ganancias:
 - i) reducir la gran cantidad de exenciones;

- ii) reducir las deducciones personales (mínimo no imponible y deducciones familiares)
 - iii) introducir un sistema de autoretenciones para rentas de profesionales e independientes;
 - iv) aplicar un nuevo esquema de retenciones definitivas en la fuente (por ejemplo del 10 o 15%) para una serie de rentas del capital que hoy no están gravadas (dividendos, intereses, etc.), similar al aplicado en Brasil para esas rentas y similares obtenidas en mercados financieros (derivados, etc.). Asimismo, este esquema de retenciones definitiva no acumulables al conjunto de rentas personales, debería aplicarse sobre ciertas ganancias de capital por la venta de acciones, participaciones en sociedades, etc.
- 4) En el impuesto a las ganancias de sociedades:
- i) mantener la alícuota del 35%;
 - ii) eliminar algunas exenciones ;
 - iii) no aplicar mecanismos automáticos de ajuste por inflación de los resultados de las empresas; eventualmente aplicar algún ajuste ad-hoc por una sola vez;
 - iv) ir eliminando gradualmente los sistemas de promoción regional y sectorial;
- 5) Incrementar los impuestos internos que fueron rebajados en 1996 para volver a obtener alrededor del 1% del PIB con estos impuestos selectivos, que hoy solo recaudan alrededor del 0,5 o 0,6% el PIB. Se sugiere:
- i) incrementar el impuesto a la cerveza del 8 al 15%
 - ii) aumentar el impuesto aplicado sobre las bebidas alcohólicas,
 - iii) reintroducir un impuesto sobre los vinos no comunes (hoy todos exentos),
 - iv) aumentar gradualmente el impuesto interno sobre el diesel oil para aumentar la neutralidad de la tributación sobre los combustibles,
 - v) volver a aplicar el impuesto que antes se aplicaba sobre el capítulo "otros bienes", que incluía bienes y servicios que denotaban mayor capacidad contributiva (automóviles de más valor, embarcaciones de recreo o deportes, aeronaves, etc.) para darle más progresividad a este impuesto.
- 6) En los impuestos provinciales:
- i) para eliminar los efectos acumulativos, que aunque reducidos todavía tiene, a medio o largo plazo reemplazar el impuesto sobre los ingresos brutos por un IVA provincial coordinado con el IVA nacional (modelo del "pequeño bote"), similar al propuesto por Varsano para mejorar el ICMS estadual de Brasil.
- 7) Reducir los reintegros a las exportaciones que todavía se conceden como compensación para los efectos acumulativos del IB y eliminarlos cuando se reemplace por el IVA provincial, que permita desgravar totalmente las exportaciones.

VI. Problemas del federalismo fiscal y del actual régimen de Coparticipación de Impuestos Nacionales

A. Posibilidades de la armonización frente a los problemas del federalismo fiscal

Si bien existen algunos problemas para la armonización tributaria derivados de las normas sobre federalismo fiscal, en el campo de los impuestos provinciales y especialmente en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, ellos son de menor entidad que los existentes en Brasil. Arriba se analizaron en profundidad las distorsiones por efectos acumulativos que genera el IB y las alternativas para su posible reemplazo a largo plazo, por lo que aquí no se tratará el tema. Es decir, que las actuales normas del federalismo fiscal de Argentina no plantean problemas tan serios para la armonización fiscal, aunque sí generan problemas graves en otros campos de la coordinación financiera a distintos niveles de gobierno, debido a:

- 1) las grandes desigualdades regionales y los conflictos que por ello se originan,
- 2) la excesiva centralización del sistema tributario al nivel del gobierno central, y
- 3) la conflictiva negociación entre el gobierno nacional y las provincias para reformar el actual sistema de coparticipación de impuestos nacionales.

Sin embargo, en algunos casos será necesario compatibilizar las normas de armonización comunitaria con la solución a los problemas del federalismo fiscal.

Así sucede con la coordinación de los incentivos fiscales a nivel comunitario (limitar los incentivos diferenciados dentro de cada país), pero al mismo tiempo aplicar programas de inversiones para las regiones más atrasadas de cada país, tal como muestra la experiencia de la Unión Europea. Como en el MERCOSUR no existen recursos comunitarios para financiar esos programas de desarrollo regional, como sí ocurre en la UE, puede acordarse entre los Países Miembros los programas y montos a ser financiados por cada gobierno para las regiones más rezagadas de cada país. Lo que no debe continuar es que cada uno defina sus incentivos regionales de manera independiente.

En Argentina la gran concentración de la recaudación tributaria al nivel del gobierno central frente a la correcta descentralización de los servicios y gastos realizadas a las provincias en las últimas dos décadas, en que se transfirió a estos distritos la prestación directa de la mayoría de los servicios públicos, tal como educación primaria y secundaria, la atención médica pública, los servicios de provisión de agua y desagüe, etc., plantea la necesidad de cubrir la gran brecha entre los gastos de las provincias y los recursos tributarios propios de estas jurisdicciones, lo que se realiza principalmente mediante el régimen de coparticipación de impuestos nacionales a las provincias. Como se vió al principio, los impuestos provinciales recaudan anualmente alrededor del 3,5% del PIB, mientras que el conjunto de provincias tienen gastos por alrededor del 12,0 % del PIB, lo que hace que el conjunto de transferencias no condicionadas a las provincias oscile en alrededor del 8,5% del PIB. Esta fuerte diferencia entre los gastos y los recursos propios provinciales hace que se haya quebrado el principio de correspondencia entre gastos e ingresos al nivel provincial. Por supuesto que siempre debe haber cierto nivel de transferencias redistributivas de las regiones más avanzadas hacia las más rezagadas; pero el actual nivel de las transferencias hacia los gobiernos subnacionales parece muy elevado y afecta el federalismo fiscal. En cambio, en Brasil los estados y municipios aproximadamente gastan un porcentaje similar del PIB (12%), pero sus recaudaciones

propias representan alrededor del 10% del PIB, por lo que el nivel de transferencias de la Unión a los estados y municipios es de alrededor del 2% el PIB. Es decir, desde el punto de vista fiscal existe mayor federalismo y descentralización tributaria en Brasil que en Argentina.

B. Desigualdades regionales y conflictos federativos

En Argentina el problema de las desigualdades regionales plantea serios problemas, ya que la actividad económica y la población se hallan muy concentradas en pocas jurisdicciones, tal como la Ciudad de Buenos Aires y las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Santa Fe y Mendoza, tal como lo muestra la arriba indicada concentración de más del 80% de la recaudación de IB en esos cinco distritos. Para reducir esta acentuada concentración se aplican algunos instrumentos redistributivos, como el régimen de coparticipación de impuestos nacionales a las provincias, aunque con un resultado hasta ahora muy limitado. Aunque la ley vigente de coparticipación de impuestos nacionales no lo menciona directamente como objetivo de este régimen, los actuales porcentajes de la distribución secundaria entre provincias indicado por la ley 23.548 de 1988 y modificaciones, fue producto de la evolución histórica y de la negociación entre el gobierno central y las provincias y como resultado en general hubo transferencias significativas de las provincias de mayor nivel de ingreso por habitante hacia los distritos más rezagados. Pero este y otros instrumentos redistributivos de la actividad económica, tal como los diversos regímenes de promoción regional de actividades industriales, agrícolas, de turismo, etc., en general han tenido un débil impacto para modificar la concentración económica en las jurisdicciones arriba indicadas.

C. Régimen de Coparticipación de Impuestos Nacionales a las Provincias

Si bien el régimen de Coparticipación es el cuantitativamente más importante de las transferencias originadas en impuestos nacionales a provincias, no es el único, ya que existen varios adicionales, tales como:

- 1) fondo de los combustibles,
- 2) para Seguridad Social,
- 3) compensación por transferencia de servicios,
- 4) FONAVI,
- 5) Régimen energía eléctrica,
- 6) 14% impuesto a las ganancias,
- 7) Fondo compensación desequilibrios fiscales de provincias, y
- 8) algunos más de menor magnitud.

Para 2001 se ha estimado que las transferencias por el régimen de Coparticipación alcanzaron a \$ 9.401 millones sobre un total enviado a las provincias en ese año de \$ 14.363 millones, o sea el 65,4% del total⁴.

Además, debe señalarse que en la última década se acentuó la puja entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales por conseguir recursos, lo que llevó a establecer varias asignaciones específicas de ciertos tributos para gastos, que de otra manera

⁴ Cetrángolo, Oscar y Jiménez, Juan Pablo: "Apreciaciones sobre el federalismo fiscal en Argentina durante la convertibilidad", documento presentado en el XV Seminario de Política Fiscal organizado por la CEPAL, Santiago de Chile, enero de 2003.

hubiera atendido el gobierno central, por ejemplo precoparticipaciones para la seguridad social o para transferir gastos a las provincias, como pasó con las escuelas y hospitales. Como resultado, tendió a disminuir el porcentaje asignado a la Nación y aumentó la participación correspondiente a las provincias (en % y magnitud). Posteriormente, se firmaron los Pactos Fiscales de 1992, 1993, el Compromiso Federal firmado a fines de 1999 y otro Compromiso Federal firmado a fines de 2000, que modificaban las normas de la Ley 23.548 con acuerdos transitorios hasta que se sancionara la nueva ley de Coparticipación, que por la Reforma Constitucional de 1994 debió sancionarse en 1996. Debido a estas múltiples modificaciones que se efectuaron desde 1990 al régimen de Coparticipación y a la complejidad de las normas que afectaron para fines específicos porcentajes de ciertos impuestos o de la masa coparticipable, el sistema ha sido denominado el “laberinto de la Coparticipación”, lo que hace varios años mostró la necesidad de legislar un nuevo régimen de distribución de impuestos nacionales entre la Nación y las provincias (distribución primaria), así como fijar criterios objetivos para la distribución entre provincias (distribución secundaria). Ahora los actuales porcentajes efectivos de distribución entre la Nación y el conjunto de provincias, así como de distribución a cada una de las provincias, se alejan considerablemente de los fijados en el Régimen original de 1988 que asignaba prácticamente 48,5% para la Nación y 51,5% para el conjunto de provincias. Debido a esos cambios sucesivos, los porcentajes efectivos de distribución fueron variando a través del tiempo, primero aumentando el porcentaje para las provincias y luego de la crisis de 2001 en sentido contrario y a favor del gobierno central.

Con la crisis de 2002 y luego de la devaluación en febrero 2002, se firmó un nuevo convenio con las provincias por el que:

- 1) se reemplazó la suma fija de transferencias antes acordadas y su reemplazo por los coeficientes de la legislación vigente más el 30% del impuesto sobre débitos y créditos,
- 2) compromiso de renegociar las deudas provinciales para convertirla en pesos, y
- 3) reducción del déficit fiscal de las jurisdicciones y limitación del endeudamiento provincial.

Así, se firmaron acuerdos bilaterales entre la Nación y cada una de las provincias para negociar las deudas provinciales, sujeto a la deducción del 60% del déficit provincial y limitaciones al endeudamiento provincial. Para garantizar el repago del préstamo que recibían de la Nación, las provincias cedieron un porcentaje de los recursos provenientes de la Coparticipación. Funcionarios de provincias han estimado en mayo 2004 que el gobierno central recibe más de la mitad de los impuestos nacionales y las provincias menos del 45% del total.

Finalmente, el nuevo gobierno inició gestiones con los gobernadores de las provincias y en el Congreso para dictar un nuevo régimen de Coparticipación de impuestos nacionales a mediados de 2004, que tuviera indicadores objetivos para la distribución de recursos a las provincias y que incorporara ciertos premios y castigos de acuerdo con el comportamiento fiscal de cada provincia. Pero, a principio de junio 2004, estas gestiones se hallan interrumpidas, por varios motivos, entre ellos el gran volumen de recursos involucrados y parece difícil que el nuevo régimen de Coparticipación se apruebe este año. El proyecto del gobierno nacional aseguraba los actuales niveles de transferencias por este régimen a cada provincia y establecía las modificaciones sobre las recaudaciones adicionales o marginales que se vayan produciendo. Para las recaudaciones adicionales se proponían criterios más objetivos de distribución, tal como la población, el establecimiento de premios y castigos en base al comportamiento fiscal de cada provincia, etc.. Pero tampoco hubo acuerdo y la negociación para aprobar un nuevo régimen de coparticipación se ha postergado.

D. Alternativas para la transferencia de algunos impuestos nacionales a las provincias

Dada la gran centralización del sistema tributario al nivel del gobierno central, para fortalecer las recaudaciones provinciales y así restablecer en cierta medida el principio de correspondencia entre gastos e ingresos de los gobiernos subnacionales, tal vez convendría iniciar un proceso gradual de transferencia de algunos impuestos nacionales a las provincias. Por supuesto, ello deberá hacerse muy gradualmente y a medida que mejora la eficiencia de las Direcciones de Rentas Provinciales (DGRs), de tal forma que no se ponga en peligro el nivel requerido de recaudación. Para ello, será muy importante la asesoría y aplicación de programas de trabajo conjuntos de la AFIP con las DGRs, que se trata en el punto siguiente.

Con esa finalidad, a continuación se mencionan algunas alternativas para fortalecer la tributación provincial, ya sea mediante la transferencia de impuestos nacionales o por la aplicación de impuestos adicionales al nivel provincial:

- 1) Transferir el impuesto a los combustibles, que se aplicaría según el destino final o consumo en cada jurisdicción,
- 2) Aplicar sobre tasas adicionales provinciales del impuesto a las ganancias. Para el impuesto personal se sugiere aplicar una tasa proporcional, por ejemplo del 5% aplicable sobre el monto del impuesto personal. La residencia de cada persona se tomaría como criterio jurisdiccional de aproximación o segundo mejor, ya que sería muy difícil determinar y controlar el origen provincial de las rentas.
- 3) También aplicar una sobretasa del impuesto a las ganancias de sociedades (por ejemplo del 15 o 20% sobre el gravamen nacional), pero para la distribución entre provincias se aplicarían los criterios de distribución establecidos en el Convenio para asignar la base del IB en las operaciones interjurisdiccionales (50% de base a los ingresos en cada provincia y 50% en base a los gastos realizados en cada una). Se aprovecharía la gran experiencia en la aplicación de este Convenio y para la administración se designaría al mismo organismo interprovincial (SICOM), que desde hace años se ocupa de aplicar ese Convenio para operaciones interjurisdiccionales.
- 4) También se debe analizar la posible transferencia del impuesto sobre los bienes personales a las provincias.
- 5) Como no se busca aumentar las recaudaciones totales, sino descentralizarla, la Nación cedería su espacio fiscal a las provincias. Por ello, a medida que se transfiere cada tributo de la Nación a las provincias, deberían: i) reducirse o eliminarse los respectivos impuestos nacionales y ii) bajar los porcentajes de distribución primaria entre Nación y conjunto de provincias establecidos en el sistema de Coparticipación.

VII. Necesidad de una mayor integración entre la AFIP y las Direcciones de Rentas Provinciales (DGRs)

Si bien en los últimos años ha mejorado la eficacia de las administraciones tributarias provinciales, no todas han tenido la misma evolución y en muchas de ellas se observan serios problemas de recaudación y control en la administración de los impuestos a su cargo. Ello puede responder, en algunos casos y en cierta medida, a la falta de voluntad política de recaudar los tributos en su propia jurisdicción, ya que el grueso de los ingresos fiscales provienen de la coparticipación e impuestos nacionales. Así, en los casos extremos de La Rioja, Formosa, Santiago del Estero y Catamarca, los recursos propios no cubren más del 20% o 25% del total de sus gastos. Naturalmente, también influye en este comportamiento el diferente nivel de desarrollo de cada una de ellas, o sea las grandes disparidades

regionales comentadas arriba. En cambio, en la Ciudad de Buenos Aires y las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Santa Fe y Mendoza, la recaudación propia financia más de la mitad de sus gastos.

Aunque es un indicador muy parcial, ya que el resultado de la recaudación responde a múltiples causas (reformas, mejoras de la administración, establecimiento de nuevos impuestos, etc.), puede señalarse que mientras en 2003 el nivel de presión tributaria nacional (20,3% del PIB) fue el más alto de toda la historia, el nivel de presión tributaria de las provincias del mismo año (3,65% del PIB) es inferior al porcentaje registrado entre 1997 y 2000 (cuadro 1). De tal forma, que habría un amplio campo para mejorar la eficacia de las DGRs provinciales tanto en el impuesto a los IB, como en el impuesto inmobiliario.

Para ello, debe acentuarse la cooperación de la AFIP con las DGRs para mejorar su eficacia, mediante programas específicos de asistencia técnica, intercambio de información, etc. Por ejemplo, el resultado de las inspecciones realizadas por la AFIP sobre el impuesto a las ganancias y el IVA podría ser muy útil para verificar el impuesto a los ingresos brutos. Y si existen restricciones para señalar casos concretos de evasión por las normas sobre el secreto fiscal a que está sometida la AFIP (que deberían ser removidas), sin embargo se podría utilizar por las DGRs la información del monto las determinaciones por provincia y municipio.

Hay casos de deficiencias de las DGRs que son antiguos y bien identificados, como ocurre con la recaudación del impuesto inmobiliario, que en varias provincias apenas recauda el 30 o 40% del monto liquidado por la propia administración.

En definitiva, es necesario que haya mayor integración y cooperación entre la AFIP y las DGRs, a los efectos de mejorar gradualmente el grado de cumplimiento de los tributos provinciales. Ello requiere el diseño y aplicación de programas de asesoría a largo plazo que permitan mejorar la fiscalización, recaudación y cobro coactivo de los tributos provinciales. En la administración tributaria no sirven los esfuerzos espasmódicos y de corto plazo, ya que las mejoras toman tiempo, son graduales y requieren persistencia en la acción. Por ello, es necesario que se diseñen programas de cooperación a ser aplicados gradualmente en cada provincia y que se destinen a esos programas los recursos necesarios para su aplicación. También es conveniente que se apliquen programas de capacitación de los funcionarios de las DGRs.

VIII. Cambios recientes y propuestas de reforma para mejorar la competitividad de la economía argentina y fomentar el comercio y la inversión

A. Modificaciones recientes

Los cambios recientes (segundo semestre de 2003 y primero de 2004) realizados en la legislación tributaria, no han tenido efectos relevantes desde el punto de vista de la armonización, ya que no afectaron el nivel de distorsiones sobre la competencia y la localización de las inversiones. Más bien se refieren a normas procesales o antievasión que concedieron más facultades a la administración tributaria para combatir la evasión.

El único cambio que tiene cierta relevancia en este campo es la reducción del impuesto sobre transacciones financieras (sobre débitos y créditos bancarios), cuya alícuota se redujo del 1,2% al 1%, al permitir computar 0,2% del aplicado sobre los créditos o

depósitos bancarios como crédito contra el impuesto a las ganancias. Así, estas operaciones antes gravadas al 0,6% ahora al permitir la compensación por el 0,2% resultarán gravadas al 0,4%.

También, en este campo se aumentaron las retenciones a las exportaciones de petróleo, combustibles derivados y gas natural. Aunque estos cambios se justifican para contener los precios internos de esos rubros frente a los aumentos del precio del petróleo en el mercado internacional, también acrecentaron las distorsiones sobre las exportaciones.

A continuación se señalan otras modificaciones recientes que no generaron distorsiones desde el punto de vista de la integración económica:

- 1) Primera reforma de la ley de procedimiento fiscal o también conocidas como “normas antievasión”, que introduce la figura de “responsables solidarios” o “asociación ilícita” en el derecho penal tributario (ley 25.784).
- 2) Modificación del tratamiento de los pequeños contribuyentes o “monotributistas” y eliminación de la figura de “responsable no inscripto” en el IVA. De tal forma, ahora los contribuyentes pagarán el “Monotributo” o el IVA en el régimen normal (Ley 25.865).
- 3) Aumento del impuesto a los cigarrillos (Decretos 295 y 296).
- 4) Segunda fase del plan antievasión, actualmente bajo análisis en el Congreso y que incluye: i) medidas contra el contrabando, ii) medidas contra la evasión (especialmente contra la emisión de facturas falsas) y iii) medidas contra el trabajo informal (pendiente de aprobación a principios de junio).

B. Propuestas de reforma a aplicar a medio y largo plazo para mejorar la competitividad y eficiencia de la economía

Estas propuestas que se resumen aquí con ese objetivo, se comentaron arriba y se fundamentaron y presentaron en un trabajo anterior⁵:

- 1) ampliar la base del IVA y ganancias, eliminando exenciones,
- 2) aumentar la importancia del impuesto a las ganancias de personas físicas y reducir gradualmente el impuesto de sociedades,
- 3) en ganancias de sociedades permitir, por pocos años, un régimen de amortización acelerada para los bienes de activo fijo para favorecer las nuevas inversiones,
- 4) eliminar gradualmente los derechos de exportación y el impuesto a la ganancia mínima presunta. En el caso de las retenciones a las exportaciones se debería analizar algún mecanismo que permita su acreditación contra el impuesto a las ganancias de los productores agropecuarios,
- 5) aumentar y restablecer los “impuestos internos” al consumo sobre cerveza, bebidas alcohólicas y otros bienes y servicios que denotan mayor capacidad contributiva,
- 6) ir reduciendo el impuesto sobre transacciones financieras y aumentar el porcentaje de su acreditación contra el impuesto a las ganancias y ganancia mínima presunta,
- 7) iniciar el proceso de descentralización gradual de impuestos nacionales a las provincias, transfiriendo el impuesto sobre combustibles y permitiendo aplicar adicionales del impuesto a las ganancias de personas físicas y empresas,
- 8) reducir los incentivos tributarios sectoriales y regionales,
- 9) analizar el reemplazo del impuesto provincial a los ingresos brutos por un IVA provincial coordinado con el IVA nacional (“modelo del pequeño bote”).

⁵ González Cano, Hugo: “Propuestas de reforma tributaria para mejorar la competitividad de la economía argentina”, trabajo realizado para el BID y publicado en Boletín AFIP de julio de 2003.

Complementariamente, se debe continuar aplicando programas y medidas que permitan mejorar la administración tributaria y reducir la evasión.

IX. Resumen y conclusiones

- 1) En términos generales puede afirmarse que la situación de la tributación interna en Argentina no plantea problemas muy serios para la futura armonización fiscal en el Mercosur, aunque deberán corregirse varias distorsiones que afectan la competencia para el comercio de bienes y servicios y la localización de las inversiones. Aunque en algunos casos, esas distorsiones son relevantes como ocurre con los derechos de exportación, el impuesto sobre transacciones financieras y el impuesto provincial a los ingresos brutos, en términos relativos parecen de menor entidad que las vigentes en Brasil. Luego se señala los principales defectos en este campo que presentan alternativas de reforma a largo plazo que tiendan a solucionar esos problemas.
- 2) Si bien este trabajo se concentra en el análisis de la tributación al consumo y de los incentivos fiscales, también se realiza un diagnóstico más amplio del sistema tributario desde el punto de vista de la futura armonización tributaria en el Mercosur. Así se analiza la evolución del nivel de la tributación en los últimos años, los cambios ocurridos en la estructura de las recaudaciones y se señalan los problemas mayores desde el punto de vista de la futura armonización.
- 3) En los últimos años (2003 y lo que va de 2004), las recaudaciones fiscales se recuperaron de las bajas ocurridas con la crisis de 2001 y 2002 y alcanzaron niveles nunca vistos antes, ya que el coeficiente de presión tributaria de 2003 llegó al 23,38% del PIB y, según los datos del primer cuatrimestre, ese valor será claramente superado en 2004. Pero ese aumento cuantitativo del sistema impositivo se hizo a costa de perder calidad porque buena parte del aumento se debió a la introducción de gravámenes distorsivos, tales como las retenciones sobre las exportaciones y el impuesto a las transacciones financieras, que en 2003 representaron el 4% del PIB y el 20% del total obtenido por el gobierno central.
- 4) Sin embargo, de lo anterior debe señalarse que también mejoró el comportamiento recaudatorio de alguno de los principales tributos, ya que el impuesto a las ganancias alcanzó en 2003 el valor más alto desde su implantación en 1935 (4% del PIB) y para 2004 se espera un valor todavía mayor. En cambio, el IVA se recuperó de las fuertes caídas de 2001 y 2002, llegando en 2003 al 5,60 % del PIB, pero sin llegar a los niveles observados entre 1995 y 2000 (alrededor de 6,70% del PIB). Y los impuestos selectivos al consumo, excluido combustibles ("internos unificados"), siguen mostrando un bajo rendimiento (0,6% del PIB frente al 1% del PIB que generaban antes) debido a la reforma de 1996, que eximió a varios rubros antes gravados (vinos, automóviles, aparatos de aire acondicionado, audio, etc.) y redujo las alícuotas a otros rubros, como bebidas alcohólicas, gaseosa, etc.
- 5) Este buen comportamiento recaudatorio, junto con el control del gasto público, permitió generar en 2003 un superávit primario de alrededor del 3% del PIB (valor acordado con el FMI), que en 2004 podría llegar al 4% del PIB y que en años sucesivos debería mantenerse en alrededor del 3% del PIB, valores nunca alcanzados de manera continua en las últimas décadas. Justamente, el actual es el nivel de recaudación que deberá mantenerse en el futuro próximo, lo que muestra la

necesidad de reemplazar gradualmente y a mediano plazo las retenciones a la exportación y el tributo a las transacciones financieras.

- 6) El análisis de la situación y problemas que presentan los impuestos indirectos para su armonización comprende al IVA, los impuestos “internos” o selectivos al consumo, el impuesto provincial a los ingresos brutos, el impuesto sobre transacciones financieras y las retenciones a las exportaciones.
- 7) Respecto del IVA, dada la situación de Argentina y demás Países Miembros, resulta claro que la armonización en el Mercosur debe comenzar aplicando el principio de imposición exclusiva en el país de destino. El mismo ya rige plenamente en los IVAs de Argentina, Paraguay y Uruguay, mientras que en Brasil, luego de la reforma del ICMS de 1996 (Ley Complementaria 87/96), prácticamente también se aplica el mismo principio, que grava importaciones y desgrava exportaciones. Si bien se deben continuar aplicando los controles aduaneros para realizar los ajustes en frontera, ello también es necesario porque buena parte de la recaudación del IVA en todos los países miembros se obtiene en la Aduana. Naturalmente que deben aplicarse controles conjuntos y otras normas de administración que permitan agilizar el comercio intramercado.
- 8) Además, cuando se decida iniciar la armonización del IVA, deberán aplicarse gradualmente algunas normas comunes sobre las características técnicas del tributo, parecidas por ejemplo a las que al principio se aplicaron en la Comunidad Económica Europea (Segunda Directiva), en el sentido de aplicar un tributo lo más general posible, que se aplique en todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, con derecho amplio a la deducción de los créditos (deducción financiera en vez de deducción física), definición de las exenciones, definición de sujetos comprendidos, etc., a los efectos de disminuir los efectos de acumulación. Por supuesto deben quedar librado a la órbita nacional varios aspectos, tales como lo relacionado al nivel de alícuotas, tratamiento de pequeños contribuyentes, etc.
- 9) En Argentina, ahora el IVA se aplica el principio de destino a los bienes y también a los servicios, ya que desde hace varios años se grava la importación de servicios y se desgrava su exportación, con lo que no existen problemas al respecto. En cambio, todavía es amplia la cantidad de exenciones, la que debería reducirse en el futuro para ampliar la base y recaudación del tributo y, al mismo tiempo, reducir los efectos de acumulación. Además, es un IVA tipo consumo, ya que se permiten deducir en el ejercicio corriente los créditos por compra de bienes de capital.
- 10) Los regímenes de retención y percepción que hoy se aplican de manera generalizada en el IVA de Argentina, constituyen una deformación del sistema útil para combatir la evasión, pero extraña a la mecánica del IVA, por lo que deberían irse eliminando gradualmente. Como las retenciones y percepciones se aplican tanto en la aduana a las importaciones como a los bienes producidos localmente, no producen discriminación contra las importaciones.
- 11) Tampoco existen problemas mayores con las devoluciones de IVA a los exportadores, especialmente desde que se dictó un nuevo régimen en 2002 y principalmente porque durante 2003 la AFIP se puso al día con el pago de las devoluciones a los exportadores que estaban atrasadas. Asimismo, los incentivos concedidos en el IVA han descendido significativamente desde 1989, debido al cambio de la política de promoción, tal como lo muestran las estimaciones sobre gastos tributarios realizadas en ese año 1999 y años siguientes.
- 12) En síntesis, el IVA aplicado en Argentina es apto –con ligeras modificaciones- para ser armonizado en el MERCOSUR en base al principio de destino, ya que por un

lado no presenta discriminaciones contra bienes y servicios importados y por el otro, los efectos de acumulación que aumentan el costo de las exportaciones no se estiman importantes.

- 13) En los impuestos selectivos al consumo también debería armonizarse en base al principio de destino, que grava importaciones y desgrava exportaciones. En Argentina para los “impuestos internos” en general se aplica este criterio, ya que por un lado no se aplica a las exportaciones al disponerse la exención o devolución cuando se hubiera pagado el gravamen. Asimismo, cuando se exporten mercaderías con materias primas gravadas, también procede la devolución o acreditación del impuesto. Sin embargo, como se aplica con la técnica de impuesto monofásico (una sola etapa de su producción y comercialización) al nivel del productor final o importador de los bienes gravados y no se explicita el gravamen en la factura de venta, cuando se realizan varias ventas internas antes de la exportación, puede haber ciertos casos en que no se recupera y se incorpora al costo de la mercadería exportada.
- 14) En cuanto al tratamiento de las importaciones, en los “impuestos internos” no existen diferencias de tratamiento con los bienes nacionales, por lo que no hay discriminación para los bienes importados. Es decir, en estos tributos en general no existen distorsiones sobre las exportaciones e importaciones y la armonización debería hacerse en base al principio de destino y seguir un sendero parecido al de la UE, que solo estableció normas comunes con impuestos mínimos para algunos rubros, como por ejemplo cigarrillos, ciertas bebidas alcohólicas y eventualmente algunos combustibles.
- 15) Para evitar la discriminación a los rubros importados en los impuestos selectivos al consumo, como pasó antes en Paraguay y Uruguay, debería hacerse una investigación actualizada sobre este rubro en los cuatro Países Miembros y los dos asociados (Chile y Bolivia), que debe abarcar no solo las respectivas leyes y reglamentos, sino también las normas de administración.
- 16) En el impuesto sobre combustibles líquidos y gas natural, que se aplican en forma monofásica al nivel de las refinerías o en aduana para las importaciones, también se eximen las exportaciones y ventas para embarcaciones de ultramar, aeronaves para vuelos internacionales o para rancho de embarcaciones de pesca. Asimismo, se otorga la exención de este impuesto cuando ciertos combustibles y derivados se utilizan como materia prima para los procesos de la industria química y petroquímica que determine el Poder Ejecutivo. Pero no existe devolución del impuesto cuando la exportación la realiza un no contribuyente, por ejemplo una “trading” o cuando se utilizan como insumo en la producción de otras mercaderías destinadas a la exportación, lo que en ciertas ramas industriales puede ser una importante distorsión.
- 17) En el impuesto que grava la electricidad no existen normas que eximan las exportaciones o la importación. Obviamente no las afecta el que grava las ventas a los consumidores finales al 0,6%. En cambio, el que grava la electricidad para grandes consumidores, por ejemplo industriales que elaboran bienes destinados a la exportación, afectan los costos de los bienes vendidos al exterior, ya que no existen mecanismos de devolución para este caso.
- 18) Si bien las modificaciones realizadas en los últimos años en el impuesto provincial a los ingresos brutos (IB) han reducido los efectos acumulativos que afectaban las exportaciones, todavía subsiste un buen nivel de distorsión, por lo que a largo plazo podría reemplazarse por una alternativa de imposición a las ventas más neutral. De

las alternativas más neutrales para IB, el aplicado al nivel minorista y un IVA provincial coordinado con el IVA nacional se prefiere la segunda, ya que la primera presenta problemas administrativos imposibles de superar por la mayoría de las DGRs, debido a que generaría gran evasión al dispersar la recaudación en una gran cantidad de pequeños minoristas y prestadores de servicios. Además, y tal como muestra la experiencia estadual de Estados Unidos, no elimina totalmente los problemas de acumulación, ni se aplica adecuadamente al sector de la economía que más crece hoy: los servicios.

- 19) Por ello, si se desea reemplazar a largo plazo el IB, se elige un IVA provincial coordinado o compartido con el IVA nacional o “modelo del pequeño bote”, similar al propuesto para los estados de Brasil por R. Varsano en 1995 y 1999 para coordinar el ICMS estadual de Brasil con un nuevo IVA federal. Para evitar las guerras fiscales, para las operaciones interjurisdiccionales debería aplicarse una alícuota o varias pero uniformes en todas las provincias, lo que implica una limitación a la autonomía de las provincias. Pero algo similar ya está ocurriendo desde hace mucho con el IB a través de las medidas de coordinación y los pactos fiscales realizados entre la nación y las provincias. Para atenuar esta limitación a la autonomía provincial, podría disponerse que para las operaciones internas de la provincia haya una pequeña variación de alícuotas, por ejemplo un punto por arriba o por debajo de la tasa única.
- 20) El impuesto a las transacciones financieras, que hoy se justifica para ayudar a generar el superávit primario, afecta los costos de producción de las empresas y por ello debe tenderse a su gradual reducción. Para ello se sugiere continuar gradualmente con el camino iniciado en mayo de este año, al permitir su acreditación creciente contra el impuesto a las ganancias y el impuesto a la ganancia mínima presunta, ya que constituye un buen instrumento para reducir la evasión en esos dos impuestos. Además, cuando mejore la recaudación de los impuestos básicos, se podría ir reduciendo el nivel de las alícuotas.
- 21) Dado la elevada recaudación de las retenciones a la exportación, su gradual reducción y reemplazo por otros tributos más neutrales tomará bastante tiempo. Además, como actualmente no se coparticipa a las provincias, dado que por la Constitución los impuestos al comercio exterior pertenecen exclusivamente a la Nación, su reemplazo por otros impuestos más neutrales (ganancias, IVA, internos, bienes personales, etc.) y que se deben coparticipar a las provincias, prácticamente va a requerir alrededor del doble de la recaudación que hoy se obtiene por las retenciones. También, en este caso, se podría ir permitiendo de manera gradual la acreditación parcial de las retenciones contra el IVA y ganancias.
- 22) Los incentivos tributarios han sufrido una sensible disminución en los últimos años, especialmente los concedidos en los regímenes de promoción regional y sectorial. Aunque son estimaciones no estrictamente comparables por su diferente cobertura y metodología de cálculo, el conjunto de incentivos o “gastos tributarios” que en 1989 llegaban al 4,2% del PIB, se redujo al 2,80% del PIB en 2003. Y ahora la mayor parte de esos gastos tributarios no corresponden a los regímenes de promoción, sino a exenciones otorgadas en los principales impuestos. Pero el punto relevante desde el punto de vista del Mercosur, es que debe iniciarse la coordinación de los incentivos tributarios, que deben definirse y aplicarse de manera comunitaria en los cuatro Países Miembros, tal como ha ocurrido en la Unión Europea y otros grupos de integración económica. Dado el diferente nivel y tipos de incentivos utilizados en cada país, debe realizarse un inventario de los actualmente vigentes en los cuatro países, definir y acordar los que se aplicaran en el futuro y fijar un cronograma para su vigencia futura.

- 23) En términos generales, la gradual coordinación impositiva del Mercosur no plantea grandes dificultades, considerando la situación actual en el campo de los impuestos indirectos y de los incentivos. Las distorsiones a la competencia, como a la localización de las inversiones fueron claramente detectadas y pueden corregirse a través de un proceso gradual en el tiempo.
- 24) Un requisito esencial de la futura armonización, es que se mantenga el actual nivel de las recaudaciones, que aunque es el más elevado de las últimas décadas como porcentaje del PIB, resulta necesario para obtener un superávit fiscal primario del 3% el PIB. Con esa finalidad, luego se resumen una serie de propuestas de reforma a ser aplicadas a largo plazo que permitan reemplazar los principales impuestos distorsivos, tal como las retenciones a la exportación, el impuesto a las transacciones financieras y el impuesto provincial a los IB.
- 25) Si bien existen algunos problemas para la armonización tributaria derivados de las normas del federalismo fiscal en el campo de los impuestos provinciales, especialmente en el IB, ellos son de menor entidad que los existentes en Brasil. La concentración de las recaudaciones tributarias al nivel del gobierno central plantea problemas desde el punto de vista del federalismo fiscal, pero permite realizar más fácilmente las reformas necesarias para la armonización tributaria, salvo en el caso del impuesto provincial a los IB.
- 26) La disparidad entre el elevado nivel de gastos provinciales (alrededor el 12% del PIB) derivados de la correcta descentralización de servicios y la reducida recaudación de impuestos provinciales (3,7% del PIB) se cubre con un fuerte volumen de transferencias del gobierno central a las provincias, especialmente a través del régimen de Coparticipación de impuestos nacionales.
- 27) Las desigualdades regionales en el nivel de riqueza y de ingreso por habitante plantan serios problemas para la actividad fiscal y generan conflictos federativos, ya que la actividad económica y de la población se hallan centralizadas en pocas jurisdicciones (la Ciudad de Buenos Aires y provincias de Buenos Aires, Córdoba, Santa Fe y Mendoza recaudan más del 80% del impuesto a los IB). Para tratar de corregir algo esta situación, en las últimas décadas se utilizaron varios instrumentos, tales como los regímenes de promoción sectorial (para la industria, minería, forestación, actividades agropecuarias, etc.) y regional a favor de varias provincias (Catamarca, La Rioja, San Juan, San Luis, Tierra del Fuego, etc.), así como el régimen de Coparticipación que en las últimas dos décadas se fue haciendo más redistributivo desde las jurisdicciones más avanzadas hacia las más rezagadas.
- 28) Sin embargo, las fuertes desigualdades regionales persisten porque responden a causas más profundas, es decir, la concentración geográfica de la actividad económica en el país. Pero al mismo tiempo, a medida que se fue haciendo más redistributiva la distribución secundaria de la Coparticipación de impuestos nacionales a las provincias, se acentuaron las pujas entre la nación y las provincias por un lado y más recientemente entre provincias por el otro. Como consecuencia, se fue postergando la reforma del régimen de coparticipación y las gestiones que se venían realizando a fines de 2003 y comienzos de 2004 para aprobar un nuevo sistema, debieron suspenderse recientemente ante la falta de acuerdo político entre la Nación y varias provincias. El proyecto preparado por el Gobierno Nacional por un lado aseguraba un monto mínimo a transferir a cada provincia en el mismo nivel de 2003 y para las recaudaciones adicionales, que ya se están produciendo arriba de ese nivel, introducía ciertos criterios objetivos de distribución a cada provincia -tal como lo establece la reforma constitucional de 1994- y de premios y castigos en función de la conducta fiscal de cada provincia. Pero, ante la falta de consenso con

varias provincias se suspendieron las negociaciones y no se avanzò en su tratamiento..

- 29) Estos problemas del federalismo fiscal en Argentina y más aún los que plantean las desigualdades regionales en Brasil, muestran la necesidad de conciliar en estos dos países federales las necesidades de la integración económica y de la armonización tributaria con la creación de instrumentos y políticas que tiendan a reducir las disparidades regionales al interior de cada país. Esta necesidad de conciliación existe en Argentina, pero es mayor en Brasil porque presenta mayor disparidad de ingresos al nivel personal y regional y tiene una estructura de gastos e ingresos públicos más descentralizada. Dado que en el Mercosur no existen fondos comunitarios como en la UE para financiar programas de desarrollo regional, debería acordarse entre todos los gobiernos los incentivos para favorecer las regiones más rezagadas de cada país. Lo que no debe continuar es el uso independiente de estos incentivos regionales, ya que afectan la localización de las inversiones en el Grupo. Se debería iniciar la coordinación de estos incentivos.
- 30) Para reducir en alguna medida la concentración de las recaudaciones tributarias en Argentina, se sugieren algunas alternativas de descentralización para fortalecer la tributación provincial, ya sea mediante la transferencia gradual de algunos impuestos nacionales o por la aplicación de impuestos adicionales al nivel provincial. Naturalmente, la aplicación de estas medidas debería graduarse en el tiempo, a medida que se van fortaleciendo las administraciones tributarias provinciales. Estas sugerencias son:
- transferir el impuesto a los combustibles, que pasaría a la jurisdicción y administración de las provincias, por razones de facilidad administrativa se recaudaría igual que ahora al nivel de la aduana y refinerías, pero se asignaría según el destino final o consumo en cada jurisdicción;
 - Aplicar sobretasas adicionales del impuesto a la renta de personas físicas, con una sola tasa proporcional, por ejemplo del 5% sobre el monto de impuesto nacional liquidado. Se tomaría la provincia de residencia de cada persona como criterio jurisdiccional para facilitar su administración.
 - Aplicar un adicional del impuesto a las ganancias de sociedades, por ejemplo del 15 o 20% sobre el gravamen nacional y para la distribución entre provincias se aplicarían los criterios establecidos en el Convenio Multilateral para distribuir el impuesto a los IB entre las jurisdicciones. Otra vez, esta forma de distribución entre provincia es una proxy o segundo mejor para facilitar la administración, ya que sería muy difícil determinar la renta generada en cada provincia. Este Convenio Multilateral para distribuir la base de IB en las operaciones interjurisdiccionales se utiliza hace muchos años y tiene un organismo administrativo propio formado por las provincias (SICOM) que recibe las liquidaciones de las empresas que operan en dos o más provincias y distribuye la recaudación entre ellas de acuerdo con las normas del Convenio (50% según los ingresos en cada provincia y 50% según los gastos).
- 31) Dada la actual situación de debilidad de muchas DGRs provinciales, es necesario establecer mecanismos de cooperación con la AFIP para mejorar su eficacia, mediante programas de asistencia técnica, intercambio de información, etc. Si bien ya existen algunos programas de cooperación entre la AFIP y las provincias, debería diseñarse un plan de asesoría a largo plazo a realizar con cada DGR, ya que si bien

los problemas pueden ser parecidos, existen diferencias notables entre las administraciones tributarias provinciales. Debería dedicarse especial atención a los proyectos para mejorar los sistemas de recaudación, fiscalización y cobro coactivo de las DGRs. Asimismo, hasta donde lo permitan las normas de secreto fiscal, deberían aplicarse convenios para el intercambio de información de la AFIP con las DGRs, ya que el impuesto a los IB requiere programas de control parecidos a los utilizados para el IVA e impuesto a las ganancias.

- 32) Sin embargo, el mejoramiento de las administraciones tributarias provinciales tiene un requisito fundamental que es la voluntad política de las autoridades provinciales para recaudar los tributos en la propia jurisdicción. Este requisito tan obvio, a veces no existe porque en algunas jurisdicciones un gran porcentaje del gasto provincial se financia con los fondos recibidos por la Coparticipación Federal y los recursos propios apenas cubren el 20 o 25% del total de sus gastos.
- 33) Los cambios impositivos recientes han tenido poca relevancia desde el punto de vista de la armonización fiscal, ya que en general no afectaron el nivel de las distorsiones sobre la competencia y la localización de las inversiones. Se refieren más bien normas procesales o antievasión que concedieron más facultades a la AFIP para combatir la evasión. Solo dos normas recién aprobadas tienen vinculación con esas distorsiones. Por un lado, se redujo el impuesto a las transacciones financieras del 1,2% al 1%, al permitir computar el 0,2% del aplicado sobre los créditos o depósitos bancarios como crédito contra el impuesto a las ganancias y el impuesto a la ganancia mínima presunta (1% sobre los activos de empresas). Además, se aumentaron los derechos a las exportaciones de petróleo y combustibles derivados, así como se estableció una nueva retención el 25% a las exportaciones de gas natural. Estas medidas se justificaron por el aumento del precio internacional del petróleo y por la crisis energética producida ante un fuerte aumento de la demanda industrial y familiar, junto con limitaciones en la producción de gas y electricidad.
- 34) Finalmente, se resumen las propuestas de reforma a largo plazo para mejorar la competitividad de la economía argentina y fomentar el comercio y la inversión:
 - a) ampliar la base del IVA y ganancias, eliminando exenciones;
 - b) aumentar gradualmente la importancia del impuesto a las ganancias de personas físicas y reducir levemente el impuesto de sociedades;
 - c) en ganancias de sociedades permitir por algunos pocos años un régimen de amortización acelerada en todos los sectores y regiones para favorecer nuevas inversiones;
 - d) eliminar en varios años las retenciones a las exportaciones a medida que se reemplazan por tributos más neutrales. Analizar la posibilidad de conceder su acreditación gradual contra el impuesto a las ganancias e IVA;
 - e) aumentar y restablecer los "impuestos internos" sobre vinos, cerveza, champaña, bebidas alcohólicas, automóviles y otros bienes y servicios que denotan mayor capacidad contributiva para que, excluido combustibles, vuelvan a recaudar 1% del PIB, como ocurría al principio de los noventa;
 - f) ir reduciendo gradualmente el impuesto sobre transacciones financieras (hoy el 1%) y seguir aumentando el porcentaje del mismo que se puede acreditar contra el impuesto a las ganancias y a la ganancia mínima presunta;
 - g) iniciar el proceso de descentralización gradual de algunos impuestos nacionales a las provincias, transfiriendo el impuesto sobre combustibles y permitiendo aplicar adicionales provinciales a la renta de personas físicas y de sociedades;
 - h) seguir reduciendo los incentivos sectoriales y regionales; y

- i) analizar el reemplazo del impuesto provincial sobre IB por un IVA administrado por las provincias pero coordinado con el IVA nacional (“modelo del pequeño bote” o también conocido como “CVAT” en inglés).