

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba

Título: Reforma Tributaria, un puzzle difícil de resolver.

Autor: *Daniel Hoyos Maldonado*, Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires, UNICEN.

Dirección Postal: Facultad de Ciencias Económicas, Pinto 399 (7000) Tandil

Correo Electrónico: dhoyos@econ.unicen.edu.ar / dahoyosm@gmail.com

Teléfono: (0249) 438 – 5550/1/2/3 int. 4006 / (011) 15 – 6610 6575

Palabras Clave: Instituciones Fiscales, Reforma Tributaria, Presión Tributaria

Clasificación JEL: H2, H7, H11

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

1. Introducción

La presión tributaria en Argentina alcanzó, en 2014, su máximo histórico. Para dicho período, la recaudación representó 33.1% del Producto Interno Bruto (PIB), guarismo levemente inferior al exhibido por los países integrantes de la OCDE, acrecentando su incidencia sobre la economía argentina en 11.1 puntos porcentuales del PIB en los últimos 10 años.

En otros términos, por cada peso de valor agregado generado, aproximadamente 33 centavos tuvieron por destino las arcas públicas. De dicho total, el 83.1% fue recaudado, directamente, por el estado nacional. En tanto, la recaudación impositiva provincial sumó un monto equivalente al 5.6% del PIB. Nótese que este crecimiento de la presión tributaria ha sido constante incluso en períodos donde la economía ha mostrado signos de estancamiento.

En el caso nacional, hay cuatro fuentes que explican el crecimiento de los ingresos tributarios. Esto es, la imposición sobre (i) el trabajo personal (51.8%)¹, (ii) los ingresos de las personas físicas² (16.2%), (iii) el valor agregado (21.6%), y (iv) otros hechos (10.4%)³.

Dado este panorama, resulta notable la ausencia de una reforma tributaria profunda durante este período, sólo destacándose la transformación del sistema jubilatorio y, con ello, la reasignación del flujo de aportes personales al financiamiento del gasto público.

Luego, la mejora en los ingresos públicos nacionales, también, tuvo su derrame sobre las finanzas provinciales, vía el mecanismo de coparticipación vigente que fuere reconocido formalmente por la reforma constitucional de 1994.

Precisamente, este nuevo texto estableció ciertas pautas relacionadas con la distribución de potestades fiscales entre Nación y Provincias disponiendo, entre otras, la concurrencia a la hora de imponer contribuciones indirectas. En tal sentido, dispuso ciertos criterios que deberían gobernar su diseño y estableció, a través de su Cláusula Transitoria Sexta, un plazo para su implementación.

Los hechos revelan que, hasta el momento, no se ha podido sancionar una nueva norma que permita compatibilizar tales criterios con la distribución preexistente, a pesar de la expresa disposición constitucional. Esta realidad condujo a que las provincias y la Nación suscribieran distintos convenios que han regulado, parcialmente, la distribución de los recursos tributarios percibidos a nivel federal.

La suscripción de tales pactos no constituyó un dato nuevo en la historia fiscal argentina pero contribuyeron a consolidar la figura de las pre-coparticipaciones con la intención de financiar

¹ La promulgación de la Ley 26.425, en 2008, significó el fin del régimen de capitalización y, con ello, los aportes personales se computan plenamente como recaudación. Luego, la evolución del empleo y de las remuneraciones nominales así como la eliminación de gran parte de las disminuciones en las contribuciones a cargo de los empleadores (tanto en lo relativo a alícuotas aplicables como a la remuneración imponible) permiten explicar gran parte del desempeño de esta variable.

² El incremento registrado en esta categoría está asociado, fundamentalmente, a la ausencia de correcciones (o ajuste parcial) de las deducciones admitidas por el tributo así como los tramos de la escala, en un escenario inflacionario. Estos valores son fijados nominalmente en la ley del tributo y su modificación depende de la iniciativa discrecional del poder ejecutivo.

³ Esencialmente, impuesto a las ganancias de las compañías, y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias.

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

ciertas finalidades, entre las que se destacó el sistema de previsión, el cual no tiene un rol menor en este juego.

De esta manera, al momento de analizar el destino de los recursos fiscales no sólo debemos considerar la relación Nación – Provincias sino que, también, no debe omitirse el papel de los organismos de la seguridad social. Nótese que si bien estos últimos integran el sector público nacional, su finalidad difiere de la perspectiva que prima en el resto de las áreas de gobierno.

En definitiva, pensar una reforma tributaria no sólo implica una discusión en torno al diseño que mejore la eficiencia, la productividad y la equidad del sistema recaudatorio sino también en cuanto a la distribución y asignación de tales recursos, y a las implicancias institucionales de este tipo de decisión.

En tal contexto, se podrían formular ciertas preguntas que podrían guiar la investigación respecto de las potenciales guías de una futura reforma tributaria.

En primer término, surge la interrogante respecto a ¿Qué características institucionales conducen a que la estructura tributaria no se modifique sustancialmente?

Una segunda pregunta se vincula con una cuestión de incentivos. En otros términos, se trata de plantear cuál es la incidencia de los grados de discrecionalidad de que dispone el poder administrador al momento de plantear un rediseño de la estructura tributaria nacional.

Por último, debería explorarse sobre el papel de la incertidumbre que plantearía una eventual reforma tributaria sobre las finanzas provinciales, dadas las reglas de coparticipación y si, en definitiva, ¿la estabilidad en las reglas de distribución de fondos reducen las chances de una reforma tributaria?

El trabajo cuenta con 6 secciones, incluyendo esta introducción. En la segunda se planteará, brevemente, la metodología de abordaje del problema considerado. Luego, se analizará la relación de la presión tributaria argentina y el diseño institucional. La cuarta sección se concentrará en la perspectiva e incentivos del administrador sobre una eventual reforma para, posteriormente, continuar con la visión de las provincias y la particular cuestión de la distribución de los fondos. Por último, se exponen las conclusiones.

2. Metodología

A los efectos del presente trabajo se utilizará la metodología de estudio de caso, en los términos de Yin (1989) “... *una investigación empírica que investiga un fenómeno contemporáneo en su contexto real, donde los límites entre el fenómeno y el contexto no se muestran de forma precisa, y en el que múltiples fuentes de evidencia son usadas...*” La investigación se plantea como exploratoria, descriptiva y explicativa y, a tal efecto, se utilizará una combinación de evidencia cualitativa y cuantitativa con la intención de describir los patrones relevantes del caso.

Desde el punto de vista fáctico, la investigación se planteará para el período transcurrido entre los años 2004 y 2014. La intención es acotar el análisis al lapso temporal iniciado con posterioridad a la salida del régimen de convertibilidad en el entendimiento de mantener la investigación bajo un mismo contexto macroeconómico, dada la metodología adoptada.

Con el fin de dotar de contenido empírico a la investigación, se utilizará información pública tanto en lo referido a datos estadísticos de las distintas jurisdicciones involucradas como de tipo normativo. En este último caso, se recurrirá, fundamentalmente, al Boletín Oficial.

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

3. Primera Interrogante: la presión tributaria y el diseño institucional

La reforma tributaria es un tema relevante en la agenda pública argentina. No obstante, no es una discusión novedosa. En efecto, se pueden encontrar importantes antecedentes en la materia. Así, se pueden citar los aportes – desde distintas perspectivas – elaborados por FIEL (1998), IERAL (2001), CIPPEC (2002 y 2009) o CPCE (2005). También, distintos investigadores han explorado diferentes alternativas técnicas para abordar la cuestión. Entre otros especialistas, se pueden mencionar a Piffano (1999), Gaggero y Grasso (2006), Gómez Sabaini (2007), Cetrángolo y Gómez Sabaini (2007 y 2008).

Sin perjuicio de la evolución de este debate, el comportamiento de las cuentas fiscales, en general, y de la recaudación, en particular, evidencia la presencia de cambios significativos en materia tributaria durante los últimos años. Concretamente, según fuentes oficiales, la presión tributaria creció 11.1 puntos porcentuales (pp.) en un lapso de 10 años, alcanzando su máximo histórico en 2014 (33.1% del Producto Interno Bruto). En otras palabras, la recaudación se expandió un 50% en términos reales durante este período.

El nivel de este indicador resulta llamativo por dos aspectos. En primer término, porque se ubicó levemente por debajo al exhibido por los países integrantes de la OCDE. A pesar de la existencia de diferencias evidentes en relación con su estructura económica y respecto al diseño de la estructura tributaria.

En tanto, un segundo punto destacado se relaciona con las características del cambio del citado indicador que se resumen en la siguiente tabla:

Tabla N° 1 – Evolución de la presión tributaria agregada
2004 – 2014

Presión Tributaria	Variación en puntos porcentuales (proporción del cambio)		
	2004/09	2009/14	2004/14
Nacional	3,2 (28,6%)	5,7 (51,5%)	8,9 (80,0%)
Provincial	0,4 (3,4%)	1,8 (16,5%)	2,2 (20,0%)
Total	3,6 (32,0%)	7,6 (68,0%)	11,1 (100,0%)

Fuente: elaboración propia sobre la base de datos de la DNIAF – MECON.

Como se puede observar en la Tabla N° 1, el crecimiento de la presión tributaria se explica, fundamentalmente, por el desempeño de los recursos nacionales. En particular, el desempeño consignado presenta una fuerte concentración en el período 2009 – 2014. En efecto, el 80% del cambio se explica por el incremento en la recaudación nacional, atribuyéndose el 64% a este último lapso temporal.

Ahora bien, tal magnitud se puede visualizar de otra manera. En la Tabla N° 2 se presenta la evolución de la presión fiscal nacional, desagregada por tributo. Este ejercicio computa la contribución relativa de cada uno de los recursos tributarios a la variación del indicador.

Así, considerando el comportamiento del indicador, punta a punta, se determinó que la mayor contribución surgieron de (i) los recursos de la seguridad social, (ii) impuesto al valor agregado

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

(IVA), (iii) impuesto a las ganancias, (iv) impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias, y (iv) tributos sobre el comercio exterior.

Tabla N° 2 – Evolución de la presión tributaria nacional
desagregada por tributo
2004 – 2014

Presión Tributaria	Variación en puntos porcentuales (proporción del cambio)		
	2004/09	2009/14	2004/14
Seguridad Social ⁴	2,9 (32,6%)	1,7 (19,1%)	4,6 (51,7%)
al Valor Agregado	0,4 (4,5%)	1,5 (16,9%)	1,9 (21,3%)
a las Ganancias ⁵	-0,3 (-3,4%)	2,3 (25,8%)	2,0 (22,5%)
Créditos y Débitos	0,0 (0,0%)	0,3 (3,4%)	0,3 (3,4%)
Comercio Exterior ⁶	0,3 (3,4%)	-0,2 (-2,2%)	0,1 (1,1%)
Subtotal	3,3 (37,1%)	5,6 (62,9%)	8,9 (100,0%)
Otros Tributos	-0,2 (-2,2%)	0,2 (2,2%)	0,0 (0,0%)
Total	3,1 (34,8%)	5,8 (65,2%)	8,9 (100,0%)

Fuente: elaboración propia sobre la base de datos de la DNIAF – MECON.

Si se observa el período completo, se advertirá que la evolución de los Recursos de la Seguridad Social (RSS) tuvo un rol protagónico en el desempeño del indicador. Así, el 51.7% del crecimiento de la presión tributaria nacional se derivó de este fenómeno. Curiosamente, la mayor proporción del cambio mencionado (2.9 p.p. equivalentes al 63.0% de dicha variación) se produjo durante el lapso 2004/09, lo cual explica la casi totalidad del incremento de la presión tributaria de tal período. Luego, el crecimiento de este indicador resultó mayor en la segunda parte de la década. No obstante, en este caso, la contribución de los impuestos fue superior al aporte proveniente de los RSS.

En efecto, el incremento en la recaudación de los impuestos a las ganancias (IG) y al valor agregado (IVA) superó al desempeño del PIB nominal. De hecho, la contribución de estos tributos a la presión tributaria se multiplicó en comparación con la performance registrada en la primera mitad del período analizado. Por su parte, el impuesto sobre los créditos y débitos a las cuentas bancarias (ICD) tuvo un comportamiento similar pero de una menor magnitud.

Tal crecimiento de la recaudación también tiene otras implicancias de naturaleza institucional. En efecto, el texto constitucional establece ciertas reglas de carácter general que rigen la administración de los recursos fiscales. En particular, asigna potestades y competencias tributarias a la nación y a las provincias. En tanto, la última reforma – que data de 1994 – otorgó rango constitucional al régimen de coparticipación federal de impuestos y, al mismo tiempo, detalló las pautas a las que debería ajustarse tal mecanismo de distribución de fondos. Respecto a este último punto, es necesario remarcar que dicha adecuación debería haberse concretado dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigencia del nuevo texto pero tal meta no fue

⁴ Resume los aportes y contribuciones correspondientes a los empleados, empleadores y autónomos.

⁵ Incluye el gravamen sobre las rentas obtenidas por personas físicas y por compañías.

⁶ Comprende los derechos aduaneros (exportación e importación), sobre operaciones cambiarias y la tasa de estadística.

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

concretada. En definitiva, tal distribución de fondos ha respondido al diseño preexistente sólo modificado, en el margen, por determinados acuerdos suscriptos por los gobernadores y el poder ejecutivo nacional.

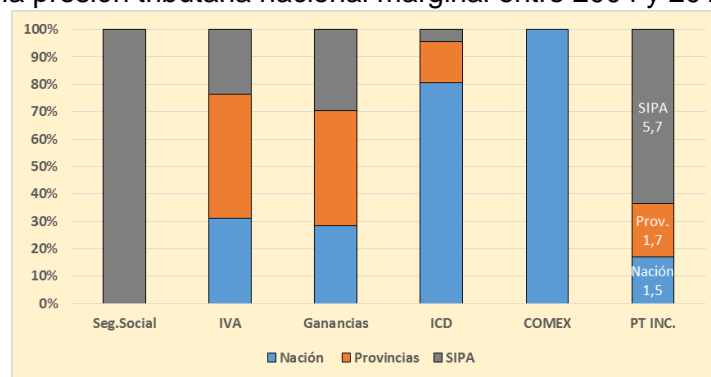
En tal contexto, no se debe olvidar la significativa vinculación entre el régimen de coparticipación y el sistema previsional (SIPA). Si bien este último cuenta – para financiar sus prestaciones y otros gastos – con recursos propios (los RSS), durante los años '90 del pasado siglo se afectaron recursos impositivos con motivo de la implementación del régimen de capitalización de aportes personales. El cambio en el destino de los aportes provocó que, en el corto plazo, el sistema previsional quedara parcialmente desfinanciado. Luego, para cubrir tal déficit el gobierno afectó ingresos impositivos coparticipables que, en otras palabras, significó un incremento de la participación nacional sobre la masa de este tipo de impuestos (el IG, el IVA, entre otros). Es necesario notar que tal decisión quedó plasmada en sucesivos acuerdos suscriptos entre la nación y las provincias. Sin embargo, con la posterior restauración del sistema de reparto, no se revirtió tal afectación de recursos tributarios, manteniéndose tal status quo durante el período de la investigación.

En definitiva, el esquema de distribución de fondos reúne a tres protagonistas: la nación, las provincias y el SIPA. Consecuentemente, es apropiado preguntarse sobre cómo se ha difundido el incremento de la presión tributaria, descrito previamente, sobre estas instancias jurisdiccionales.

En la gráfica que se acompaña a continuación se exhibe una estimación⁷ de la distribución jurisdiccional del resultado del incremento de la presión tributaria nacional producido entre 2004 y 2014. De esta manera, el referido aumento en el nivel de presión tributaria (9.8 %) tuvo como principal beneficiario el SIPA (63.5%). En este caso, la mayoría de este incremento (79.0%) corresponde a una recaudación superior de aportes personales y contribuciones patronales.

En tanto, el Tesoro Nacional percibió el 16.9% del crecimiento de los ingresos públicos, mientras que el remanente (19.6%) tuvo por destinatario el conjunto de las provincias.

Gráfico N° 1 – Estimación de la distribución de la presión tributaria nacional marginal entre 2004 y 2014



⁷ A los efectos de realizar esta estimación se tomó en cuenta el régimen de distribución aplicable a cada tributo. En tal contexto, se estimó un coeficiente por impuesto de acuerdo con la normativa vigente. Dado que el análisis se concentra en el incremento de la presión tributaria, se excluyó del cálculo las sumas fijas que se detraen de la base de distribución con destinos específicos. Este criterio se sustenta en el carácter incremental del análisis, asumiendo que dichas sumas se imputan a la base común de recaudación de los períodos comparados.

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

Luego, excluyendo los recursos de la seguridad social, el crecimiento estricto de la presión impositiva nacional significó 4.3 pp. en el período observado. En el mismo lapso, la recaudación provincial, en términos del PIB, creció 2.2 pp. De esta manera, se estima que los recursos provinciales de naturaleza impositiva crecieron 3.9 pp. superando, claramente, los atribuibles a la nación (1.5 pp.)

No obstante, si se observa con mayor detalle el desempeño del sector Seguridad Social, entre 2004 y 2014, se podrán advertir ciertos cambios que resultan relevantes en materia de ingresos públicos. Concretamente, en 2004 las cuentas arrojaban déficit (0.4 pp.) a pesar de contar con asignaciones de recursos impositivos adicionales a los RSS. En tanto, en 2014, se registró superávit (0.5 pp.) y esta circunstancia significó una liberación de recursos para su aplicación a otros fines⁸ y, consecuentemente, una ampliación fáctica de la participación relativa del estado nacional sobre los fondos impositivos.

En este contexto, resulta evidente que existe una relación entre recaudación y distribución de los fondos impositivos y que esta última dimensión es la relevante para los agentes de decisión públicos. También debe considerarse un aspecto menos notorio: la interacción entre los tributos. Así, desde una perspectiva provincial, por ejemplo, un incremento en los RSS implica una menor recaudación en el impuesto a las ganancias y, con ello, una menor masa coparticipable. Un fenómeno similar ocurriría con un incremento en el ICD que repercutiría negativamente en la participación subnacional en el IVA y el IG.

Este panorama permite apreciar que una modificación de la base de imposición de un tributo implica un grado de complejidad mayor a la dimensión de su recaudación. Este planteamiento es válido aun considerando a las provincias (y a los legisladores de cada jurisdicción) como un bloque de decisión homogéneo que responde a los mismos intereses y fines. Sin embargo, la participación relativa de cada provincia no es idéntica y su eventual modificación debería ajustarse a las pautas establecidas en la Constitución Nacional. Los hechos evidencian que, a pesar del plazo dispuesto por la última reforma, no ha existido un consenso para modificar el status quo a pesar del cambio de distintos gobiernos y protagonistas tanto en el ámbito nacional como provincial. Sobre este último punto volveremos en la Sección 5.

4. Segunda Interrogante: la perspectiva del administrador

Si bien la relación financiera entre la nación y las provincias agrega complejidad a la cuestión, no es el único factor. De los datos precedentes se desprende el rol preponderante que asume la nación en materia fiscal, en general, y en el plano tributario, en particular.

Tal como se ha señalado previamente, las competencias y potestades tributarias son fijadas, en primera instancia, por el texto constitucional. No obstante, recae en el poder legislativo la responsabilidad de regular las facultades del ejecutivo en esta materia o, en otras palabras, establecer limitaciones relevantes sobre el poder fiscal respecto a las bases de imposición así como los tipos o tasas y escalas aplicables en cada tributo. En definitiva, se trata de fortalecer las garantías constitucionales del contribuyente.

⁸ Fundamentalmente, a incrementar el stock de inversión financiera, según se desprende de la información publicada por la Secretaría de Hacienda nacional.

Ver http://www.mec.gov.ar/onp/html/ejectexto/cuenta_nac_dosuno.html?var1=cuentanacdosatorce

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

No obstante, como señalan Brennan y Buchanan (1987) en el caso que las limitaciones resulten demasiado restrictivas aparecerán *“...las presiones postconstitucionales para evitar las limitaciones por medio de ajustes en torno a las interpretaciones de la constitución, diseñadas para ampliar las bases y para permitir unas estructuras más flexibles de los tipos impositivos, que, en términos amplios, faciliten un desplazamiento desde la especificidad a la generalidad...”*

En el caso argentino, la redacción de las leyes impositivas así como su aplicación recae en el poder ejecutivo o administrador. Consecuentemente, los criterios y grados de libertad del recaudador – administrador para interpretar las limitaciones mencionadas previamente se convierten en relevantes a los efectos del presente análisis.

Autores como los ya mencionados Brennan y Buchanan han planteado que los agentes gubernamentales exhiben una conducta maximizadora en materia fiscal. Esta perspectiva resulta alternativa a las visiones de otros teóricos de la hacienda pública que han postulado que ciertos objetivos, como la equidad o la eficiencia, gobiernan la política fiscal.

En el caso argentino esta discusión, tal vez, pueda visualizarse más gráficamente si se circunscribe a un tributo específico: el impuesto a las ganancias. Tradicionalmente, este tributo ha sido diseñado sobre bases progresivas, asumiendo la premisa que ese procedimiento permite alcanzar una mayor equidad en la distribución del ingreso.

Para alcanzar tal objetivo, el IG incorpora una serie de deducciones personales, fijadas en forma independiente del nivel de renta del contribuyente, y una escala de tipos impositivos crecientes con el nivel de ingreso. De esta manera, a medida que se incrementa la renta, las deducciones pierden relevancia y se aplican tipos más elevados.

Ahora bien, en contextos inflacionarios, el funcionamiento de este mecanismo puede verse distorsionado, si estos conceptos han sido establecidos en forma nominal y no se ha contemplado un procedimiento de ajuste automático de tales magnitudes.

La experiencia argentina es un ejemplo de este fenómeno. Si bien, históricamente, se preveía la actualización de dichos conceptos mediante la utilización de índices de precios, con la vigencia del régimen de convertibilidad monetaria tal práctica se dejó de lado. Luego, una vez abandonado tal régimen, se mantuvo la restricción sobre los mecanismos de indexación automáticos y, consecuentemente, en materia impositiva se requería la intervención tanto del poder ejecutivo como del legislativo para el ajuste de los valores nominales contemplados en la normativa.

En este contexto, debe recordarse que la iniciativa de la modificación de las magnitudes referidas corresponde al ejecutivo y, consecuentemente, éste puede “administrar” la dinámica de este proceso. Al carecer de automaticidad, pues, las decisiones en esta materia – tanto oportunidad como gradación – ingresan en el campo de su discreción. Con la consolidación del proceso inflacionario este fenómeno resultó más gravoso para los contribuyentes, pues, el retraso relativo en el ajuste significó una mayor carga tributaria, lo cual se puede observar en la evolución de la

No obstante, ésta no ha sido la única consecuencia. En efecto, la progresividad, uno de los objetivos centrales que justifican la existencia de este tributo, se ha visto seriamente deteriorada a raíz de la corrección azarosa de la base de imposición. Así, lo han mostrado Hoyos y Othar (2012) a partir de la realización de varios ejercicios con datos oficiales, concluyendo que *“...la omisión de ajuste de los valores nominales contenidos en ella, ha conducido a la consolidación de un escenario con un tributo menos progresivo...”*

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

Con posterioridad a este último trabajo, se ha promulgado normativa que regula el tributo con modificaciones más radicales que ha implicado otorgar un tratamiento fiscal diferente a contribuyentes en circunstancias análogas, deteriorando, aún más, la dimensión progresividad.

En definitiva, esta situación muestra que el fisco actuará en función de los incentivos que enfrente. Una débil estructura institucional, que habilite una importante dosis de discrecionalidad, favorecerá una conducta maximizadora frente a los contribuyentes. En consecuencia, las probabilidades de una reforma tributaria – que contemple una limitación del grado de discrecionalidad – son bajas en la medida que la iniciativa dependa del propio administrador, pues, en cierta medida acotaría sus grados de libertad para ejecutar las políticas que interprete como convenientes.

De esta manera, sumamos un segundo factor de diseño institucional que afecta las chances para el desarrollo de una reforma tributaria, cualquiera que sea el objetivo perseguido, no alineada con el mantenimiento del estado de situación vigente.

5. Tercera Interrogante: la visión de las provincias

La última reforma constitucional incorporó entre sus innovaciones, el régimen de coparticipación. Si bien este esquema no es novedoso, pues precedía a la reforma, si lo es la explicitación de las pautas a las que debería ajustarse dicho sistema. En los hechos, esto implicaría la sustitución de los actuales coeficientes asignados a cada provincia por un nuevo cuadro de parámetros que surgiría de la ponderación de las variables detalladas en el texto constitucional. Ahora bien, ¿cuáles son los problemas que acarrea tal sustitución?

En primer término, la Constitución establece específicamente “...*La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional...*” De este texto se deriva que es necesario alcanzar el consenso de las distintas jurisdicciones en, al menos, tres decisiones interpretativas. Así, es necesario precisar “las competencias, servicios y funciones”, “los criterios objetivos de reparto” y “grado equivalente”.

Respecto al primer aspecto, tal definición involucra, a su vez, dos dimensiones: (i) ¿cuáles son los servicios computables?, y (ii) ¿cuáles son las características de la prestación? Es razonable pensar que pueden existir diferencias entre las provincias respecto de la oferta de servicios, en su grado de complejidad, y la estructura prestacional de los mismos. Es probable que ello pueda convertirse en un factor controversial al momento de ponderar su incidencia relativa en la distribución de los fondos. Similares comentarios podrían realizarse respecto a la interpretación de los términos “objetivos” y “equivalente”.

A modo de ejemplo, es razonable asumir que la educación primaria es uno de los servicios considerados en este problema. Luego, si dos provincias de características similares tienen estructurado el servicio de forma diferente (por ejemplo, distinto tamaño de cohorte), tendremos costos de operación desiguales y la pregunta será: ¿cuál modelo debe tomarse como referencia? Y si esta diferencia se multiplica con el número de provincias, ¿cómo debería procederse?

En segundo lugar, asumiendo la resolución del primer punto, la redacción del texto constitucional, implícitamente, está marcando que tal definición es dinámica. Esto es, un nuevo acuerdo debería definir instancias de revisión de los criterios de distribución de los fondos impositivos adoptados.

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

Si bien esto es lógico, también es claro que una cláusula de esta naturaleza podría agregar cierta incertidumbre sobre la evolución futura de las transferencias a recibir.

A modo de ejemplo, asumiendo que otras cuestiones se encuentran resueltas, podemos presumir el siguiente caso. El crecimiento de ciertas actividades en una determinada provincia podría mejorar sus indicadores relativos de desarrollo y, por tanto, repercutir en una menor participación en los ingresos coparticipables, de acuerdo con los criterios mencionados previamente. Por otra parte, es probable que las empresas tributen localmente en forma parcial y que, por tanto, la provincia no logre capturar en su recaudación el efecto pleno del crecimiento mencionado. Consecuentemente, se podría dar un juego de ganancias y pérdidas fiscales que, a priori, no se podría determinar su resultado.

Por último, un cambio en el régimen implica, probablemente, establecer algún proceso de transición o convergencia hacia el nuevo esquema. En este contexto resulta relevante el punto de partida de cada jurisdicción y las diferencias existentes en materia de gestión del sector público.

Abona la hipótesis de la incertidumbre, al menos, dos elementos. El primero es el grado de dependencia de los recursos recaudados nacionalmente. De acuerdo con datos oficiales⁹, referidos a 2012, la participación promedio de estos fondos en el conjunto de los ingresos provinciales rondó el 47,5%. Este porcentaje se ha mantenido relativamente estable desde 2004, pues, el promedio correspondiente a este lapso temporal ascendió a 47,3%. El segundo elemento es la volatilidad de este indicador si se desagrega la participación de los recursos tributarios provinciales coparticipados. En efecto, tomando como referencia 2012, se observa que el indicador presenta una variabilidad del 33.8%, con un piso del 9.8% (Ciudad Autónoma de Buenos Aires), un máximo del 75.6% (Corrientes) y una mediana de 57.7%, evidenciando a las claras la diferente posición relativa de cada jurisdicción. En definitiva, bastante más de la mitad de las jurisdicciones (18) presenta una alta dependencia de la capacidad recaudatoria federal y, por tanto, del diseño de los impuestos nacionales.

Como se puede advertir las potenciales controversias, a partir de la incertidumbre que genera cada punto considerado, podrían alimentar los incentivos para convalidar el actual estado de situación que responde a un acuerdo ya alcanzado. De hecho, la evidencia indica que el único acuerdo a nivel subnacional respecto al régimen de coparticipación reside en su no modificación.

6. Conclusiones

El análisis planteado ha surgido, en cierta medida, por el surgimiento de algunas paradojas. En primer término, ¿cómo ha sido posible que haya crecido significativamente la presión tributaria sin una reforma de fondo? En segundo lugar, dicho crecimiento se ha visto reflejado, principalmente, en las cuentas nacionales, ¿cómo las provincias no han impulsado un cambio en el régimen de distribución de tales fondos? Por último, el diseño institucional, ¿permite alinear intereses que no alientan una reforma impositiva de fondo?

La principal cuestión es interrogarnos, entonces, respecto a los resultados de la estrategia de recaudación seguida por el fisco desde la óptica de los agentes gubernamentales. Si se adopta una perspectiva de maximización del ingreso fiscal, veremos que se puede calificar de “exitosa”,

⁹ Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

más allá de sus efectos sobre el sector privado y la productividad de la economía. La evidencia muestra que el último año ha mostrado el pico de recaudación histórico, colocando a Argentina en los máximos niveles junto con Brasil.

El crecimiento de la presión tributaria se ha fundado, entre 2004 y 2014, en cinco fuentes principales: (i) los recursos de la seguridad social, (ii) impuesto al valor agregado, (iii) impuesto a las ganancias, (iv) impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias, (iv) tributos sobre el comercio exterior, y (v) los tributos provinciales.

No obstante, el mayor crecimiento de los recursos tuvo por destino las cuentas nacionales, y estuvo fundamentalmente motorizado por los RSS, especialmente luego de la eliminación del régimen de capitalización de aportes personales. Tanto en estos tributos como en los otros listados ha incidido para su crecimiento el fenómeno inflacionario que ha potenciado las bases de imposición. Adicionalmente, el limitado alcance de ciertos instrumentos atenuadores (deducciones, mínimos, escalas, etc.) en virtud de su dependencia del ajuste discrecional del poder administrador, ha mejorado la performance recaudadora.

Este positivo panorama parecería propicio para una modificación del régimen de transferencias. La cuestión radica en que cualquier cambio en dicho sistema debería ajustarse a las pautas establecidas por la última reforma constitucional. Las dificultades en el cálculo del impacto de una innovación de esta naturaleza desalentarían tal proceso. Nótese que la propia incertidumbre asociada al punto de partida relativo de las jurisdicciones y la dinámica futura de los parámetros que se adoptaran a tal efecto, podrían desanimar un cambio del status quo.

Luego, una reforma tributaria integral, más allá de los criterios y objetivos que se persigan, parece poco probable dados los incentivos que enfrentan los agentes gubernamentales en el entorno institucional actual.

48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas

7. Referencias bibliográficas

Brennan G. & J.M. Buchanan (1987) *El Poder Fiscal*. Unión Editorial, Madrid

Hoyos Maldonado, D. y Othar, J. A. (2012) *Impuesto a las Ganancias: Las interrelaciones entre progresividad, inflación y técnica legislativa en el caso argentino*. XLII Jornadas Tributarias. Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, 14 al 16 de noviembre, Mar del Plata.

Yin, R (1989) *Case Study Research: Design and Methods*. Ed. Sage, Newbury Park, CA.