

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

MAESTRIA EN FINANZAS PUBLICAS PROVINCIALES Y
MUNICIPALES

Estructura del Impuesto al Valor Agregado.
Argentina. 1974-2003

Tesista: Alejandra Trucchia

Director: Dr. Alberto Porto

Fecha: 29/08/ 2005

(9º PROMOCION)

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es estudiar la complejidad y turbulencia del Impuesto al Valor Agregado, el principal impuesto argentino desde el punto de vista recaudatorio.

Existe consenso a cerca de que la mejor estructura para la implementación del IVA debe ser una amplia base de bienes y servicios gravada a la tasa general del impuesto y con un alto rendimiento en su recaudación. Sin embargo, a lo largo de la historia del impuesto se observa que por innumerables causas se recurre a tratamientos especiales como reducción de alícuotas y exenciones que atentan fuertemente contra su neutralidad y rendimiento.

En este trabajo se analiza la evolución de los diferentes tratamientos o alícuotas aplicados sobre la base tributaria del IVA, particularmente la alícuota general, alícuotas diferenciales y exenciones. El análisis se realiza sobre la base de las sucesivas reformas introducidas en la composición de la base tributaria del impuesto, mediante leyes y decretos, desde 1974 hasta 2003.

Se muestra que la sucesión de reformas en la estructura de alícuotas del IVA no han logrado disminuir su complejidad como tampoco aumentar su recaudación.

INDICE

INTRODUCCIÓN.	3
CAPITULO 1. DETERMINANTES DE LA ESTRUCTURA Y COMPLEJIDAD TRIBUTARIA	5
1.1. Economía Normativa, eficiencia, equidad y costos administrativos.	5
1.2. Economía Política, un análisis de costos-beneficios políticos y costo administrativos.	9
CAPITULO 2. ESTUDIOS SOBRE TURBULENCIA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS.	11
CAPITULO 3. EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DEL IVA.	13
3.1. Relevamiento normativo y cuantificación.	14
3.2. Índices de Turbulencia.	14
3.3. Análisis de los resultados.	15
3.3.1. Complejidad en la estructura de alícuotas del IVA.	15
3.3.1.A. La participación de las exenciones y de la base diferencial como medida de complejidad.	16
3.3.1.B. Participación de los sectores económicos en los tratamientos especiales del IVA.	19
3.3.2. Turbulencia en la estructura de alícuotas del IVA.	23
3.3.2.A. Índices y medidas de turbulencia. Análisis	23
3.3.2.B. Turbulencia de la participación de los sectores económicos en los tratamientos especiales del IVA.	26
3.3.3. Consecuencias para la recaudación del IVA.	30
CAPITULO 4. CONCLUSIONES.	34
BIBLIOGRAFÍA.	36
ANEXOS.	37

INTRODUCCIÓN.

El objetivo de este trabajo es estudiar la complejidad y turbulencia del Impuesto al Valor Agregado, el principal impuesto argentino desde el punto de vista recaudatorio. La participación de su recaudación en el 2003 era del 28,4% de la Recaudación Nacional y equivalente al 5.4 % del PBI. En los países en desarrollo los impuestos generales al consumo, como el Impuesto al Valor Agregado en Argentina, han sido establecidos con el principal objetivo de obtener recursos financieros significativos, ejerciendo una presión uniforme sobre el nivel general de consumo. Sin embargo, a lo largo de la historia del impuesto se observa que por innumerables causas se recurre a tratamientos especiales, tales como reducción de alícuotas y exenciones que aumentan la complejidad en la estructura del impuesto y atentan fuertemente contra su rendimiento y neutralidad respecto a los precios relativos.

La complejidad produce altos costos administrativos para el fisco y altos costos de cumplimiento para los contribuyentes, además de ser una importante fuente de ilusión fiscal (Porto, 1996). En un Sistema Tributario la complejidad aumenta cuanto mayor es la cantidad de tributos que lo componen, cuanto más fragmentado¹ se encuentra, cuanto más inestable es su estructura y cuanto más compleja e inestable es la estructura tributaria de cada impuesto.

Entre los factores que determinan la complejidad del sistema tributario, Tavela (2003) encuentra que en Argentina en las últimas tres décadas existió un promedio de 32 impuestos vigentes y que simultáneamente un 89% de la recaudación en promedio se ha concentrado en sólo 10 impuestos. Otros de los factores determinantes de la complejidad de un sistema tributario son las estructuras particulares de cada impuesto. Así, este trabajo se concentra en la estructura del Impuesto al Valor Agregado.

Pero además de analizar la complejidad de la estructura tributaria del IVA es de interés profundizar en el grado y tamaño de los cambios de la estructura del impuesto de un año a otro. Se estudia la turbulencia en la base tributaria del IVA, definida como el grado en el cuál cambia anualmente de un tratamiento a otro.

Existe algunos estudios que miden y analizan la turbulencia a nivel del Sistema Tributario, es decir estudian el grado en que cambia la estructura tributaria de un año a otro tomando un índice de turbulencia que capta el grado de cambio de la recaudación de un impuesto a otro en un año. Por ejemplo, Porto (2003) halló que un 6.62% de la Recaudación Nacional en Argentina cambia anualmente de un grupo de impuestos a otro. Lucinda y Arvate (2003) encontraron que Argentina presenta un índice de turbulencia tributaria que sólo es superado por Nicaragua y Guatemala. Estos estudios han analizado la causas de la turbulencia y en este trabajo también se pretende ir en esa dirección, con la diferencia de que aquí se concentra en el análisis de un impuesto particular.

Entre los determinantes de la estructura de alícuotas de los impuestos a los bienes y servicios, pueden encontrarse factores muy diversos. Por un lado están los que provienen del análisis de la teoría económica normativa en base a los objetivos de rendimiento, eficiencia y equidad, y por otro los que provienen de la teoría económica positiva persiguiendo el objetivo de maximizar votos. De ambos enfoques resulta una estructura de alícuotas altamente compleja que debe enfrentarse a los costos administrativos del gobierno, a los costos de cumplimiento para el contribuyente y a la escasa información existente.

La teoría económica positiva, además de dar una explicación racional de la complejidad, puede justificar la existencia de turbulencia tributaria. Hettich y Winer (1988) muestran que la inestabilidad del sistema tributario es producto de la reacción del gobierno a los cambios económicos, políticos y particularmente de la influencia de los grupos de presión.

En este trabajo se analiza la evolución de los diferentes tratamientos o alícuotas aplicados sobre la base tributaria del IVA, particularmente en la alícuota general, alícuotas diferenciales y exenciones. Se focaliza en la estructura de alícuotas del impuesto, en el alcance de cada alícuota respecto de la base imponible total del impuesto y en la participación de los distintos sectores económicos en cada una de estas alícuotas. Se estudia la complejidad y la turbulencia de la estructura de alícuotas del impuesto y sus consecuencias sobre la recaudación. El análisis se realiza sobre la base de las sucesivas reformas introducidas, mediante leyes y decretos, en la composición de la base tributaria del impuesto desde 1974 hasta 2003.

¹ La fragmentación del sistema tributario se refiere a cómo se distribuye la recaudación impositiva entre los diferentes impuestos

El trabajo está organizado de la siguiente forma. En el Capítulo 1 se analizan los determinantes de la estructura de alícuotas de impuestos sobre los bienes finales, desde la teoría económica normativa, desde la teoría positiva y desde el límite a la complejidad impuesto por los costos administrativos y de cumplimiento para el contribuyente. En el capítulo 2, se profundiza la búsqueda de explicaciones para la turbulencia a partir de otros estudios realizados con el fin de medirlas o explicarlas para el Sistema Tributario global. Sobre la base de estos estudios seleccionamos las medidas de turbulencia utilizadas en este trabajo. En el capítulo 3 se presenta un estudio realizado sobre la evolución de la composición de la base tributaria del IVA desde el análisis de la normativa del impuesto. En base a este estudio se construyen distintas medidas para analizar su complejidad y turbulencia. Estas medidas también nos permiten observar la evolución de la participación de los distintos sectores económicos en las exenciones y alícuotas diferenciales. Se identifica algunos de los determinantes de las distintas reformas introducidas en la base tributaria del IVA y las consecuencias para su recaudación. Por último, en el capítulo 4 se presentan las conclusiones.

CAPITULO 1.

DETERMINANTES DE LA ESTRUCTURA Y COMPLEJIDAD TRIBUTARIA.

El objetivo de este capítulo es presentar algunos modelos de economía normativa y positiva que estudian la imposición sobre bienes finales. Estos modelos son tomados de Porto (1996), Atkinson y Stiglitz, (1988), Auerbach y Hines (2001), Hettich y Winer (1999) y con los mismos se pretende mostrar las estructuras de alícuotas resultantes a partir de los diferentes objetivos y supuestos involucrados.

Tanto la estructura de alícuotas óptima planteada por la teoría económica normativa persiguiendo los objetivos de eficiencia, equidad y rendimiento como la estructura de alícuotas propuesta por la economía política con el objetivo de maximizar votos, pueden ser muy complejas. Sin embargo, la implementación de los impuestos debe enfrentarse con los costos administrativos y los costos de cumplimiento para el contribuyente, resultando en que la estructura tributaria es más simple que la propuesta desde la teoría.

1.1. Economía Normativa, Eficiencia, Equidad y Costos Administrativos

En los estudios de economía normativa (Ramsey, 1927; Feldstein, 1972; Atkinson y Stiglitz, 1988; Porto, 1996) que analizan la imposición sobre bienes finales se observa a los objetivos de eficiencia, equidad y rendimiento compitiendo en la determinación de la alícuota sobre cada bien.

En primer lugar se presentan distintos modelos que se abstraen de cuestiones de equidad suponiendo que todos los individuos son igualmente valorados por el gobierno, es decir que se considera solamente la eficiencia. En segundo lugar se levanta tal supuesto, dando lugar a cuestiones distributivas y por último se analiza la influencia ejercida por los costos de administración tributaria.

El primer modelo es muy simple en cuanto supone costo y demandas independientes, pero presenta un estructura asimilable a la presentadas en los modelos de la teoría de Economía Política o Public Choice, tal modelo es tomado de Porto (1996) donde supone m bienes finales con demandas y costos independientes y un gobierno benevolente que maximiza el bienestar social dado por

$$W^* = W(V_1^*, V_2^*, \dots, V_n^*) \quad (1)$$

donde V_j^* son las funciones indirectas de utilidad de los n consumidores ($j=1,2,\dots,n$) cuyos argumentos son los precios de los bienes (p_i , $i=1,2,\dots,m$) y el ingreso neto de impuestos de cada individuo (y_j).

El gobierno recauda la suma S , fijada exógenamente. Se supone que existen impuestos específicos sobre los bienes (r_i por unidad) y no hay posibilidad de gravar con impuestos de suma fija. Se supone competencia perfecta y costos marginales (c_i) constantes para todos los bienes. La restricción presupuestaria del gobierno es

$$\sum_i r_i Q_i(p_i) = S \quad (2)$$

siendo $r_i = p_i \cdot c_i$ y $Q_i = \sum_{j=1}^n q_i^j$

El gobierno determina la estructura de alícuotas ($r_1, r_2, \dots, r_m$) maximizando (1) sujeto a (2); la función de Lagrange es

$$L = W + \lambda \left[\sum_i r_i Q_i - S \right] \quad (3)$$

Derivando con respecto a r_i se obtiene la siguiente condición de primer orden

$$\frac{\partial L}{\partial r_i} = \sum_j \frac{\partial W}{\partial V_j^*} \frac{\partial V_j^*}{\partial p_i} + \lambda \left[r_i \frac{\partial Q_i}{\partial p_i} + Q_i \right] = 0 \quad (4)$$

Aplicando el teorema de la envolvente resulta

$$\sum_j \frac{\partial W}{\partial V_j^*} \frac{\partial V_j^*}{\partial p_i} = -\sum_j \sigma_j Q_{ij} \quad (5)$$

donde σ_j es el valor social de la utilidad marginal del ingreso de individuo j . Si la redistribución del ingreso no es un objetivo del gobierno, el valor social de la utilidad marginal del ingreso es una constante, $\sigma_1 = \sigma_2 = \dots = \sigma_j = \sigma$.

Remplazando (5) en (4) y reordenando se obtiene

$$\frac{r_i}{p_i} = \frac{\lambda - \sigma}{\lambda \eta_i} \quad i = 1, 2, \dots, m. \quad (6)$$

donde $\frac{r_i}{p_i} = \frac{p_i - c_i}{p_i}$ es la diferencia porcentual entre el precio y el costo marginal del bien i , λ es el multiplicador lagrangiano de la restricción presupuestaria del gobierno y $\eta_i = -\frac{\partial q_i}{\partial p_i} \frac{p_i}{q_i}$ es la elasticidad-precio de la demanda de cada bien.

La formula (6) obtenida es la *Regla de Ramsey* para el caso más simple de demandas y costos independientes. La expresión indica que la elasticidad precio de la demanda, η_i , determina la estructura de las alícuotas, mientras que la intensidad de la restricción presupuestaria, λ , los niveles de estas². Por tanto la estructura tributaria estará dada por tantas alícuotas como bienes con elasticidad de la demanda diferente existan. La alícuota sobre un bien será tanto mayor cuanto menor la elasticidad-precio de la demanda.

Un resultado más general se puede alcanzar en este modelo si levantamos el supuesto de que las demandas de los bienes son independientes. Ahora la restricción presupuestaria del gobierno es

$$\sum_i r_i Q_i(p_1, p_2, \dots, p_m) = S \quad (2')$$

y el gobierno determina la estructura de alícuotas ($r_1, r_2, \dots, r_m$) maximizando (1) sujeto a (2'); la función de Lagrange es:

$$L = W(V_1^*, V_2^*, \dots, V_n^*) + \lambda \left[\sum_i r_i Q_i(p_1, p_2, \dots, p_m) - S \right]. \quad (3')$$

La Condición de Primer Orden

$$\frac{\partial L}{\partial r_i} = -\sigma Q_i + \lambda \left[\sum_j r_j \frac{\partial Q_j}{\partial p_i} + Q_i \right] = 0, \quad (4')$$

donde σ tiene el mismo significado que antes. Usando la descomposición de Slutsky (4') implica

$$\sum_j r_j S_{ji} = -\frac{\lambda - \sigma}{\lambda} Q_i \quad i = 1, \dots, M \quad (4'')$$

² Por ejemplo si existen dos impuestos que gravan bienes, la estructura de alícuotas resultante es

$$\frac{r_1}{p_1} = \frac{\lambda - \sigma}{\lambda \eta_1} = \frac{\eta_2}{\eta_1} \frac{r_2}{p_2} = \frac{\lambda - \sigma}{\lambda \eta_2}, \text{ dependiendo exclusivamente de las elasticidades de las demandas.}$$

donde S_{ij} es el ji -ésimo elemento de la matriz de Slutsky y $\alpha = \sigma + \lambda \sum_j r_j \frac{dx_j}{dy}$.

Para entender mejor la estructura tributaria resultante se puede tomar un caso de tres bienes donde el bien 0 no es gravable, luego de las dos primeras condiciones de primer orden de este problema resulta

$$\frac{r_1}{r_2} = \frac{-S_{22}x_1 + S_{12}x_2}{-S_{11}x_2 + S_{21}x_1} \quad (5')$$

Usando la propiedad de los términos de Slutsky $\sum_j p_j S_{ij} = 0$, podemos reescribir (5') como

$$\frac{r_1/p_1}{r_2/p_2} = \frac{\varepsilon_{20} + \varepsilon_{21} + \varepsilon_{12}}{\varepsilon_{10} + \varepsilon_{21} + \varepsilon_{12}} \quad (6')$$

donde ε_{ij} es la elasticidad precio cruzada de la demanda compensada por el bien i con respecto al precio del bien j .

La expresión (6') indica que dos bienes podrían ser gravados a igual tasa si y solo si los bienes son igualmente complementarios respecto del bien 0 no gravado. A su vez, si el bien no gravable es el ocio, de la regla (6') se desprende que se debe gravar más fuertemente al bien más complementario de este.

En el caso especial de elasticidades cruzadas iguales a cero, de la misma forma que en modelo con demandas independientes, de las condiciones de primer orden resulta la "regla de la elasticidad inversa", donde la demanda de cada bien responde solamente a su propio impuesto.

Estas estructuras de alícuotas también se alcanza en un modelos menos restricto desde el punto de vista de los supuesto, donde se maximiza la utilidad de un consumidor representativo. La estructura tributaria obtenida puede variar entre dos resultados extremos donde uno de los extremo es similar a la regla de Ramsey o de la "elasticidad inversa" y el extremo opuesto es un impuesto uniforme sobre todos los bienes. En este modelo la utilidad del consumidor representativo depende de la cantidad consumida de los bienes ($X_1, X_2, \dots, X_n$) y de la cantidad de trabajo (L)³. Si se supone que la oferta de trabajo (L) es completamente elástica (utilidad marginal de la renta constante) y además que las demandas de los bienes son independientes se llega a una estructura similar a la de la ecuación (6). Por otro lado, cuando este modelo supone que la oferta de trabajo es completamente inelástica, la estructura óptima en el límite es un impuesto uniforme sobre todos los bienes. Esto como consecuencia del hecho de que cuando el trabajo es la única fuente de ingresos un impuesto uniforme sobre todos los bienes es equivalente a un único impuesto sobre el trabajo. También a la prescripción convencional de que un factor cuya oferta sea completamente inelástica debe soportar todo el impuesto.

Luego, volviendo al primer modelo presentado, si el gobierno tiene como uno de sus objetivos la redistribución del ingreso, el valor social de la utilidad marginal del ingreso de cada individuo es diferente y a partir de (4) se obtiene

$$\frac{r_i}{p_i} = \frac{\lambda - d_i}{\lambda \eta_i} \quad (7)$$

donde $d_i = \sum_j \sigma_j \frac{\eta_{ij}}{q_i}$, $j = 1, 2, \dots, n$. Es la característica distributiva del bien i , definida

como la suma ponderada del valor social de la utilidad marginal del ingreso de los j individuos,

³ Un análisis más detallado y completo de este modelo se puede ver en Auerbach y Hines (2001) "Taxation and Economic Efficiency". NBER Working Paper 8181. También, un análisis formal de la discusión entre una estructura de tasas diferentes y una estructura de tasa uniforme puede verse en Atkinson y Stiglitz (1971) "The structure of indirect taxation and economic efficiency". University of Essex, Colchester, England and Yale University, New Haven, U.S.A.

siendo el factor de ponderación la participación de cada individuo (grupo) en el consumo de ese bien.

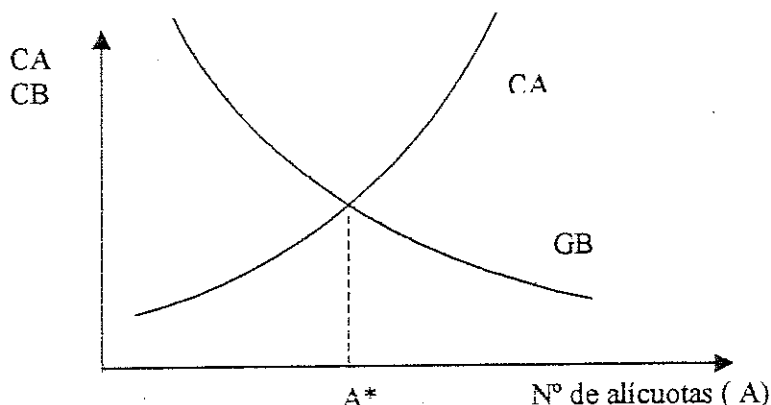
La expresión (7) es la *Regla de Ramsey-Feldstein* donde la elasticidad-precio de la demanda, el multiplicador lagrangiano y la característica distributiva, en forma interdependiente definen el nivel y la estructura de alícuotas óptimas. Un bien será más gravado cuanto mayor sea el nivel de recaudación a alcanzar por el gobierno (λ), cuanto menor sea la elasticidad precio de la demanda (η_i) – menor posibilidad de sustituir la base imponible- y cuanto menor sea su característica distributiva (d_i) – menor importancia del consumo del bien i por los más considerados socialmente –.

Los modelos presentados demuestran que la estructura de la imposición sobre bienes puede variar desde una muy compleja con tasa diferente para cada bien a otra con tasa uniforme para todos los bienes. Lo cual dependerá de los supuestos de interdependencia entre los bienes, de la oferta de trabajo y del objetivo distributivo del gobierno. En el modelo más simple de costos y demanda independientes se visualizan tres determinantes de la estructura de alícuotas de impuestos sobre bienes finales: la restricción presupuestaria del gobierno, las elasticidades precio de la demanda y la característica distributiva de cada bien.

De lo estudiado hasta aquí se desprende que la estructura tributaria resultante puede ser altamente compleja. Sin embargo, en la práctica esta estructura está limitada por los altos costos administrativos. Estos costos son los que usualmente aumentan con el número de elementos en el sistema impositivo, incluyen los costos necesarios para determinar la tasa impositiva óptima para cada bien o individuo, los costos de medir las actividades económicas a gravar, los costos de cumplimiento para el contribuyente y los de la recaudación, además de los costos de evitar el fraude que también aumentarían con el nivel de complejidad.

En el caso de los impuestos a los bienes y servicios, estos costos imponen un límite a la cantidad de alícuotas o de bienes gravados diferencialmente. Entonces se debe buscar un equilibrio entre eficiencia, equidad y costos administrativos, determinando un número óptimo de alícuotas supuestamente menor al sugerido por la teoría normativa. En la figura N° 1 se observa este equilibrio; GB es la Curva de Ganancia Marginal de Bienestar, que representa la disminución de la Carga Excedente cuando aumenta el número de alícuotas; CA, es la curva de los costos marginales de Administración Impositiva que refleja el costo de oportunidad del gobierno por aumentar el tratamiento diferencial entre los bienes, es decir, la cantidad en la que debe disminuir los servicios públicos por aumentar los costos administrativos cuando el sistema impositivo es mas complejo. Donde GB y CA se interceptan se obtiene el número óptimo alícuotas (A^*) para un impuesto sobre los bienes y servicios.

FIGURA 1



Por tanto, el problema que surge cuando se intenta diseñar un sistema impositivo que minimice la carga excedente de los impuestos, que a su vez sea lo más equitativo posible y que recaude lo suficiente, puede resultar difícil de lograr en la práctica. La información necesaria con respecto a las elasticidades de demanda resulta difícil de obtener, y las complejidades de un amplio conjunto de impuestos con tipos impositivos diferentes, establecidos sobre una amplia gama de bienes y servicios sería prácticamente insalvables (Ejemplo, impuestos

selectivos a los bienes). Por lo tanto, no es sorprendente que en la práctica se sigan utilizando argumentos a favor de un impuesto a los bienes y servicios del tipo uniforme, aunque desde un enfoque de imposición óptima se requiera una imposición diferenciada sobre estos.

1.2. Economía Política, un análisis de costo-beneficios políticos y costos administrativos.

La Teoría de Public Choice, a diferencia de la teoría de la imposición óptima que supone que el gobierno elige e implementa la política tributaria de acuerdo a criterios de bienestar general tales como eficiencia y equidad, considera que el gobierno persigue intereses particulares del mismo modo que lo hace el sector privado.

El modelo presentado en esta sección se basa en Hettich y Winner (1984), tomado de Porto (1996). Supone que el gobierno tiene como objetivo minimizar el costo político en término de votos perdidos asociado con una recaudación de tamaño S . La función de costo político (K) es

$$K = K(r_1, r_2, \dots, r_n; X) \quad (8)$$

donde r_i es la alícuota sobre el bien i y X un vector de variables exógenas que determina el costo político de cada impuesto, tales como la base tributaria potencial, los costos de organizar oposición a la tributación, o la posibilidad de trasladar la carga de impuesto a otra jurisdicción. Para simplificar se supone que K es aditivamente separable; o sea los costos políticos de los impuestos son independientes unos de otros. El gobierno maximiza

$$L = -K + \lambda \left[\sum_i r_i Q_i - S \right] \quad (9)$$

resultando la siguiente condición de primer orden

$$\frac{\partial L}{\partial r_i} = -K'_i + \left[Q_i + r_i \frac{\partial Q_i}{\partial p_i} \right] = 0 \quad (10)$$

La diferencia porcentual entre precio y costo marginal para el bien i es

$$\frac{r_i}{p_i} = \frac{\lambda - k'_i}{\lambda \eta_i}, \quad (11)$$

con $k'_i = \frac{K'_i}{Q_i}$, donde $i = 1, 2, \dots, m$ bienes.

Como en el modelo de imposición óptima, resulta una compleja estructura de alícuotas. La alícuota impositiva de un bien será mayor, cuanto menor es el costo marginal político, menor la elasticidad precio de la demanda del bien y mayor la restricción presupuestaria del gobierno.

En un modelo más completo, Hettich y Winer (1988) suponen que el gobierno maximiza el Apoyo Político Esperado eligiendo simultáneamente el nivel de gasto público y la estructura tributaria. En este modelo el apoyo político que cada individuo otorga al gobierno depende de la pérdida de ingresos que le provoca la tributación y de los beneficios que obtiene de los bienes públicos. A su vez, depende de cómo el beneficio neto de la política fiscal que obtiene el individuo es convertido en probabilidad de votar por el gobierno. Y en una visión más amplia, el apoyo efectivo al gobierno no solo depende de la probabilidad de que un individuo vote favorablemente en las próximas elecciones, sino también de la influencia política relativa del individuo. Como resultado, el gobierno maximiza la suma ponderada de los votos esperados, donde el ponderador depende de la características del votante tal como la pertenencia a determinado grupo de interés o atributos individuales.

La estructura tributaria políticamente óptima en este modelo requiere una elección de tasas tal que se igualen el costo político marginal por dólar recaudado entre todos los individuos y que a su vez el beneficio marginal de un dólar adicional en gasto público sea igual al costo marginal político por dólar adicional de recaudación común a todos los individuos. La estructura tributaria resultante es de una altísima complejidad donde existe un tratamiento

individual para cada individuo, por lo cual también debe enfrentar el límite de los costos administrativos.

Esta compleja estructura tributaria debe encontrar un equilibrio entre los costos administrativos (CA) y la ganancia política marginal (GB). Esta última representa la disminución en la oposición política cuando aumenta la cantidad de alícuotas o tratamientos diferenciales. Este equilibrio es similar al representado en la FIGURA 1 para determinar la cantidad óptima de alícuotas. Por tanto, la consideración de los costos administrativos implica una desviación del tratamiento individual para cada actividad o cada contribuyente que lleva a una pérdida de apoyo político. Pero el gobierno decide aceptar tales pérdidas dado que al reducir el conjunto de los costos administrativos está liberando recursos que podrá utilizar en la provisión de más bienes públicos, con lo cual aumenta el apoyo popular.

Según Hettich y Winer el modelo anterior es muy importante para entender la evolución de los sistemas impositivos. En un análisis de tiempo, cambios en actividades económicas y en las condiciones en las cuales ellas son llevadas a cabo, junto con los costos administrativos, serán de crucial importancia para generar las condiciones que determinan cómo el gobierno clasifica los contribuyentes para crear bases tributarias, estructuras de tasas y tratamientos especiales. La evolución de la estructura tributaria resulta por lo tanto de una interacción entre los cambios en la forma en la cual las personas trabajan, transan y consumen, por un lado, y de los costos administrativos de la recaudación por el otro. A lo cual se agrega la influencia de los grupos de interés que determinan cómo el beneficio neto de la política fiscal es trasladado en acción política.

Esta solución nos indica que la evolución de la estructura tributaria está estrechamente relacionada a los cambios económicos y políticos. Minimizar la oposición a la política tributaria requiere ajustar la estructura impositiva cuando la naturaleza de las actividades económicas realizadas por los contribuyentes cambia y cuando la naturaleza del comportamiento político es alterada.

A su vez, estos autores explican por qué la simplicidad impositiva es abandonada a pesar de ser ampliamente aceptada por especialistas, aun con los altos costos de administración y de cumplimiento del contribuyente que implica su abandono. Así, además del tratamiento diferencial para ciertos bienes y servicios, también explican aquellos tratamientos diferenciales otorgados a ciertos sujetos o grupos de contribuyentes. Sucede que omitir las diferencias en el comportamiento político y económico entre los contribuyentes o entre los bienes y servicios aumenta la oposición a la política tributaria y por lo tanto aumenta la posibilidad de una derrota electoral.

CAPITULO 2.

ESTUDIOS SOBRE LA TRUBULENCIA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS.

Un sistema tributario turbulento es un sistema donde existe un alto grado de cambio de un impuesto a otro en la composición de la recaudación, en un periodo de referencia. En este capítulo se profundiza en las explicaciones de la turbulencia en los sistemas tributarios. Con este fin se hace una revisión sintética de los diferentes estudios que se han realizado para medir y explicar esta turbulencia.

En un intento por entender la volatilidad del comportamiento de la estructura tributaria en 20 países de la OECD para 1965-1995, Asworth y Heyndel (2002) utilizan un índice capaz de medir tales cambios en el tiempo (Índice de Turbulencia). Es decir, que miden el grado en que la estructura tributaria del año t difiere de la del año $t-1$. Si hay n impuestos o grupos de impuestos y r_i es el porcentaje de la recaudación total que se obtiene con el impuesto o grupos de impuestos i , el índice de turbulencia de la estructura tributaria en t se define como:

$$TET_t = \sum |r_{it} - r_{it-1}| \quad i = 1, 2, \dots, n$$

$$2 \geq TET \geq 0$$

El índice de turbulencia TET_t será cero si la participación de los impuestos en la recaudación total no cambia de un año a otro y será dos⁴ en el caso extremo de que todos los impuestos cambien y que se inviertan las participaciones positivas y nulas.

El valor promedio del índice para seis grupos de impuestos resultó de 0,034, lo que significa que el 1,7% de la recaudación cambia anualmente de un grupo de impuesto a otro. Pero tomando 19 grupos de impuestos, es decir desagregando más el sistema tributario, el índice pasa a ser de 0,048 o sea que un porcentaje mayor de la recaudación (2,4%) cambia de un grupo de impuestos a otro anualmente.

Con el índice construido estos autores se proponen investigar si la estructura tributaria en estos países responde a la influencia de variables políticas. Tratan de establecer si la turbulencia responde a manipulaciones oportunistas conectadas con el ciclo electoral, donde los políticos pueden establecer objetivos globales de recaudación mientras manipulan oportunamente la estructura tributaria con propósitos electorales. En el trabajo, tal influencia no fue observada.

Utilizando la misma metodología de Asworth y Heyndels, Lucinda y Arvate (2003) observaron la volatilidad de la estructura tributaria de 14 países latinoamericanos utilizando datos desde 1991 a 1999. Presentaron un índice de turbulencia para toda la región y para cada país. Se observó que Argentina sólo es superado por Nicaragua y Guatemala y los únicos países que alcanzan niveles de turbulencia similares a los de la OECD son Brasil y Chile. Estos autores intentan mostrar que la mayor experiencia populista en América Latina ha dado lugar a las manipulaciones políticas de la estructura tributaria como un intento de los partidos oficialistas por asegurarse la reelección, para lo cual prueban si los años electorales han afectado los cambios en la estructura de los países de Latinoamérica. Ellos consideran dos grupos de elementos que afectarían los cambios en la estructura tributaria. Unos son los económicos, como la evolución del producto real de la economía, la evolución del grado de apertura, y la tasa de inflación. Otros son los factores políticos, tales como la manipulación

⁴ Ejemplo para cuatro impuestos o grupo de impuestos:

	T1	T2	T3	T4	Suma
Participación año $t-1$ (r_{it-1})	0,6	0,4	0,0	0,0	1
Participación año t (r_{it})	0,0	0,0	0,4	0,6	1
$ r_{it} - r_{it-1} $	0,6	0,4	0,4	0,6	$2 = TET_t$

electoral usada para asegurarse la permanencia en el poder, la dispersión del poder político y los costos electorales de la aversión a los cambios en las estructuras tributarias.

Utilizando datos de panel se obtiene que el total recaudado como porcentaje del PBI y los cambios en el PBI aumentan la turbulencia de la estructura tributaria; siendo el total recaudado muy significativo. En cambio no pueden concluir que la inflación anual o su variación influya sobre la turbulencia. Encuentran que los elementos políticos son muy importantes, un gobierno con menor grado de fragmentación tiende a generar una menor turbulencia y además se encontró, del mismo modo que en los países de la OECD, que el efecto de los costos electorales de la aversión al cambio es mayor al efecto de la manipulación oportunista.

Porto (2003) calculó el índice de turbulencia de la estructura tributaria Argentina para el periodo 1932-2000 agregando los impuestos en cinco grupos. Encuentra que su valor promedio es de 0,1323, es decir un 6,62% de la recaudación cambia anualmente de un grupo de impuesto a otro, por lo cual este resultado es mayor al valor hallado para los países de la OECD.

Porto (2003) también identifica varios factores que pueden explicar los cambios en la estructura tributaria. Un primer determinante es la elasticidad-ingreso de los distintos impuestos (o grupos de impuestos); la inexistencia de turbulencia ($TET = 0$) sólo se verificaría en los extremos de elasticidad ingreso cero o unitaria para todos ellos. Un segundo determinante es la elasticidad-precio de la recaudación, factor de importancia en la Argentina debido a los procesos inflacionarios y a los intentos de adecuar el sistema tributario vía anticipos, indexaciones, cambios en las bases y alícuotas y otros. La inflación sería neutral con respecto a la composición de la recaudación sólo si la elasticidad-precio de todos los impuestos fuera cero o uno. Un tercer determinante está vinculado con los cambios en la política económica que lleven a modificaciones de la estructura tributaria. Estos cambios pueden originarse en cambios políticos que lleven al gobierno a grupos con distintas ideologías o que respondan a distintos grupos de interés. Por ejemplo, la estructura tributaria será diferente si la política económica se instrumenta con una economía abierta o con una economía cerrada, en la que los impuestos sobre el comercio exterior juegan un rol extrafiscal importante, pero que constituyen simultáneamente una fuente significativa de financiamiento del gobierno. La estructura tributaria será también diferente si existe un tipo de cambio fijo o fluctuante; con tipo de cambio fijo es probable que se intenten disminuir los impuestos que impactan sobre los costos de producción de los bienes a favor de los impuestos sobre los consumos finales. Otras posiciones presionarán en contra de los impuestos sobre los consumos por su real o aparente regresividad. La capacidad administrativa y la actitud de los contribuyentes es otro determinante de la estructura tributaria; en momentos de debilidad administrativa o de rebelión fiscal de los contribuyentes se echará mano en forma intensiva a impuestos más ineludibles del tipo de débitos bancarios, sobre tarifas de servicios públicos, sobre combustibles y otros similares. Los grupos de presión que logren tratamientos especiales inducirán también cambios en la estructura tributaria -vía regímenes de promociones sectoriales y regionales, por ejemplo. Los shocks externos -favorables y desfavorables- también son un factor de cambio en la estructura tributaria. En la Argentina, en varios periodos, los derechos de exportación cumplieron el rol de disociar los precios internos de los internacionales. Otro determinante no menos importante en el caso argentino es el "entusiasmo reformista" con el que se instrumentan cambios poco meditados que luego tienen que ser revertidos. Como puede apreciarse de esta síntesis, aislar los factores causales de la turbulencia tributaria y cuantificar su poder explicativo es una tarea compleja.

Utilizando el Índice de Turbulencia Fiscal, Porto encuentra además que la fuerte turbulencia que registra el sistema impositivo argentino (1932-2002) no ha logrado aumentar la recaudación; la relación entre turbulencia y recaudación es muy débil y de signo negativo. Además el autor sostiene que no se han logrado los otros objetivos que se esgrimen en cada propuesta, como simplificación del sistema tributario, mejora de la competitividad y aliento a la inversión.

En el siguiente capítulo también se estudian factores que determinan la turbulencia tributaria, sin embargo en lugar de analizar todo el sistema tributario se analiza la turbulencia en la estructura de un impuesto en particular.

CAPITULO 3.

EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DEL IVA

Este trabajo se centraliza en el estudio de la evolución de las diferentes alícuotas y tratamientos aplicados sobre la base tributaria del impuesto al valor agregado, particularmente en la alícuota general, alícuotas diferenciales y exenciones. Se estudia la complejidad y turbulencia de la estructura de alícuotas del impuesto y sus consecuencias sobre la recaudación. Con ese fin se analizan las sucesivas reformas introducidas mediante leyes y decretos en la composición de la base tributaria del impuesto desde 1974 hasta 2003.

El impuesto al Valor Agregado es un impuesto que grava en cada etapa el valor agregado obtenido en cada una de ellas (impuesto multifásico no acumulativo). En Argentina se implementa un IVA tipo consumo donde se desgravan totalmente los bienes de inversión y se aplica en base al principio de destino, gravando las importaciones y desgravando las exportaciones. El método utilizado para computar el impuesto en cada etapa es la diferencia entre el débito fiscal (el monto individualizado como IVA en las facturas de Ventas) y el crédito fiscal (el monto individualizado como IVA en las facturas de las compras de insumos, de bienes de capital o la devolución del IVA pagado en las etapas anteriores por las exportaciones).

El Impuesto al Valor Agregado en Argentina fue aprobado en 1974 y posteriormente aplicado en 1975. Sustituyó al impuesto general a las ventas que regía desde 1935. El impuesto a las ventas era un impuesto de etapa única (monofásico) que gravaba al sector de la industria manufacturera y el sector importador. Este impuesto contemplaba la desgravación de los insumos provenientes del sector alcanzado por el impuesto, por lo que no era acumulativo dentro del mismo (Nuñez Miñana, 1994). Pero para el caso de los insumos que no podían ser deducidos, o para el caso de las exportaciones que no se le acreditaban los impuestos pagados en etapas anteriores, se producían efectos acumulativos y desventajas competitivas. Así este impuesto no era neutral desde el punto de vista de los precios relativos.

El IVA surge como la posibilidad de alcanzar otros sectores, tales como el mayorista, el minorista y los servicios, generando una fuerte capacidad recaudatoria y un efecto más neutral sobre los precios relativos. De hecho, si no existieran bienes o servicios no alcanzados por el IVA este impuesto sería totalmente neutral respecto del cambio en los precios relativo de los bienes finales.

Además, como consecuencia de un IVA tipo consumo se estimula la inversión beneficiando a las empresas nuevas o en expansión que tiene grandes créditos fiscales por el IVA incorporado en los bienes de capital comprados. También, el IVA a diferencia del impuesto a las ventas permite realizar reintegros por el impuesto pagados en las etapas anteriores a la exportación favoreciendo la competitividad frente a la producción extranjera.

Sin embargo, los objetivos de rendimiento, neutralidad, eliminación de los efectos de cascada y competitividad, generalmente buscados en la aplicación del IVA, se ven perjudicados por diferentes causas tales como el no cumplimiento de la devolución del impuesto pagado en las etapas anteriores a la exportación, la no devolución de los créditos a la compra de bienes de capital y también por los tratamientos especiales o diversidad de alícuotas que gravan la base imponible. Así, exenciones o reducción de alícuotas aplicadas en las etapas intermedias de la producción provocan efectos acumulativos que se incorporan en los costos de producción. Y a su vez, exenciones y alícuotas diferenciales aplicadas en la etapa de venta a los consumidores finales producen efecto negativo sobre la recaudación del impuesto (Balbi, 1985).

Un estudio del gasto tributario en el año 2002 realizado por el Ministerio de Economía de la Nación encontró que el Impuesto al Valor Agregado soporta el 46% de los Gastos Tributarios, con un monto de 4128 millones de pesos, equivalente a 1,41% del PBI y al 24% de la recaudación proyectada para el tributo, antes de la deducción de los reintegros a la exportación. De ese monto, el 76% es consecuencia de exenciones y alícuotas reducidas establecidas en la ley del tributo y el resto, 980 millones de pesos, se origina en las exenciones otorgadas por los regímenes de promoción económica y por los Planes de Competitividad para el transporte de carga y pasajeros y los editores de diarios y revistas.

Este trabajo se concentra en el estudio de las diferentes alícuotas o tratamientos aplicados a la base imponible del IVA desde su origen en 1974 al 2003, indaga cuáles han sido los objetivos y fundamentos que motivaron las sucesivas reformas de la estructura de alícuotas del impuesto y sus consecuencias para la recaudación.

3.1. Relevamiento normativo y cuantificación

Para el estudio de las normas se hicieron algunas simplificaciones. En primer lugar el análisis cuantitativo de la evolución de la composición de la base imponible del IVA se realizó solo teniendo en cuenta los tratamientos especiales aplicados sobre base objetiva, es decir bienes y servicios y no sobre base subjetiva para ciertos sujetos.

En segundo lugar para cuantificar la base objetiva se tomó la Nomenclatura del Mercosur para los bienes hasta su cuarto dígito y la Clasificación realizada por la Organización Mundial de Comercio, con algunas pequeñas modificaciones para los servicios. En el ANEXO 1 se presenta la clasificación utilizada en 32 sectores de bienes y servicios y la clasificación agregada en 12 sectores a los efectos de simplificar el análisis de los resultados. También se presenta la cantidad de bienes y servicios que cada sector tiene como resultado de la cuantificación realizada, cuya suma de 1335 bienes y servicios es la Base Imponible utilizada para el IVA. En función de la base impositiva de cada uno de los sectores y analizando cada una de las Normas del impuesto desde 1974 hasta el 2003, se fue determinando qué parte de esta base estaba exenta, gravada a una alícuota diferencial o gravada a una alícuota general para cada uno de los años del período.⁵

3.2. Índices de Turbulencia

Es necesario aclarar que, por lo general, cuando la literatura tributaria menciona la base imponible se refiere a los bienes y servicios gravados a una tasa positiva. En este trabajo, a los efectos de simplificar, se consideró una base imponible constante para todo el período, por lo que, cuando un bien o servicio no es gravado a tasa positiva no significa que deja de ser parte de la base, sino que está recibiendo un tratamiento diferente.

A partir del relevamiento normativo realizado y la definición de una base imponible constante de 1335 bienes y servicios se construyen tres índices de Turbulencia:

1. **ITBasedIVA**: Índice de turbulencia en la Base tributaria del IVA. Mide el grado en que la base tributaria del IVA cambia de tratamiento de un año a otro.

$$ITBaseIVA_t : |\Delta PBStg_t| + |\Delta PBStd_t| + |\Delta PBSe_t|, \text{ donde } 0 \leq ITBaseIVAt \leq 2.$$

Es cero si el tratamiento de la base tributaria es el mismo en t y $t-1$, y es dos en el caso extremo en el que los tratamientos con participación positiva cambien a participación cero y viceversa.

Las variables utilizadas para la construcción de este índice son:

- **PbtsTG_t**: Participación de los bienes y servicios gravados a la tasa general en el año t respecto al total de bienes y servicios definidos como base imponible.
- **PbysTD_t**: Participación de los bienes y servicios gravados a tasas diferenciales en el año t respecto al total de bienes y servicios definidos como base imponible.
- **PbysE_t**: Participación de los bienes y servicios exentos en el año t respecto al total de bienes y servicios definidos como base imponible.

⁵ Como los datos están agregados, una misma partida de bienes, por ejemplo la 01.05, puede incluir bienes con diferentes tratamientos. Se considera exenta o gravada a tasa diferencial cuando al menos uno de los productos que la componen lo está. Esto mismo se consideró para servicios, por ejemplo se toma la clasificación de Servicios de construcción de viviendas como exento o gravados a tasa diferencial cuando en realidad las únicas que lo están son las "viviendas económicas". Sin embargo como este criterio fue utilizado a lo largo de todo el período y para todos los sectores, a los efectos de estudiar la evolución de la estructura tributaria no debería alterar demasiado los resultados.

- $\Delta pbysTG_t$: Variación de la participación en el total de bienes y servicios de los bienes y servicios gravados a la tasa general en el período t.
- $\Delta pbysTD_t$: Variación de la participación en el total de bienes y servicios de los bienes y servicios gravados a una tasa diferencial en el período t.
- $\Delta pbysE_t$: Variación de la participación en el total de bienes y servicios de los bienes y servicios exentos en el período t.

2. ITEt : Índice de turbulencia en las exenciones. Indica el grado en que las exenciones del IVA cambian de un sector a otro en un año.

$$ITEt = \sum_i |E_{it} - E_{it-1}|, \text{ donde } 0 \leq ITEt \leq 2.$$

Este índice es igual a cero si la aplicación de exenciones no cambia entre t y t-1, y es dos en el caso extremo que los sectores con participación positiva en las exenciones cambien a participación cero y viceversa.

Las variables utilizadas son:

- E_{it} : Participación en el total de bienes y servicios exentos de los bienes o servicios exentos del sector i en el período t.
- ΔE_{it} : Variación de la participación en el total de bienes y servicios exentos de los bienes o servicios exentos del sector i en el período t.

3. ITTDt: Índice de turbulencia en la base alcanzada por alícuotas diferenciales. Mide grado en que los bienes y servicios gravados a una alícuota diferencial cambian de un sector a otro en un año.

$$ITTDt = \sum_i |A_{it} - A_{it-1}|, \text{ donde } 0 \leq ITTDt \leq 2.$$

Este índice sería cero si la base gravada diferencialmente no cambia entre t y t-1, y es dos en el caso extremo que los sectores con participación positiva en las alícuotas diferenciales cambien a participación cero y viceversa.

Las variables utilizadas son:

- TD_{it} : Participación en el total de bienes y servicios gravados a una alícuota diferencial de los bienes o servicios gravados diferencialmente del sector i en el período t.
- ΔTD_{it} : Variación de la participación en el total de bienes y servicios gravados a una alícuota diferencial de los bienes o servicios gravados diferencialmente del sector i en el período t.

Los índices de turbulencia obtenidos son analizados y comparados en la sección 3.3.2.A.

3.3. Análisis de los resultados

En esta sección se analiza la complejidad de la composición de la base tributaria del IVA, así como la participación de los distintos sectores económicos en los tratamientos diferenciales y en las exenciones. Se estudia la turbulencia o grado de alteración de la composición de la base tributaria, como así también la turbulencia de la participación de los distintos sectores económicos en la base gravada a la alícuota diferencial y en la base exenta o gravada a tasa cero. Por último se analizan los efectos sobre la recaudación del IVA.

3.3.1. Complejidad en la estructura de alícuotas del IVA

En el análisis teórico se identificaron los determinantes positivos de la complejidad de la estructuras de alícuotas de impuestos a los bienes y servicios. La teoría económica normativa postula principalmente a la elasticidad-precio de la demanda (eficiencia) y a la

característica distributiva (equidad) de cada bien o servicio. A su vez, para la teoría de la "Public Choice", el factor determinante es el costo político de gravar cada bien (maximización de votos).

Sin embargo la escasa información que posee el gobierno y los costos de administración, recaudación y cumplimiento del contribuyente hacen que el objetivo de simplificar la estructura tributaria se sobre imponga a los objetivos (eficiencia, equidad y maximización de votos) que favorecen la complejidad.

También la restricción presupuestaria del gobierno es un importante determinante de los niveles y estructura de alícuotas. Por lo cual, una de las características más relevante que se le pide a los impuestos sobre los bienes y servicios es la obtención de un cierto rendimiento en su recaudación.

Entonces, dada la imposibilidad práctica de medir y evaluar objetivos como eficiencia, equidad y apoyo político, se debe procurar obtener estructuras tributarias lo mas simplificadas posibles y que a su vez respondan a los objetivos recaudatorios del gobierno. Esto justifica que en las últimas tres décadas el IVA se haya convertido en el principal impuesto de los países en desarrollo y de segunda importancia, luego de los impuestos sobre las rentas, en la mayoría de los países desarrollados.

La aplicación del IVA por los países de América Latina y el Caribe se da en la década del ochenta y continúa en los '90. Por ejemplo, El Salvador lo introdujo en 1991, Paraguay en 1992 y Venezuela en 1993. Por otra parte en aquellos países, tales como Chile, México, Uruguay, Bolivia y Perú, donde la aplicación del IVA era sobre una base restringida, en los '90 tendieron a ampliar la base incluyendo todas las etapas de producción y comercialización, incorporando gradualmente los servicios y también reduciendo las múltiples exenciones que existían antes (Gonzalez Cano, 1998)

En las siguientes secciones se analizan las reformas introducidas en la composición de la estructura tributaria del IVA argentino, desde su creación al 2003 y cuáles fueron los motivos para que esta estructura se vuelva más o menos compleja en los distintos momentos del tiempo.

3.3.1.A. La participación de las exenciones y de la base diferencial como medida de complejidad.

En Argentina, como en el resto de los países, el IVA surgió con una reducida base imponible, donde diversos bienes y la mayor parte de los servicios no son alcanzados por el impuesto. En base al relevamiento de las normas y a la cuantificación realizada, en el gráfico N°1 y tabla N°1 se observa que en los primeros seis años del impuesto sólo el 23.4% de los servicios y un promedio del 76% de los bienes son alcanzados por la alícuota general. Luego, a partir de sucesivas reformas, se fue ampliando la base gravada a la alícuota general, particularmente en los años 1980 y 1990. En este último se alcanza a gravar al 99% de los bienes y al 69,5% de los servicios. Sin embargo, estos son los máximos valores que se han alcanzado, pues a partir de 1998 se ha retrocedido en el alcance de la alícuota general, lo cual puede observarse tanto en el gráfico como en la tabla. Adicionalmente, en el gráfico N°2, se puede ver que la participación del IVA en la recaudación total nacional presenta un valor mínimo del 10% para el año inicial del impuesto y un valor máximo de 42% alcanzado en el año 1996.

GRAFICO N° 1

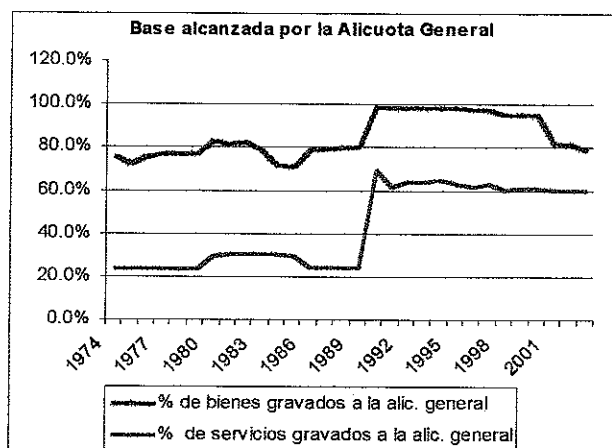


GRAFICO N° 2

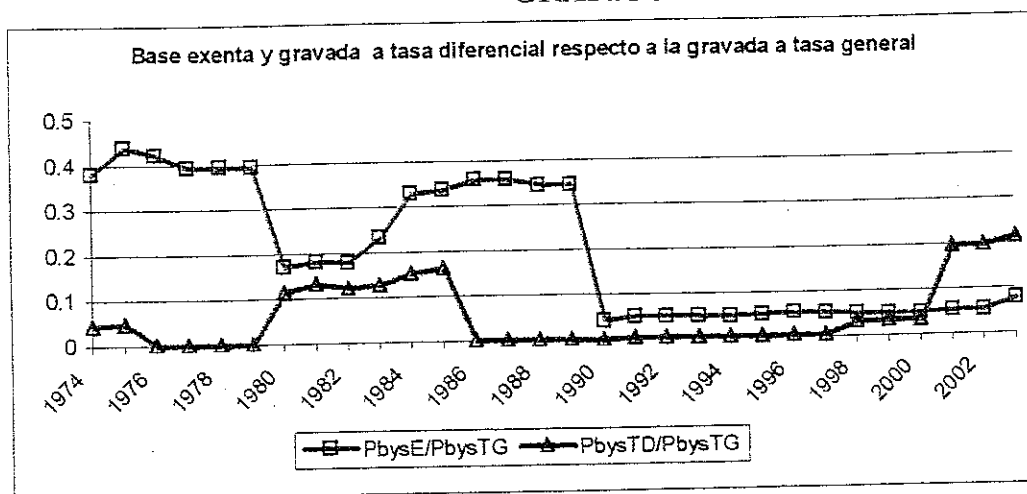


TABLA N°1

Años	Alícuota General %	% de bienes gravados a la alícuota general	% de servicios gravados a la alícuota general	Participación del IVA en la Recaudación Nacional
1974	13	75,71	23,40	10,26
1975	16	72,45	23,40	12,97
1976	16	75,88	23,40	17,93
1977	16	77,47	23,40	19,24
1978	16	77,39	23,40	19,09
1979	16	77,47	23,40	21,21
1980	20	83,42	29,79	23,26
1981	20	81,49	30,50	29,62
1982	20	82,33	30,50	25,91
1983	18	78,64	30,50	22,48
1984	18	71,86	30,50	19,02
1985	18	71,11	29,79	17,53
1986	18	79,40	24,11	20,16
1987	18	79,40	24,11	21,25
1988	15	80,23	24,11	17,41
1989	15	80,23	24,11	13,97
1990	13 - 15,60	99,08	69,50	21,68
1991	16	98,66	61,70	26,76
1992	18	98,32	64,54	39,37
1993	18	98,32	64,54	41,59
1994	18	98,32	65,25	37,79
1995	21	98,32	63,12	40,18
1996	21	98,07	61,70	42,81
1997	21	97,82	63,12	41,43
1998	21	95,73	60,28	41,12
1999	21	95,64	60,99	38,73
2000	21	95,64	60,99	38,23
2001	21	81,99	60,28	33,3
2002	21-19	81,90	60,28	29,4
2003	21	79,15	60,28	28,4

Como contraparte al alcance de la base gravada a la tasa general, puede observarse la evolución de la participación de los tratamientos especiales. En el gráfico N°3 se muestran las series de la participación de las exenciones y de la base diferencial respecto de la base gravada a tasa general. Con la suma de estas variables, podemos aproximar una medida de la complejidad o simplicidad del IVA en cuanto a la composición de alícuotas.

GRÁFICO N°3



Como se observa en el gráfico N°2, tanto la reforma de 1980 como la de 1990, llevadas a cabo en un contexto de reforma tributaria global, tienen un importante efecto positivo sobre la recaudación del impuesto. Sin embargo, en el gráfico N° 3, se observa que ambas reformas presentan características diferentes. En 1980, básicamente se remplazaron exenciones por alícuotas diferenciales, mientras que 1990 se eliminaron prácticamente ambos tratamientos.

El periodo 1976-1980 se caracterizó por la erosión de los impuestos directos mediante diversas exenciones otorgadas al pago de impuestos a los ingresos personales, además de las exenciones a las rentas provenientes de colocaciones financieras y de dividendos en acciones. Sin embargo, la pérdida de recaudación es compensada por el aumento de la importancia de los impuestos indirectos, entre ellos la creación del IVA en 1975 y finalmente en 1980, con la extensión de este impuesto a los bienes de consumo popular (alimentos y medicinas) mediante la aplicación de un alícuota reducida del 10. En ese momento los fundamentos planteados por la reforma del sistema tributario⁶ eran simplificar el sistema tributario mediante la eliminación de impuestos y cargas sociales, compensar recaudación mediante el aumento de la alícuota general del IVA al 20% y reformar la estructura tributaria del IVA con el fin de mejorar el control de la evasión.

Sin embargo, como se observa en el gráfico N°3, en Diciembre de 1983 entre las primeras medidas del gobierno democrático de Raúl Alfonsín se anuló la eliminación de las exenciones establecidas en 1980. Las mismas pasan de ser una razón menor al 20% a ser aproximadamente una razón del 35% de la de la base gravada a tasa general.

Desde el 90 al 98 pierden participación ambos tratamientos, donde quedan exentos solo algunos bienes de primera necesidad, como leche, pan, medicamentos; libros e impresos, algunos servicios públicos residenciales, todos los medios de transporte de pasajero y carga, algunos servicios financieros, salud, educación, la publicidad y servicios de imprentas. Solo quedan gravados a una tasa diferencial mayor a la general los servicios públicos no residenciales. En este periodo los principales fundamentos expuestos en las reformas fueron adecuarse a las circunstancias coyunturales, cumplir los objetivos de la Ley 23871 (no expuestos en ella), evitar tratamientos diferenciales, no interferir en la neutralidad del impuesto, evitar distorsiones y crear empleo. La evidencia muestra que en este periodo prevalece con gran fuerza el objetivo de simplificar la estructura del impuesto ampliando la base alcanzada por la alícuota general, simultáneamente con el aumento de su importancia en la recaudación nacional (gráfico N°2). Esto último se da en el contexto de una reforma impositiva global que intenta recuperar la deteriorada capacidad de recaudación, concentrando esta última en unos pocos y elevados impuestos; eliminando los regímenes especiales de promoción industrial y regional; aplicando una más severa Ley Penal Tributaria y fortaleciendo la agencia de recaudación.

⁶ En el anexo n° 2 se transcriben, en forma sintética, los fundamentos de las reformas que han sido expuestos en la Normas de referencia. Si los fundamentos no están expresados aquí o en el anexo se debe a que no existen en la Ley o Decreto.

Sin embargo, a partir de 1998 se hace evidente el retroceso en los objetivos de simplificación y rendimiento del IVA, dado que comienza a ganar participación la base diferencial, principalmente con bienes del sector primario agrícola-ganadero y bienes de capital. El fundamento expresado fue adoptar en forma oportuna las necesidades y conveniencia que plantea la técnica de aplicación del impuesto al Valor Agregado en determinadas actividades del sector agropecuario. En 2003 se observa un leve aumento de las exenciones, dado que se amplió la base exentas de los medicamentos e insumos de la salud.

Hasta aquí se podría decir que existieron solo dos reformas en las cuales se avanzó hacia la simplificación y ampliación de la base tributaria del IVA, una es en 1980 y otra de mayor importancia en 1990. Ambas reformas se dieron simultáneamente con reformas en el resto del sistema tributario.

3.3.1.B. Participación de los sectores económicos en los tratamientos especiales del IVA.

Una ventaja de los indicadores construidos en este trabajo es que son obtenidos para cada uno de los sectores económicos y permiten evaluar, en el período de referencia, el modo en que los mismos han sido tratados en el IVA, así como inferir el grado de influencia que estos sectores ejercen en el diseño de la estructura tributaria de este impuesto. Como se mencionó antes, los estudios tributarios y la experiencia internacional favorecen la aplicación de un IVA con una amplia base imponible y gravada a una alícuota general. Sin embargo, como se pretende demostrar en este trabajo tal prescripción no solo enfrenta la postura de la teoría económica normativa, que bajo ciertas circunstancias sostiene una compleja estructura de alícuotas sobre bienes y servicios, sino que también enfrenta innumerables factores políticos y coyunturales que influyen en la formación y evolución de la estructura de alícuotas de este impuesto. Como es sugerido por Hettich y Winer, tales factores pueden llevar a la aplicación de excepciones y exclusiones que favorecen la complejidad de los impuestos.

En los gráficos N° 4 se presenta la evolución de la participación de los distintos sectores productivos en las exenciones y en la base gravada a tasa diferencial (líneas continuas), así como su tendencia obtenida a partir de aplicar el filtro Hodrick-Prescott (líneas discontinuas). Estos gráficos muestran el grado de exenciones o alícuotas diferenciales otorgadas a un sector respecto del total de exenciones o alícuotas diferenciales otorgadas en un año determinado.

Como se observa en los distintos gráficos N°4, la tendencia (línea discontinua), en algunos casos, tiene comportamientos tan irregulares que pierde relevancia. Esto se da para la mayoría de los sectores en la participación en las alícuotas diferenciales, donde es muy difícil determinar una tendencia clara hacia una mayor o menor participación en las alícuotas diferenciales en el período de referencia. Sin embargo, en el caso de las exenciones, las tendencias son más regulares y se puede separar aquellos sectores que durante el período bajo análisis han disminuido su participación de aquellos sectores que la han aumentado. Ejemplos de tendencia descendente se presentan en los sectores de bienes primarios, minas y canteras, sector de alimentos, bebidas y tabaco, textil, cueros, construcción, turismo y distribución. Mientras que ejemplos de tendencia ascendente se da en los sectores de la madera, el papel, los servicios financieros y a las empresas; también hasta mediados los '90 los sectores de transporte, comunicaciones, servicios públicos, comunitarios y personales presentaba una clara tendencia ascendente. Es decir que en los '90 algunos sectores pasan a estar menos exentos que en la década anterior, pero sin embargo ganan participación respecto del resto de los sectores. O sea que las exenciones decrecen según lo visto en el gráfico N° 3, pero bajan menos para algunos sectores.

En los dos primeros años del impuesto la alícuota diferencial existente era una alícuota diferencial mayor del 21% (13% era la general) aplicada principalmente a bienes industriales. En el período 76-80 esta alícuota es eliminada con el fundamento de determinar un IVA como mera herramienta de Recaudación, eliminando su carácter selectivo. En los gráficos de la participación en las alícuotas diferenciales tal cambio se observa en los sectores de químicos, plásticos, caucho, metal mecánico, armas, electrodomésticos y materiales de transporte en trasportes y comunicaciones.

En 1980 se implementa una alícuota diferencial menor, que alcanzaba principalmente al sector productor agrícola-ganadero y la industria de alimentos. Desde 1986 hasta 1989 solo queda gravada a esta alícuota menor la construcción de viviendas. Luego en los primeros

años de la década del 90, el sector de servicios públicos también gana participación en la base diferencial, pero en este caso se debe a la imposición de los servicios públicos no residenciales a una tasa diferencial mayor. Desde 1998 al 2000 gana nuevamente participación el sector agrícola-ganadero y desde el 2001 ha ganado participación la industria metal mecánica con los bienes de capital.

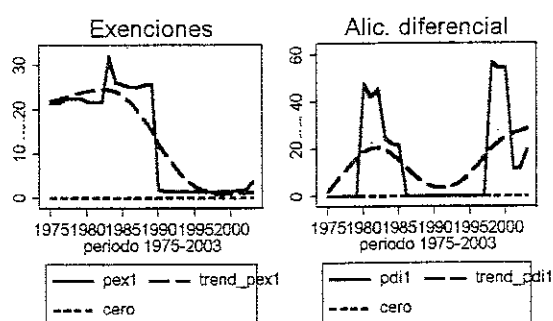
Se debe observar que en la mayor parte de los '90 la estabilidad en el patrón de composición de las exenciones y de la base diferencial coincide con una menor complejidad en la base tributaria del IVA.

Desde el punto de vista de la teoría de Hettich y Winer podemos decir que en los '70 y '80 debe haber existido una mayor influencia de los sectores agrícola-ganadero por su importancia tanto en las exenciones como en la alícuota diferencial menor y del sector alimenticio debido también a su participación en esta última. En los '90 se podría decir que han ganado influencia política principalmente las editoriales, imprentas, transporte, comunicación, servicios públicos, financieros y prestados a las empresas, lo cual coincide con la apertura comercial y el crecimiento económico basado en la modernización de los servicios en general, conjuntamente con la privatización de los servicios públicos.

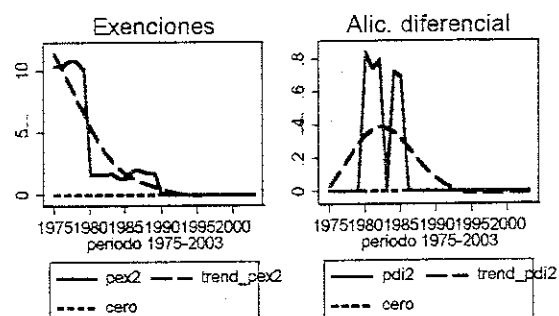
Adicionalmente, la fuerte apreciación del tipo de cambio real en los '90 respecto de las décadas anteriores puede haber disminuido relativamente el poder político de aquellos sectores típicamente exportadores, tales como el sector agrícola-ganadero, reflejándose en la pérdida de participación en exenciones del IVA.

GRAFICOS N°4 PARTICIPACIÓN DE LOS SECTORES ECONÓMICOS EN LAS EXENCIONES Y ALÍCUOTAS DIFERENCIALES*

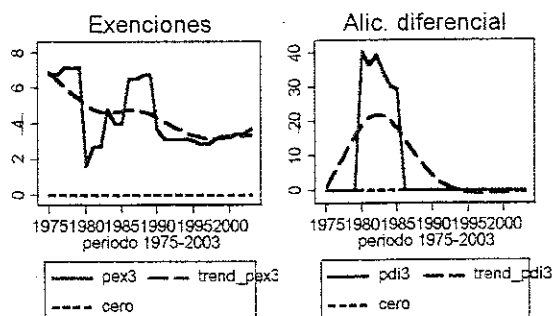
BIENES PRIMARIOS



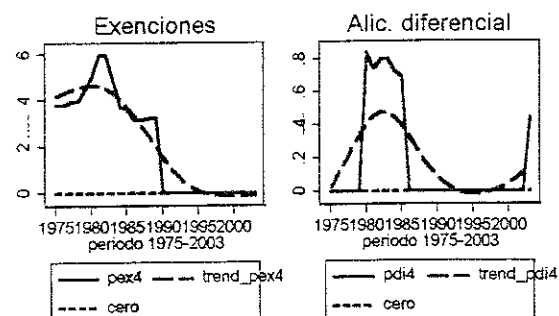
MINAS Y CANTERAS



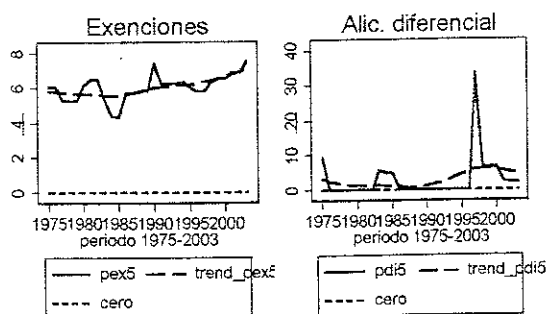
ALIMENTOS, BEBIDAS, ETC.



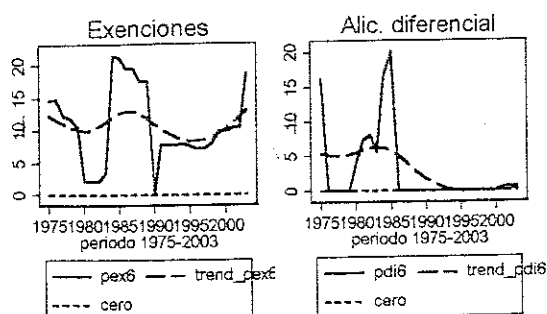
TEXTIL, CUEROS, ETC.



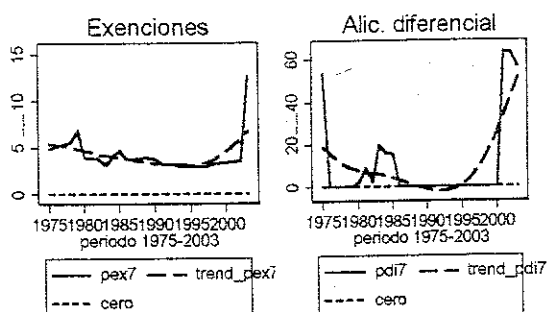
MADERA, PAPEL, ETC.



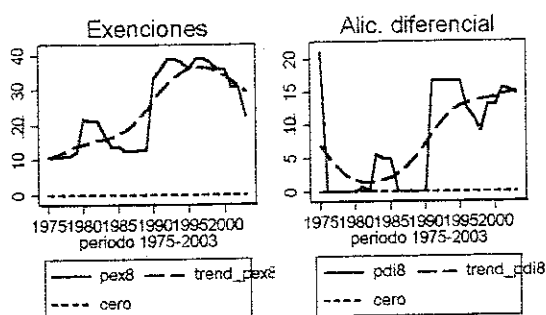
QUIMICOS, PLAST., CAUCHO, ETC.



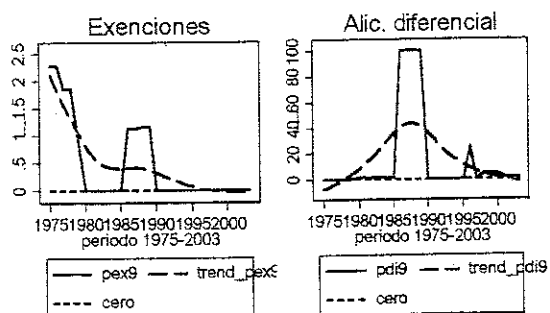
METAL MEC., ARMAS, ELECTROD.



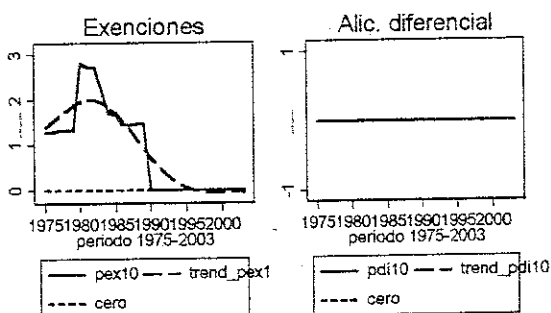
TRANSP. Y COMUNIC.



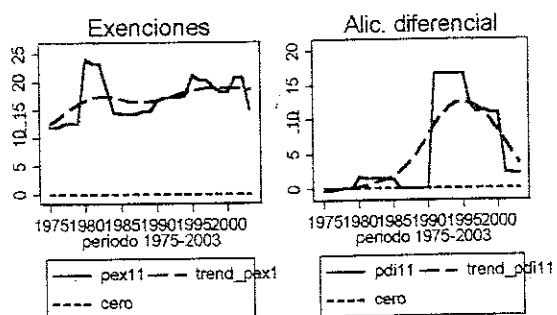
CONSTRUCCIÓN



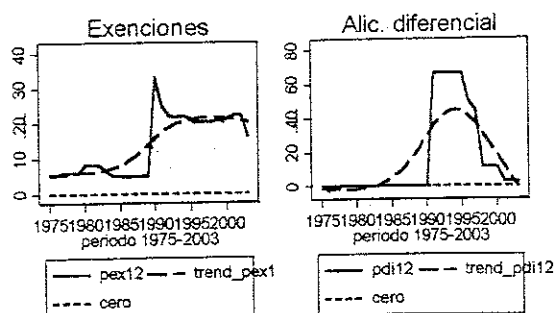
TURISMO Y DISTRIBUCIÓN



SS. FINAN. Y A LAS EMPRESAS



SS. PÚBLIC, COM., SOC. Y PERS.



*La escala temporal del eje de abscisas es 1975, 1980, 1985, 1990, 1995, 2000. Obsérvese que en el eje de ordenadas las escalas son distintas.

Esto último parece confirmarse al estudiar la relación entre los ciclos del tipo de cambio real y los ciclos de las variables que componen la estructura tributaria del IVA. En la tabla N°2 se observa que los ciclos del alcance de la alícuota general, tanto en bienes como en servicios, están negativamente correlacionados con los ciclo del tipo de cambio, aunque solo es significativo en el caso de los bienes. Por el contrario, la participación de las exenciones en la base imponible del IVA parece tener un comportamiento pro-cíclico respecto del tipo de cambio real. Y cuando se analiza la participación en las exenciones de cada uno de los sectores productivos resulta que solo dos tienen una correlación significativa con el tipo de cambio, uno es el sector productor de bienes primarios con gran peso en las exportaciones argentinas (25% de las exportaciones totales y 35% de las industriales), y el otro es el de servicios públicos con nula participación en el comercio exterior. Sin embargo, el comportamiento de las series (líneas continuas) respecto del tipo de cambio (líneas discontinuas) es pro-cíclico para el sector de los bienes primarios y contra-cíclico para el de los servicios públicos (tabla N°2, gráficos N° 5 y N°6).

TABLA N°2

CORRELACIÓN DE CICLOS		
CICLOS	CORRELACION	SIGNIFICATIVIDAD
Tipo de Cambio Real - Proporción de Bienes gravados a la alícuota general	-0,3660	0,0509
Tipo de Cambio Real - Proporción de Servicios gravados a la alícuota general	-0,2125	0,2684
Tipo de Cambio Real - Participación de las exenciones en la base imponible del IVA	0,3276	0,0828
Tipo de Cambio Real - Participación en las exenciones por el sector productor primario	0,5024	0,0055
Tipo de Cambio Real - Participación en las exenciones por el sector de Servicios públicos	-0,3550	0,0588

** tcr: tipo de cambio real = $\frac{\$}{\text{US\$}} \frac{IPC_{EEUU}}{IPC_{ARG}}$, en base a datos de FIEL

GRÁFICO N°5

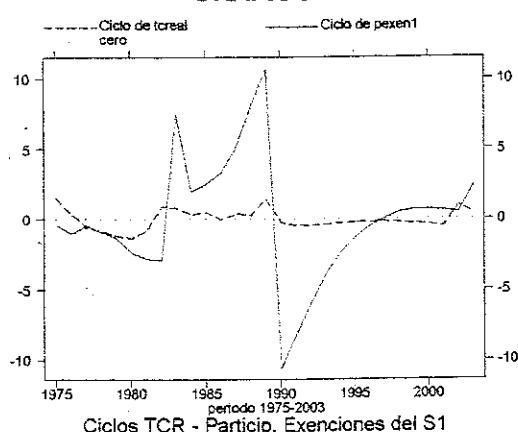
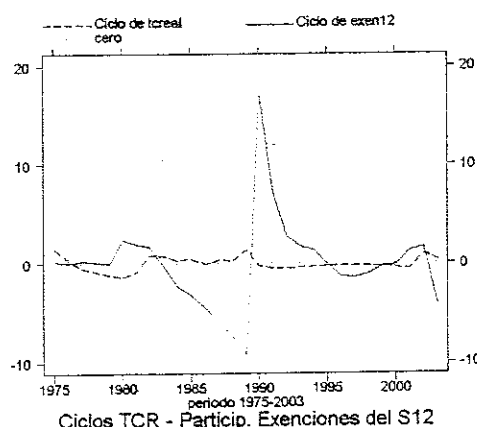


GRÁFICO N°6



Es decir que el aumento o depreciación del peso respecto del dólar en términos reales coincide en el tiempo con la disminución del alcance de la alícuota general a los bienes, pero a su vez con el aumento de la participación de las exenciones y particularmente en las exenciones del sector más exportador de la economía. Esto puede deberse al efecto que el tipo de cambio tiene sobre la recaudación de los impuestos al comercio exterior y por consiguiente, a un aumento en la influencia política que ejerce el sector más exportador a partir del aumento de sus aportes a estos impuestos. Tal influencia hace que obtengan franquicias o reducciones en el pago de otros impuestos, entre ellos el IVA.

Por otro lado, en la tabla N°3 se muestra que el coeficiente de correlación lineal entre la participación del IVA en la recaudación nacional y la participación de los impuestos al comercio

exterior es de -0.785 , por lo que se confirma una relación negativa y muy importante entre la recaudación de ambos impuestos.

Esto parece ir en la dirección inversa a lo comúnmente establecido, dado que se esperaría que cuanto menor es el tipo de cambio mayor sea la participación de las exenciones para contrarrestar la pérdida de competitividad.

TABLA N°3

Coeficiente de Correlación entre la participación del IVA en la Recaudación Nacional y la participación de :	
Impuestos sobre el comercio exterior	-0,785
Seguridad Social	-0,274
Impuestos sobre los ingresos	0,557
Impuestos sobre los patrimonios	-0,552
FUENTE: Elaboración Propia en base a datos de la AFIP (1974-2001)	

A modo de conclusión se puede decir que, si bien algunas reformas tributarias como las de 1980 y 1990 han avanzado hacia los objetivos de la neutralidad, simplicidad y amplitud de la base del impuesto, las suceden, entre las reformas marginales más importantes, las de 1983, 1986, 1991, 1992, 1996, 1998 y 2001 cuyos objetivos parecen ser diferentes de los arriba mencionados. Sin embargo estas últimas, en el modelo de Hettich y Winer, pueden ser justificadas desde la economía política, por los cambios políticos o económicos que hacen que para el gobierno sea políticamente óptimo modificar el diseño tributario. Por ejemplo, en 1983 la vuelta de la democracia y de las exenciones a los alimentos de primera necesidad, en los '90 la apertura y crecimiento basado en la modernización de los servicios se refleja en un aumento relativo en los tratamientos diferenciales otorgados a sectores tales como servicios financieros, a las empresas, servicios públicos, transporte y comunicaciones. También en 1998 y 2001 la necesidad de atraer inversiones lleva a otorgar concesiones a los sectores relacionados con los bienes de capital y los servicios utilizados por las empresas. Otro ejemplo es la estrecha relación entre los movimientos del tipo de cambio real y la participación de el principal sector exportador en las exenciones del IVA.

3.3.2. Turbulencia en la estructura de alícuotas del IVA

En esta sección estudiaremos la turbulencia de la composición de la base tributaria del IVA, en cuanto a la estructura de alícuotas y su alcance. El análisis se realiza sobre la base de las sucesivas reformas introducidas desde el gobierno. Se indaga en los fundamentos, motivaciones e influencia de los sectores productivos en estas reformas.

3.3.2.A. Índices y medidas de turbulencia. Análisis.

En la tabla N°4 se presentan los valores de distintas medidas de turbulencia. La primera de ellas es el índice de turbulencia del sistema tributario obtenido por Porto (2003) y presentado en el capítulo 2 (ITSTributario). Este índice indica el grado en que la recaudación nacional cambia de un impuesto a otro en un año. Las siguientes tres medidas son los índices de turbulencias obtenidos a partir de cuantificar la información de las leyes y decretos que modifican la estructura de alícuotas del IVA. Otra de las variables presentadas en la tabla N°4, **ItivarecTt**, indica el grado de cambio de la participación de la recaudación del IVA en la recaudación bruta nacional. Por último se muestra la suma total anual de Leyes, Decretos y Resoluciones que tratan sobre el IVA.

Para la base tributaria del IVA se obtuvo un Índice de turbulencia (**ITbaseIVA**) promedio de 0.0607, lo cual implica que aproximadamente el 3%⁷ de esta base cambia de un tratamiento a otro anualmente. El máximo valor se da en 1990 y es de 0.4330, o sea que ese año la estructura tributaria del IVA cambió en un 21.5% aproximadamente. Se puede observar que en ese mismo año también alcanza su máximo valor el Índice de turbulencia del Sistema

⁷ Para entender por qué el índice de turbulencia se divide por dos al expresarlo en porcentaje observe la tabla de la nota al pie N° 1, allí el índice es 2 y significa que la estructura tributaria cambia un 100%.

Tributario, 0.395, lo que significa que la composición de la recaudación global cambió, de unos impuestos a otros, en aproximadamente un 20%.

TABLA N° 4

Año	ITSTributario	ITBaseIVAt	ITEt	ITTDt	ITivarecTt	SNORMASt
1975	0,2240	0,0584	0,145	0,0476	0,0271	5
1976	0,2177	0,0644	0,0085	1,0000	0,0495	14
1977	0,2801	0,0285	0,0789	0,0000	0,0131	10
1978	0,1136	0,0015	0,0104	0,0000	0,0015	13
1979	0,0897	0,0015	0,0624	0,0000	0,0213	10
1980	0,0522	0,2981	0,6784	1,0000	0,0205	13
1981	0,2813	0,0330	0,0655	0,2123	0,0636	15
1982	0,0729	0,0150	0	0,1481	0,0371	3
1983	0,1361	0,0659	0,2769	0,5760	0,0343	8
1984	0,1330	0,1213	0,4028	0,2358	0,0346	13
1985	0,1710	0,0150	0,025	0,0694	0,0149	14
1986	0,0934	0,2127	0,1652	1,9722	0,0263	15
1987	0,1273	0,0000	0	0,0000	0,0109	38
1988	0,1306	0,0150	0,0465	0,0000	0,0384	44
1989	0,3067	0,0000	0	0,0000	0,0344	33
1990	0,3951	0,4330	1,3299	1,0000	0,0771	58
1991	0,1449	0,0240	0,3391	1,0000	0,0508	78
1992	0,1872	0,0000	0,125	0,0000	0,126	87
1993	0,0931	0,0000	0	0,0000	0,0223	61
1994	0,1360	0,0015	0,0263	0,0000	0,0381	49
1995	0,0860	0,0045	0,0837	0,0000	0,0239	54
1996	0,0884	0,0075	0,0791	0,5000	0,0262	60
1997	0,0493	0,0015	0	1,0000	0,0138	41
1998	0,0466	0,0524	0,1187	1,8902	0,0031	59
1999	0,0477	0,0030	0,0827	0,0964	0,0239	39
2000	0,0455	0,0000	0	0,0000	0,0049	23
2001	0,1275	0,2502	0,1159	1,6079	0,0493	42
2002	0,2085	0,0015	0	0,0094	0,039	26
2003	0,1348	0,0494	0,4362	0,1597	0,01	30
Suma	3,9962	1,7588	4,702	12,5251	0,936	938
Promedio	0,1378	0,0606	0,1621	0,4319	0,0323	32,34

ITSTributario: Índice de turbulencia del sistema tributario

ITBaseIVAt: Índice de Turbulencia en la Base Tributaria del IVA

ITEt: Índice de Turbulencia en las exenciones del IVA

ITTDt: Índice de turbulencia en la base alcanzada por alícuotas diferenciales

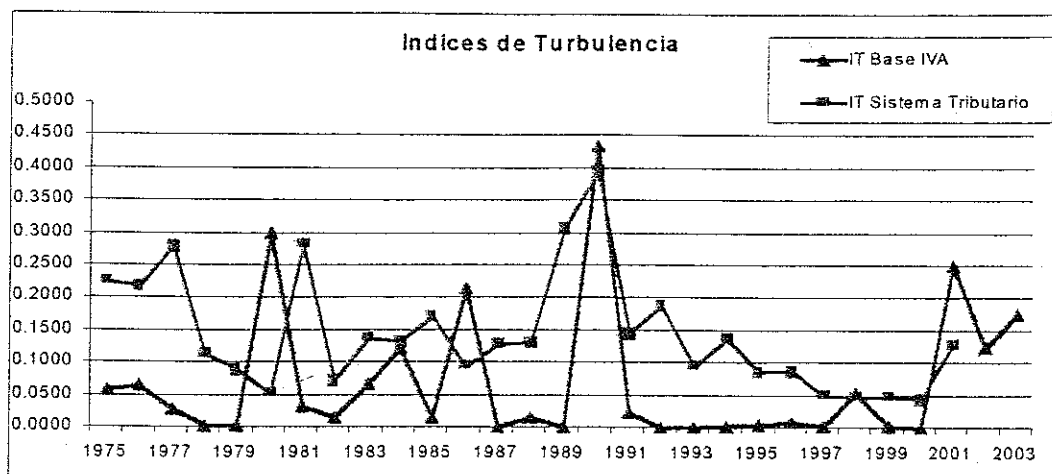
ITivarecTt: Índice de Turbulencia de la participación de la recaudación del IVA en la Recaudación Bruta Nacional.

SNORMASt: Suma de Leyes, Decretos y Resoluciones que tratan sobre el IVA

La comparación entre el índice de Turbulencia de la base del IVA y el Índice de Turbulencia del Sistema Tributario obtenido por Porto (2003) nos da una idea de la medida en que las reformas en el IVA fueron hechas en el contexto de una reforma tributaria global o bien de la influencia de las reformas del IVA en el índice más general. En el gráfico N°7 ambos índices tienen comportamientos muy similares a lo largo del período bajo estudio, con mayores fluctuaciones y niveles en los '80 que en los '90, a excepción del gran salto en 1990. Los dos mayores niveles de turbulencia que presenta el índice de la base del IVA se dan en 1980 y 1990. En 1980 los cambios en las alícuotas o tratamientos de la base tributaria del IVA preceden a los cambios en la composición de la recaudación nacional. En cambio en 1990 los cambios en la recaudación parecen haber comenzado antes de las reformas particulares del IVA. Por lo que las dos reformas más importantes, desde el punto de vista de los cambios en la estructura de alícuotas del IVA, se han dado en el contexto de reformas globales en el sistema

tributario. Hay que destacar que en ambas reformas mencionadas pierden participación las exenciones y se da un paso muy importante hacia la ampliación de la base imponible del impuesto a tasa positiva, aunque la mayor simplificación es alcanzada en 1990 cuando también se elimina gran parte de la base gravada a tasa diferencial.

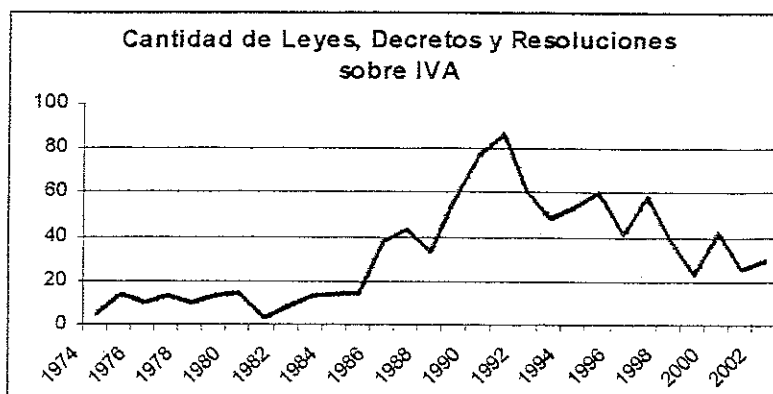
GRÁFICO N°7



En el gráfico también se visualiza alguna relación entre los aumentos de la turbulencia y los cambios de gobiernos, que pueden estar reflejando que los sucesivos gobiernos han perseguido objetivos diferentes en el diseño de la base del IVA o simplemente es producto de algún entusiasmo reformador como lo menciona Porto (2003), en este caso en los primeros años de gobierno.

Otra medida de los cambios normativos y principalmente cambios administrativos del IVA que se considera, es la suma para cada año de leyes, decretos y resoluciones aprobadas que tratan sobre este impuesto. (**SNormas**, tabla N°4). Su evolución se observa en el gráfico N° 8. Existe un promedio de 32 normas por año con un máximo de 87 en 1992 después de la gran reforma tributaria de 1990-1991. La década de 90 se mantiene con una mayor cantidad de normas sancionadas respecto de las décadas anteriores.

GRAFICO N° 8



De acuerdo a los resultados de la sección anterior el periodo 1990-1998 era el más simple desde el punto de vista de los tratamientos en la base imponible y todos los índices de turbulencia observados eran relativamente bajos. Esto parece ser una contradicción con el hecho de que en este mismo periodo se hayan emitido la mayor cantidad de normas sobre el IVA. Hay que tener en cuenta que esta última medida puede estar captando cambios en los mecanismos de pago, en los regímenes de pequeños contribuyentes, en los sistemas de devolución de saldos a favor del contribuyente por exportaciones o inversiones en bienes de capital, en la fiscalización y administración del impuesto, etc., cambios que los índices de

turbulencia contruados no consideran, aunque sí están representados principalmente por la cantidad de resoluciones de la DGI-AFIP.

Con el fin de explicar la turbulencia en la estructura del IVA, se realiza un análisis de regresión utilizando Mínimos Cuadrados Ordinarios, tomando como variables explicativas la tasa de crecimiento del PBI, la variación absoluta del tipo de cambio real, la inflación y una variable binaria (cambiogob) que toma valor = 1 para los años en los que existió un cambio de gobierno y 0 para el resto de los años. Luego se corrieron diferentes regresiones tomando como variables explicadas a la turbulencia en la base tributaria total, en las exenciones o en la alícuota diferencial. En la tabla N° 5 se muestran algunos de los resultados.

Se muestra que los cambios de gobiernos producen un efecto positivo, significativo y rezagado sobre la turbulencia de la estructura de la base tributaria el IVA y la turbulencia de la participación de los sectores en las exenciones. La existencia de un cambio de gobierno aumenta aproximadamente en un 6% la turbulencia en la base del IVA del próximo año y en un 11% la turbulencia en las exenciones, con el resto de las variables explicativas constantes. Por lo que en Argentina los cambios de gobierno parecen tener una influencia muy importante sobre las reformas en las estructuras del IVA.

TABLA N° 5

Var. Explicada	ITBaseIVAt*	ITBaseIVAt	ITEt	ITEt
Var. Explicativa				
Cambiogob _{t-1}	0,124 (0,017)**	0,114 (0,027)	0,228 (0,065)	0,209 (0,090)
Var. Abs. TCR	-0,0003 (0,540)	-0,0003 (0,527)	-0,0017 (0,223)	-0,0016 (0,259)
Crecimiento PBI	-0,005 (0,033)	-0,004 (0,084)	-0,0077 (0,195)	-----
Inflación	-----	0,0000195 (0,404)	0,0001 (0,064)	0,00017 (0,018)
Constante	0,047 (0,050)	0,041 (0,097)	0,098 (0,104)	0,091 (0,132)
Adj R-squared	0,2443	0,2354	0,2567	0,2324

* Los índices de turbulencia están tomados en decimales

* *Los valores entre paréntesis corresponden a los p-values

Por otra parte no se encontró efecto significativo sobre la turbulencia de la base gravada diferencialmente. Y en cuanto a la influencia de las variables económicas, solo parecen ser significativas el crecimiento del PBI para la turbulencia de la estructura total y la inflación para la turbulencia de las exenciones. El crecimiento de PBI tiene un efecto negativo sobre la turbulencia de la base tributaria del IVA, como era de esperar, dado que en los '90, donde mayor crecimiento económico existió, también se encontraron los menores niveles de turbulencia en el IVA. Luego en menor grado, la inflación parece tener una influencia positiva sobre la turbulencia en las exenciones, es decir sobre la turbulencia de la participación de los sectores económicos en estas.

Lo anterior nos indica que los factores políticos, implicados por un cambio de gobierno, parecen tener mayor influencia sobre la turbulencia del IVA o cambios en la composición de su base tributaria que los factores económicos, tales como el crecimiento, el tipo de cambio o la inflación.

3.3.2.B. Turbulencia de la participación de los sectores económicos en los tratamientos especiales del IVA.

Con el fin de estudiar los tratamientos dados a los diferentes sectores económicos en las reformas de la base imponible del IVA se presentan índices de turbulencia, que indican cómo la base exenta (ITEt) o la base gravada a tasa diferencial (ITTDt) cambia de un sector a otro en un año (tabla N° 4). Además, también se obtienen índices de turbulencia promedio para cada uno de los sectores económicos considerados, los cuales indican el grado de cambio promedio de las exenciones y base diferencial de un año a otro en un mismo sector.

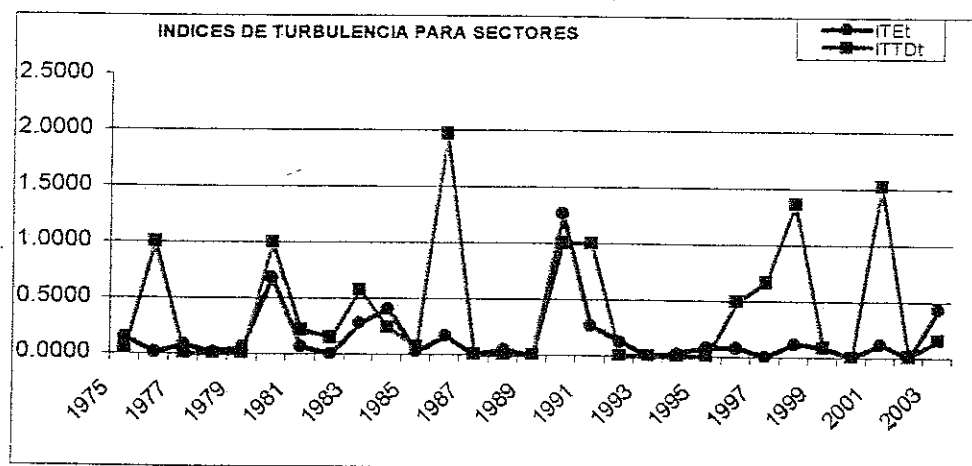
El índice de turbulencia en la Exenciones del IVA tiene un valor promedio de 0.1621, lo que significa que aproximadamente el 8% de las exenciones cambian de un sector a otro anualmente (gráfico N° 9). El máximo valor encontrado es de 1.33 para el año 1990, es decir que en ese mismo año no sólo existió una gran reforma de la composición de la base (21%)

pasando gran parte de las exenciones a ser gravadas a una tasa general, sino que también se registra que el 65% de la base exenta cambió de sector. Luego se puede observar que a lo largo de todo el periodo bajo análisis la evolución del ITBaseIVA y el ITET presentan patrones similares.

El índice de turbulencia en la base alcanzada por las tasas diferenciales tiene un valor promedio de 0.3979, lo que implica que aproximadamente un 20% de esta base cambia de un sector a otro anualmente (gráfico N° 9). El máximo valor es encontrado para 1986 de 1.972⁸. También es muy importante la turbulencia en 1998 por la incorporación de bienes primarios y en 2001 por la incorporación de bienes de Capital.

En general se observa que la turbulencia en la base diferencial es mucho mayor que en la base exenta. Pero hay que destacar que el importante aumento en los últimos años de la turbulencia en la base diferencial coincide con un aumento significativo de su participación.

GRAFICO N° 9



Con el fin de identificar, en la estructura del impuesto, algún tipo de relación entre su grado de complejidad y su grado de turbulencia, se analizan, por un lado, la relación entre los ciclos de la sumatoria de la participación de los tratamientos especiales como aproximación a la complejidad del impuesto y los ciclos de la turbulencia de la base tributaria o medida en la que cambian los tratamientos de la base de un año a otro. Se encontró que estos se mueven en forma contra cíclica, pero para nada significativa (tabla N°6). Con lo cual, esto nos indica que las sucesivas reformas no han logrado reducir la complejidad del impuesto, aunque en algunas de ellas tal objetivo ha sido buscado.

Por otro lado se analiza la relación de los ciclos de la participación (líneas continuas) de las exenciones y de la base diferencial con los ciclos de los índices de turbulencia (líneas discontinuas) de los respectivos tratamientos⁹ (Tabla N°6, Gráfico N° 10 y Gráfico N° 11). Los resultados arrojan que existe una correlación lineal negativa y significativa entre las variables mencionadas para la base exenta. Por el contrario, no se encontró ninguna relación importante para las variables de la base diferencial. En el gráfico N° 10 se observa que la relación negativa entre la participación de las exenciones y su turbulencia se debe a reformas marginales que generan un aumento en su participación entre los periodos 75-80 y 81-90 que luego es revertido por las reformas más profundas de los años 1980 y 1990. Con lo cual se puede decir que la turbulencia en las exenciones presenta un carácter endógeno que es generado por la misma forma en la cual se presentan los ciclos de su participación.

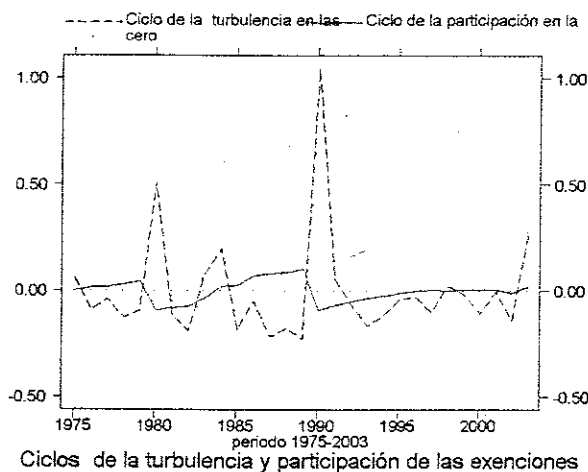
⁸ Sin embargo hay que tomarlo con cuidado porque esto se debe a que en el texto ordenado de ese mismo año, (Ley 23349) no se menciona la alícuota diferencial, salvo para los servicios de construcción de viviendas económicas, y por tanto desaparece toda la base gravada diferencialmente que era de 144 bienes y servicios en 1985, sin ningún tipo de antecedente normativo.

⁹ Para obtener los ciclos de las variables se detrae de las series la tendencia obtenida con el filtro Hodrick-Prescott con $\lambda = 100$.

TABLA N°6
CORRELACIÓN DE CICLOS

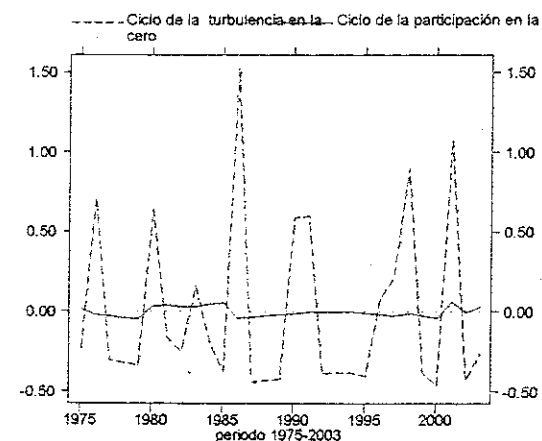
CICLOS	CORRELACION	SIGNIFICATIVIDAD
Turbulencia de la base tributaria – Complejidad (exenciones + alícuotas diferenciales)	-0,2517	0,1878
Turbulencia de las exenciones – Participación de las exenciones.	-0,4905	0,0069
Turbulencia de la base gravada diferencialmente – Participación de la base gravada diferencialmente	0,0833	0,6676

GRAFICO N° 10



Ciclos de la turbulencia y participación de las exenciones

GRAFICO N° 11



Ciclos de la turbulencia y participación base diferencial

El mismo análisis de la relación entre turbulencia y complejidad se puede hacer a nivel de los sectores económicos. En las tablas N° 7 y N° 8 se puede observar, que en general, aquellos sectores que han tenido una mayor participación en las exenciones o en las alícuotas diferenciales también presentan más turbulencia. Son ejemplos de ello los sectores de servicios públicos(12), transporte, comunicaciones(8), productos primarios(1), servicios financieros y prestados a las empresas (11) e industria metalmecánica (7).

Con el fin de relacionar la situación de los sectores económicos en el IVA con el rol que juegan en las variables económicas, en las tablas N°7 y N°8 se observa, que en general, aquellos sectores que tiene una mayor participación en el PBI también son los que mostraron una mayor participación en los tratamientos especiales del IVA y en la mayoría de los casos con aumento de la participación en los '90. Estos sectores son: servicios públicos(12), productos primarios agrícola-ganaderos (1), servicios financieros y prestados a las empresas (11) e industria metalmecánica y otros (7). Para el resto de los sectores no parece existir una fuerte relación entre su importancia en PBI y su importancia en los tratamientos diferenciales o exenciones del IVA.

TABLA N° 7.

Turbulencia de la participación de los Sectores Productivos en el PIBpm.
Promedio 1980-1996

SECTORES	PROMEDIO
1 Sectores productores de bienes	0,50
2 Explotación de minas y canteras	0,13
3 Productos alimenticios, bebidas y tabaco	0,21
4 Textiles e industrias del cuero	0,2
5 Manufacturas de la madera y del papel y otros(artes)	0,25
6 Industria química, del plásticos, caucho	0,17
7 Industria metal mecánica, armas, electrodomésticos y otros	0,51
8 Sector del transporte y comunicación	0,14
9 Construcción	0,61
10 Servicios de turismo y distribución	0,41
11 Servicios financieros y servicios prestados a las empresas	0,49
12 Servicios públicos, comunales, sociales y personales	0,67

Fuente: Elaboración propia en base a datos del CEI

Adicionalmente los sectores mencionados también aparecen en la tabla N°8 por ser sectores en los cuales la participación en el PBIpm presenta mayores cambios (12,9, 7 y 1) y por ser sectores con mayor turbulencia en la participación de las exenciones del IVA (11), en la participación de las alícuotas diferenciales (9 y 7) o en ambas (12 y 1). Un caso que se debe mencionar es el del sector de servicios turísticos y distribución (10), porque si bien es importante en las variables económicas (PBIpm y empleo), no tiene participación alguna en las variables construidas para los tratamientos del IVA.

TABLA N° 8.
Características de los sectores productivos
(en orden decreciente)

Sectores con mayor participación en el PBIpm.	Sectores con mayor turbulencia en la participación del PBIpm	Sectores con mayor participación en la participación de las Alícuotas Diferenciales	Sectores con mayor turbulencia en la participación de las exenciones	Sectores con mayor participación en el empleo total	Sectores que ganan participación en las exenciones en los '90	Sectores que ganan participación en las Alic. Diferencial en los '90
12	12	9	6	12 (mayor en los '90)	12	12
10	9	7	8	10	8	11
11	7	1	12	6 y 7 (menor en los '90)	6 y 7 (en el 2003)	1
7	1	12	11	11 (mayor en los '90)	—	7 (desde 2001)
1	10	5 y 3	1	8 (mayor en los '90)	—	—

Uno de los sectores de mayor importancia por su participación en los tratamientos especiales es el sector de Servicios Públicos, lo cual puede estar reflejando la búsqueda de equidad e igualdad de oportunidades, que hacen que el estado provea una mayor cantidad de bienes y servicios público los cuales a su vez por esta misma razón son favorecidos con exenciones o alícuotas reducidas en el pago del IVA. Una prueba de esto último es la estructura de subsidios cruzados que se intenta adoptar con el IVA a partir de la imposición de una alícuota diferencial superior a los servicios públicos no residenciales. Pero además, este sector es el que tiene mayor participación en el empleo total, lo cual es relevante en el contexto de alto desempleo de la década del '90 y los primeros años de la década del 2000.

Otro sector con gran participación en las exenciones o en las alícuotas diferenciales es el sector de productos primarios agrícola-ganadero, cuyo aumento en la participación en las alícuotas diferenciales, en 1998, fue fundamentado por las necesidades y conveniencia que planteaba la técnica de aplicación del Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, en la tabla N° 2 se mostró que su participación en las exenciones tiene fuerte relación positiva con los movimientos del tipo de cambio real. Como se mencionó antes, los tratamientos especiales otorgados a este sector parecen tener relación con la importancia de sus aportes a los impuestos de comercio exterior.

La importancia en los tratamientos especiales otorgados al sector financiero y de las empresas podría estar explicada por la globalización, liberalización de los mercados de capitales y crecimiento de la importancia de los servicios en general que hacen que el gobierno otorgue ventajas importantes a estos sectores con el fin de atraer inversiones. Sin embargo, a nivel de los sectores, se mostró que la mayor participación también implica mayor turbulencia y por tanto un aumento en la incertidumbre que debe enfrentar la inversión. En los gráficos N° 12 y N° 13 se observa que este sector ha cambiado, de un año a otro, en un promedio del 2% su participación en las exenciones y en un 1% su participación en las alícuotas diferenciales.

En cuanto a la industria metalmeccánica, donde se incluye al sector automotriz con amplias ventajas impositivas en los '90, su grado de participación en los tratamientos especiales del IVA coincide con su importancia y turbulencia en el PBIpm. Sin embargo, su participación en el empleo total fue disminuyendo a lo largo de todo el periodo analizado y a

pesar de esto su importancia en las alícuotas diferenciales y exenciones aumentó fuertemente en los últimos años. La razón implícita, en este caso, parece ser la técnica de aplicación del impuesto en cuanto a la devolución de los créditos por compra de bienes de capital. También en este sector, importante en la inversión nacional, se está generando un alto grado de turbulencia en sus tratamientos impositivos, dado que un 1% de su participación en las exenciones y un 8% de su participación de las alícuotas diferenciales ha cambiado en promedio de un año a otro (gráficos N° 12 y N° 13).

GRAFICO N° 12

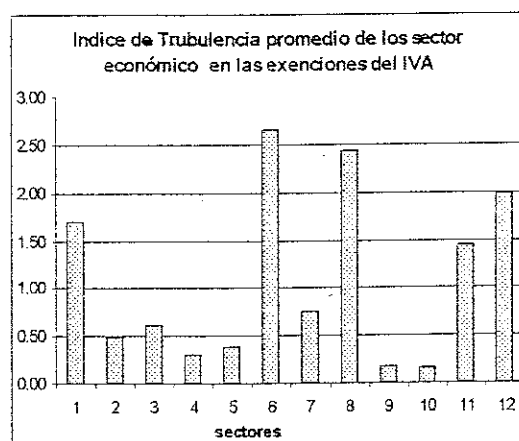
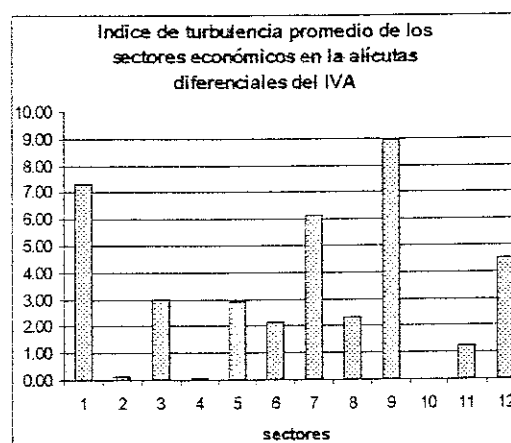


GRAFICO N° 13



Ver referencias en el Gráfico N° 2

Podemos concluir que contrariamente a lo fundamentado por varias de las reformas, estas no han logrado disminuir la complejidad del impuesto. Adicionalmente, la turbulencia en las exenciones respecto de la base diferencial, no solo es menor, sino que además muestra un comportamiento mucho más regular en respuesta a sus propios niveles de participación.

Por el lado de los sectores económicos se observa que en general, desde los '90', se ha revertido la importancia en los tratamientos diferenciales desde los bienes a los servicios. Lo cual parece responder a las políticas y reformas económicas implementada desde entonces. Sin embargo desde 1998 los bienes han ganado participación en las alícuotas diferenciales, cuya justificación viene dada por la técnica de aplicación del impuesto.

3.4. Consecuencias para la recaudación del IVA.

Aquí se presentarán las relaciones encontradas entre la evolución de la estructura tributaria o complejidad del IVA y la evolución de su recaudación. También analizaremos la relación existente entre la recaudación del impuesto y la turbulencia de las variables construidas a partir de las reformas normativas.

En los gráficos N° 1 y N° 2 se visualizaba que el alcance de la base imponible gravada a la tasa general y la participación de la recaudación del IVA presentan una evolución muy similar, de bajos niveles en los '70 y '80, mayor niveles en los '90 y reducción a partir de 1998. También en los gráficos N° 14, N° 15 y la tabla N° 9 se observa una correlación positiva y significativa entre el alcance de la alícuota general a los bienes y servicios y la participación de la recaudación de IVA en la recaudación nacional (línea azul punteada). Esta relación es más fuerte cuando la proporción de bienes o servicios alcanzados por la alícuota general es rezagada un período. La explicación puede ser el tiempo que transcurre entre el momento de la aprobación de un cambio en el impuesto, su implementación y posterior recaudación. De lo cual se puede concluir que la estructura tributaria o alcance de la alícuota general posee una trayectoria pro cíclica y adelantada a la recaudación. Además se encuentra que la relación positiva es superior en el caso de los bienes.

En la Tabla N°1 presentada al principio de este capítulo se observa que la participación del IVA en la recaudación nacional cambia en la misma dirección que lo hace la alícuota general del impuesto en 1975, 1980, 1983, 1988, 1991, 1992 y 1995. En los años en que no existió cambio de alícuota general, la participación de la recaudación del IVA se mueve en el

mismo sentido que la participación de los bienes en la base imponible del IVA gravada a la alícuota general.

TABLA N° 9

CORRELACION DE CICLOS		
CICLOS	CORRELACION	SIGNIFICATIVIDAD
Recaudación IVA(t) - Proporción de Bienes gravados a la alícuota general (t)	0,6343	0,0002
Recaudación IVA(t) - Proporción de Servicios gravados a la alícuota general(t)	0,5131	0,0044
Recaudación IVA(t) - Proporción de Bienes gravados a la alícuota general (t-1)	0,6802	0,0001
Recaudación IVA(t) - Proporción de Servicios gravados a la alícuota general(t-1)	0,6495	0,0002

GRAFICO N° 14

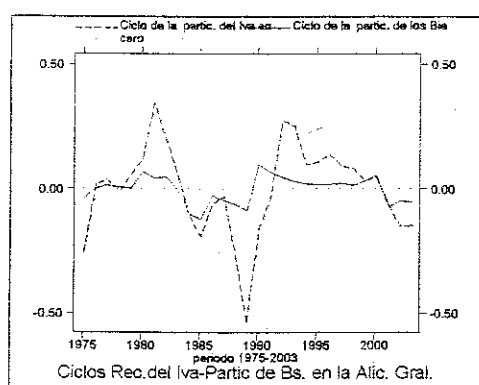
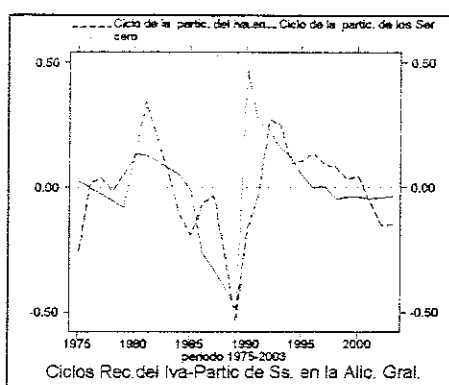


GRAFICO N° 15



Para estudiar las consecuencias que la complejidad del impuesto tiene sobre sus niveles de recaudación se analiza la relación existente entre la recaudación del IVA en pesos constantes de 1999 (Recivareal) y la suma de la participación de los tratamientos especiales, o sea exenciones y alícuotas diferenciales, como una medida de complejidad. También la relación con cada uno de los tratamientos individualmente. En la tabla N° 10 se observa que los ciclos de la complejidad y la participación de cada uno de los tratamientos mencionados están negativamente correlacionados o presentan un comportamiento contracíclico respecto del ciclo de la recaudación real del IVA. No obstante, en el caso de las alícuotas diferenciales tal relación no es significativa.

TABLA N° 10

CORRELACION DE CICLOS		
CICLOS	CORRELACION	SIGNIFICATIVIDAD
Rec. Real IVA – Complejidad (exenciones + Alic. Dif)	-0,3799	0,0421
Rec. Real IVA – particip. de las exenciones	-0,3512	0,0618
Rec. Real IVA – particip. de las alic. diferenciales	-0,0024	0,9900

También se evalúa el grado en el cual cada uno de los tratamientos de la base del IVA pueden explicar las variaciones en la recaudación real del IVA. Se realiza, mediante el método Mínimos Cuadrados Ordinarios, utilizando como variables de control el Tipo de Cambio real y la tasa de crecimiento del PBI. Al correr diferentes regresiones tomando por separado a cada uno de los tratamientos como variables explicativas, dada la perfecta colinealidad entre estos, se obtiene los siguientes efectos parciales: (tabla N° 11):

- La participación de la base gravada a la alícuota general produce un efecto positivo y significativo sobre la recaudación. Un aumento del 1% en la participación de esta alícuota aumenta la recaudación en 399950.3 miles de pesos de 1999. Esta variable rezagada en 1 y 2 periodos también es significativa y con efecto positivo decreciente en el tiempo.
- La complejidad, producto de la sumatoria de la participación de las exenciones y las alícuotas diferenciales, produce un efecto negativo y significativo sobre la recaudación.

- La participación de las exenciones produce un efecto negativo y significativo sobre la recaudación. Un aumento del 1% en las exenciones disminuye la recaudación en 355949.4 miles de pesos de 1999. Esta variable rezagada en 1 y 2 periodos también es significativa y con efecto negativo creciente en el tiempo.

- La participación de la base gravada diferencialmente solo es ligeramente significativa y positiva si es rezagada en un periodo. Un aumento del 1% en la participación de las alícuotas diferenciales aumenta la recaudación del siguiente año en 368920.2 miles de pesos de 1999. Esta variable rezagada dos periodos pierde significatividad.

TABLA N° 11

Var. Explicada	Recaudación IVA (1999=100, miles de pesos)	Recaudación IVA (1999=100, miles de pesos)	Recaudación IVA (1999=100, miles de pesos)	Recaudación IVA (1999=100, miles de pesos)	Recaudación IVA (1999=100, miles de pesos)
Var. Explicativas					
Participación base alícuota general (%)	399950,3 (0,000)*			—	—
Complejidad		-332512,9 (0,000)			
Participación exenciones (%)	—		-355949,4 (0,000)	—	—
Participación base alícuotas diferenciales(%)	—		—	193803,6 (0,209)	—
Participación base alícuotas diferenciales en t-1 (%)	—		—	—	368920,2 (0,075)
Tipo de Cambio Real (\$/U\$S)	-1272857 (0,082)	-1934402 (0,037)	-2204483 (0,004)	-4655242 (0,000)	-5638224 (0,000)
Tasa de crecimiento PBI (%)	59322,32 (0,344)	182236,6 (0,023)	185062,1 (0,009)	168557,3 (0,092)	181138,6 (0,070)
Constante	-1,75e+07 (0,006)	2,24e+07 (0,000)	2,18e+07 (0,000)	2,03e+07 (0,000)	2,14e+07 (0,000)
R-squared	0,8235	0,8887	0,7873	0,4814	0,5291

*Los valores entre paréntesis corresponden a los p-values.

Los resultados para la alícuota general, la complejidad y las exenciones son los esperados, pero no es así en el caso de las alícuotas diferenciales. Sin embargo, si observamos el gráfico N°3 podemos ver que en general las exenciones y las alícuotas diferenciales se han movido inversamente, lo cual significa que el efecto positivo de estas últimas se debe a que comúnmente se ha pasado de alícuota cero (exenciones) a alícuotas positivas y adicionalmente a que las alícuotas diferenciales pueden ser inferiores o superiores a la alícuota general.

Se puede concluir que la participación de la base exenta es más importante que la participación de la base diferencial para influir sobre la recaudación del IVA. Esto implicaría que aumentos en la base gravada diferencialmente, si bien complica la estructura tributaria del impuesto, no significan pérdida de recaudación. Por ejemplo un importante aumento en la participación de la base diferencial se viene observando desde 1998. Sin embargo, en este último caso la base diferencial desplazó a la base gravada a la alícuota general, a la cual estaban gravado anteriormente los bienes afectados por la reforma y por lo cual el resultado sobre la recaudación podría dejar de ser positivo.

En segundo lugar, nos interesa analizar como influyen sobre la recaudación los distintos índices de turbulencia contruidos a partir del relevamiento normativo. Los resultados de las regresiones realizadas (tabla N° 12) indican que los índices de turbulencia en la base tributaria o en la base diferencial no son significativos para explicar la variación en la recaudación del IVA, aunque se puede mencionar que arrojaron un coeficiente negativo. Es decir que los cambios normativos sobre la composición de la base tributaria no han logrado aumentar la recaudación, y sí posiblemente hayan significado importantes costos administrativos y costos de cumplimiento para el contribuyente. Sin embargo lo que sí resulta significativo y negativo para explicar la recaudación del IVA es el índice de turbulencia de las

exenciones. Además tiene un efecto significativo y positivo la cantidad de leyes, decretos y resoluciones sobre IVA aprobadas en un año (Snormas). La significatividad conjunta de las variables explicativas no es insignificante ya que aproximadamente explican un 62% de las variaciones de la participación del IVA en la recaudación nacional.

GRAFICO N° 16

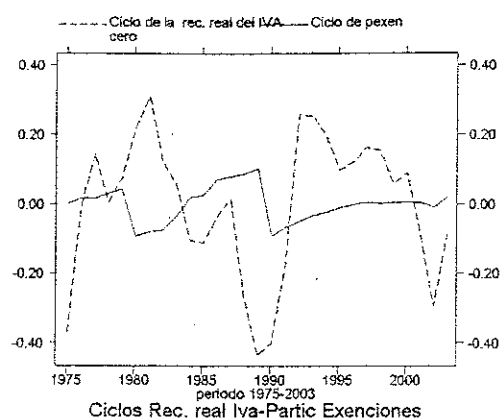


GRAFICO N° 17

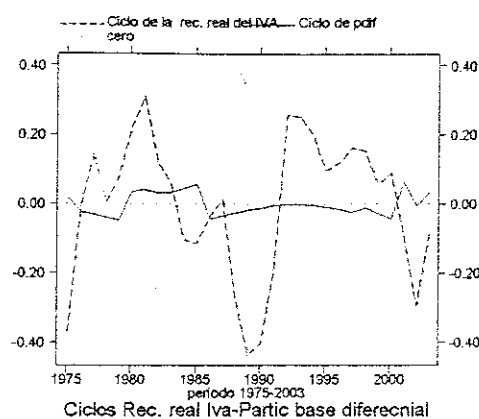


TABLA N° 12

Var. Explicada	Participación. del IVA en la recaudación. Nacional (%)	Participación. del IVA en la recaudación. nacional (%)	Participación. del IVA en la recaudación. nacional (%)
Var. Explicativa			
Tipo de Cambio Real (\$/US\$)	-5.64 (0.001)*	-5.62 (0.000)	-5.71 (0.001)
Cantidad de Normas (Snormas)	0.13 (0.038)	0.15 (0.016)	0.14 (0.035)
itbaseiva	-17.37 (0.126)	—	—
itexeniva	—	-9.53 (0.035)	—
italicdif	—	—	-1.73 (0.444)
Constante	34.67 (0.000)	34.38 (0.000)	34.05 (0.000)
R-squared	0.6013	0.6595	0.6289

*Los valores entre paréntesis corresponden a los p-values

Tanto el tipo de cambio real como la constante tienen resultados muy similares en los tres modelos. Los aumentos en el primero estarían afectando negativamente la recaudación del IVA, lo cual estaría apoyado por la relación inversa entre el IVA y los impuestos al comercio exterior y por el aumento de las exenciones en el IVA cuando el tipo de cambio aumenta. La significatividad de la constante nos está indicando que aproximadamente el 34% de la participación del IVA en la recaudación nacional es independiente de la evolución temporal. Es decir que una importante fracción de la recaudación no ha dependido de las reformas legislativas, factores políticos o económicos que cambian en el tiempo.

Por lo tanto, se podría concluir, que de los componentes de la base del IVA, solo producen efecto negativo sobre su recaudación los cambios de los sectores en la participación de las exenciones de un año a otro. También la afectan positivamente la cantidad de normas promulgadas, principalmente compuesta por resoluciones de la DGI-AFIP referidas a mecanismos de pago, tratamiento de pequeños contribuyentes, fiscalización etc.

CAPITULO 4.

CONCLUSIONES

La teoría económica normativa, en el modelo más simple con demandas y costos independientes, da como resultado una estructura de alícuotas muy compleja. Esta estructura depende de la intensidad de la restricción financiera del gobierno, de las elasticidades precio de la demanda y de la característica distributiva de cada bien.

En forma similar, en la teoría positiva, la estructura de alícuotas en función de la maximización de votos esperados resulta también muy compleja, donde las alícuotas pueden diferir por persona o grupos.

Sin embargo a los efectos de implementar los impuestos, la estructura de alícuotas depende también de los costos administrativos para el estado, los costos de cumplimiento para el contribuyente y la escasa información que posee el gobierno. Por esta razón la estructura resultante es, en general, más simple que la postulada teóricamente.

De esta manera, en la aplicación de los impuestos, existe consenso acerca de que la mejor estructura para la implementación del IVA debe ser una amplia base de bienes y servicios gravada a la tasa general del impuesto, y que a su vez se alcance el rendimiento esperado.

En este trabajo se analizó la evolución de la estructura de alícuotas del IVA desde su creación en 1975 al 2003 y se cotejó en qué medida se cumplen los objetivos planteados. En base a ello se obtuvieron los siguientes resultados:

- En los primeros años de vigencia, el IVA tenía una reducida base imponible y resultaba un impuesto de muy bajo rendimiento respecto de su potencial. Sin embargo, actualmente, tanto la proporción de base imponible alcanzada por la alícuota general, como la participación de recaudación del IVA en la recaudación nacional están por de bajo de sus máximos valores alcanzados.
- Muy pocas reformas del impuesto han tenido como objetivos comunes lograr una mayor simplificación y amplitud de la base tributaria. Entre estas reformas, la de 1980 y la de 1990 se llevaron a cabo simultáneamente con reformas en el resto del sistema tributario. Si bien estas reformas han tenido un gran impacto en la estructura del impuesto, luego a lo largo del periodo analizado, se observaron reformas marginales que retrocedían en el alcance de tales objetivos y por esto no se logra disminuir la complejidad del impuesto.
- Aunque las exenciones siempre han tenido una mayor participación en la base tributaria del IVA respecto de las alícuotas diferenciales, en los últimos tres años, han alcanzado una mayor participación estas últimas a partir de reformas con criterios no muy claros.
- Respecto a la participación de los sectores productivos en las exenciones y alícuotas diferenciales, se observa que en general, en los '70 y '80, los sectores más importantes han sido los sectores agrícola-ganadero y la industria de los alimentos. En cambio en los '90 ganan participación los servicios en general. Se debe destacar que en esta última década las alícuotas diferenciales son prácticamente eliminadas y las exenciones disminuyen en todos los sectores. Sin embargo, la exenciones disminuyen menos para algunos sectores tales como editoriales, transporte, comunicación, servicios públicos, servicios financieros y prestados a las empresas, por lo cual estos sectores ganan participación en la base exenta.
- Se encontró una relación importante entre la participación del sector agrícola ganadero en las exenciones del IVA y el tipo de cambio real. El análisis realizado muestra que la participación del sector en las exenciones aumenta cuando el tipo de cambio se deprecia, por lo cual existe entre ambos una relación positiva.
- Desde el 2001 se han otorgado importantes exenciones y reducción de alícuotas al sector metalmeccánico, con la justificación de la técnica de aplicación del impuesto. Sin embargo no se ha tenido en cuenta el alto grado de turbulencia generado en los tratamientos de un sector cuya participación en las inversiones es muy relevante.
- A los efectos de explicar la turbulencia varios factores fueron identificados, pero todavía queda muchos interrogantes y en este trabajo se intentó explicar la turbulencia en la composición de la base tributaria de un impuesto en particular. Los niveles de turbulencia encontrados no parecen ser despreciables:

- Un 3% de la base tributaria del IVA cambia anualmente de un tratamiento a otro.

- Se demostró que los factores políticos, implicados por un cambio de gobierno, parecen tener mayor influencia sobre la turbulencia del IVA o cambios en la composición de su base tributaria, que los factores económicos como el crecimiento, el tipo de cambio o la inflación.
- El 8% de la base exenta cambia de un sector económico a otro anualmente.
- El 21% de la base diferencial cambia de un sector económico a otro anualmente.
- La turbulencia en las exenciones respecto de la base diferencial, no solo es menor, sino que además muestra un comportamiento mucho más regular en respuesta a sus niveles de participación.
- Hay que destacar que el importante aumento de la turbulencia de la base diferencial de los últimos años coincide con un aumento significativo de su participación.
- Las políticas y reformas económicas han tenido algún grado de influencia en los cambios de la participación de los distintos sectores económicos en los tratamientos especiales del IVA.

• En cuanto a los efectos sobre la recaudación del IVA se encontró que el alcance de la alícuota general posee una trayectoria pro cíclica y adelantada respecto a ella. Esta relación resulta más importante en el caso de los bienes.

• La Complejidad de la base tributaria del IVA y la participación de las exenciones producen un efecto negativo y significativo sobre la recaudación del impuesto. En cambio, la participación de la base gravada diferencialmente solo es ligeramente significativa y positiva si es rezagada en un periodo. Probablemente este efecto se debe a que generalmente las exenciones han sido sustituidas por alícuotas diferenciales, por lo cual estas últimas no presentan un efecto negativo sobre la recaudación, como era de esperar.

• Respecto a la influencia de la turbulencia de la estructura del impuesto sobre su recaudación, solo se encontró un efecto significativo y negativo de los cambios de los sectores en la participación de las exenciones de un año a otro. También se halló que la cantidad de normas promulgadas, principalmente compuesta por resoluciones de la DGI-AFIP afectan positivamente la recaudación.

• Porto (2003), halló que la turbulencia del sistema tributario argentino no había logrado aumentar la recaudación. En este trabajo, también se encuentra que la turbulencia de la estructura de la base tributaria del Impuesto al Valor Agregado, construida a partir de las reformas normativas, tampoco logró generar más recaudación de este impuesto. Adicionalmente no se logra disminuir su complejidad. Con lo cual, dos de las características más buscadas en el diseño de los impuestos, como son la simplicidad y rendimiento, no han sido alcanzadas a partir de las sucesivas reformas en la estructura de alícuotas del IVA.

De este trabajo se desprende que las reformas tributaria marginales de un impuesto e independientes del resto del sistema tributario, tienen consecuencias adversas sobre los objetivos planteados en las reformas más integrales. Las primeras parecen responder más a circunstancias políticas y económicas, acorde con la teoría de Hettich y Winer, donde tales reformas marginales pueden ser explicadas racionalmente a partir de Gobiernos que buscan maximizar el apoyo político de la sociedad, que a un diseño óptimo que busque eficiencia, neutralidad en los precios relativos o bajar costos administrativos. De aquí que los objetivos de la generalización del IVA a todos los bienes y servicios y su simplificación encuentren importante obstáculos en los países latinoamericanos, donde es el principal impuesto desde el punto de vista recaudatorio.

Lo cual implica ser muy prudente a la hora de emprender reformas muy profundas, tal como la de 1990 para el IVA argentino. La experiencia y las teorías analizadas en este trabajo indican que no son reformas sostenibles en el tiempo. La experiencia internacional, incluso en los países desarrollados como los de la Unión Europea, demuestra también una gran dificultad para cumplir con los requerimientos de generalización del IVA y disminución de la dispersión de alícuotas. Sin embargo, la menor turbulencia tributaria que estos países presentan puede ser producto de una aplicación gradual y sostenibles de las reformas y no producto de "entusiasmos reformistas"¹⁰ en los primeros años de ejercer en el gobierno, tal como se encontró en este trabajo para el caso particular de las reformas en el IVA.

¹⁰ Porto, A. (2003): "Turbulencia en la estructura tributaria Argentina 1932-2000". UNLP.

BIBLIOGRAFIA

- Anales de la Legislatura Nacional, (1974 a 2003).
- Ashworth, J. y Heyndels, B. (2002): Tax structure turbulence in OECD countries. *Public Choice* 111: 347-376.
- Atkinson y Stiglitz (1971) "The structure of indirect taxation and economic efficiency". University of Essex, Colchester, England and Yale University, New Haven, U.S.A.
- Auerbach y Hines (2001) "Taxation and Economic Efficiency". NBER Working Paper 8181.
- Balbi R.A. (1985): "Imposición al consumo. Impuesto general al consumo. Impuesto al Valor Agregado – Tipos y Métodos de Determinación. CIET N° 1054.
- Feldstein. (1972): "Distributional Equity and the Optimal Structure of Public Prices". *American Economic Review* 62, 32-36.
- FIEL, (1998): "La Reforma tributaria en la Argentina". Buenos Aires.
- Gonzalez Cano, H. (1998) en FIEL "La Reforma tributaria en la Argentina". Capítulos 2 y 7. Buenos Aires.
- Hettich, W. y Winer S.L. (1984): "A positive model of tax structure". *Journal of public Economics* 24-1984, 67-87, North-Holland.
- Hettich, W. y Winer S.L. (1988): "Economic and Political Foundations of Tax Structure". *The American Economic Review*, Vol. 78 N° 4
- Hettich, W. y Winer S.L. (1999): "Democratic Choice and Taxation. A theoretical and Empirical Analysis". Cambridge University Press.
- Lucinda y Arvate. (2003): "Do tax structures respond to political manipulation attempts?. The experience in 14 Latin American countries in the 1990s". 36ª Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas. Universidad Nacional de Córdoba.
- Nuñez Miñana, H. (1994): "Finanzas Públicas", Ed. Macchi
- Porto, A. (1996). "Determinantes económicos y políticos de una Estructura Tributaria". UNLP y ITDT.
- Porto, A. (2003): "Turbulencia en la estructura tributaria Argentina 1932-2000". UNLP.
- Stiglitz, J. (1988): "La Economía del Sector Público", Ed. Barcelona.
- Tavela, D. (2003): "La complejidad del sistema tributario nacional argentino". Tesis de la Maestría en Finanzas Públicas Provinciales y Municipales. UNLP.

ANEXO N° 1
SECTORES ECONÓMICOS Y CANTIDAD DE BIENES Y SERVICIOS CONSIDERADOS EN LA
BASE TRIBUTARIA DEL IVA

BASE TRIBUTARIA DEL IVA			CANTIDAD DE BS. O SS.
Nº	SECTORES AGREGADOS	SECTORES DESAGREGADOS	
1	SECTORES PRODUCTORES DE BIENES	ANIMALES VIVOS Y PRODUCTOS DEL REINO ANIMAL	46
		PRODUCTOS DEL REINO VEGETAL	80
		GRASAS Y ACEITES, PRODUCTOS DE SU DESDOB.; GRASAS ALIMEN. ELAB Y CERAS ANIMALES O VEGETALES	22
2	EXPLOTACIÓN DE MINAS Y CANTERAS	PRODUCTOS MINERALES	67
3	PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y TABACO	PRODUC. DE LAS INDUS. ALIMENTARIAS; BEBIDAS, LÍQUIDOS, ALCOHÓLICOS Y VINAGRE; TABACO Y SUCEDÁNEOS DEL TABACO ELAB.	55
4	TEXTILES E INDUSTRIAS DEL CUERO	PIELES, CUEROS, PELETERÍA Y SU MANUFACTURAS; ART. DE TALABARTERÍA O GUARNICIONARIA; ARTÍCULOS DE VIAJE, BOLSOS DE MANO (CARTERAS) Y SIMILARES	25
		MATERIAS TEXTILES Y SUS MANUFACTURAS	126
		CALZADO, SOMBR. Y DEMÁS, PARAGUAS, QUITASOLES, BASTONES, LÁTIGOS, FUSTAS, Y SUS PARTES; ARTÍCULOS DE PLUMAS; FLORES ART. MANUFACTURAS DE CABELLO	20
5	MANUFACTURAS DE LA MADERA Y DEL PAPEL Y OTROS(artes)	MADERA, CARBÓN VEGETAL Y MANUFACTURAS DE MADERA; CORCHO Y SUS MANUFACTURAS; MANUFACTURAS DE ESPARTERÍA O CESTERÍA	27
		PASTA DE MADERA O DE LAS DEMÁS MATERIAS FIBROSAS CELULOSICAS; PAPEL O CARTÓN PARA RECICLAR (DESPERDICIOS Y DESECHOS); PAPEL O CARTÓN Y SUS APLICACIONES	41
		MERCADERÍA Y PRODUCTOS DIVERSOS	32
		OBJETOS DE ARTE O COLECCIÓN Y ANTIGÜEDADES	8
6	INDUSTRIA QUÍMICA, DEL PLÁSTICOS, CAUCHO	PRODUCTOS DE LAS INDUSTRIAS QUÍMICAS O DE LAS INDUSTRIAS CONEXAS	147
		PLÁSTICO Y SUS MANUFACTURAS; CAUCHO Y SUS MANUFACTURAS	43
7	INDUSTRIA METAL MECÁNICA, ARMAS, ELECTRODOMÉSTICOS Y OTROS	PERLAS (FINAS)*, PIEDRAS PREC O SEMIPREC, METALES PREC, CHAPADOS DE METAL PREC Y MANUF, MONEDAS	18
		METALES COMUNES Y MANUFACTURAS DE ESTOS METALES	157
		MAQUINAS Y APARATOS, MATERIAL ELÉCTRICO Y SUS PARTES; APARATOS DE GRAB O REPROD DE SONIDO, DE GRAB O REPROD DE IMAGEN Y SONIDO EN TV, PARTES Y INSTR. Y APARATOS DE ÓPTICA, FOTOG. O CINEMATOG., DE MEDIDA, CONTROL O PRECISIÓN; MEDICOQUIRÚRGICOS; DE RELOJERÍA; MUSICALES; PARTES Y ACCESORIOS	133
		ARMAS Y MUNICIONES; SUS PARTES Y ACCESORIOS	56
			7
8	SECTOR DEL TRANSPORTE Y COMUNICACIÓN	MATERIAL DE TRANSPORTE	38
		SERVICIOS DE TRANSPORTE	34
		SERVICIOS DE COMUNICACIÓN	11
9	CONSTRUCCIÓN	MANUFAC. DE PIEDRA, YESO FRAGUABLE, CEMENTO, AMIANTO, MICA O MATERIAS ANÁLOGAS; PRODUCTOS CERÁMICOS; VIDRIO Y MANUFAC. DE VIDRIO	48
		SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN Y SERVICIOS DE INGENIERIA CONEXOS	5
10	SERVICIOS DE TURISMO Y DISTRIBUCIÓN	SERVICIOS DE TURISMO Y SERVICIOS RELACIONADOS CON LOS VIAJES	4
		SERVICIOS DE DISTRIBUCIÓN	4
11	SERVICIOS FINANCIEROS Y PRESTADOS A LAS EMPRESAS	SERVICIOS PRESTADOS A LAS EMPRESAS	46
		SERVICIOS FINANCIEROS	13
12	SERVICIOS PÚBLICOS, COMUNALES, SOCIALES Y PERSONALES	SERVICIOS PÚBLICOS Y SERVICIOS RELACIONADOS CON EL MEDIO AMBIENTE.	10
		SERVICIOS DE ENSEÑANZA	5
		SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD	4
		SERVICIOS DE ESPARCIMIENTO, CULTURALES, DEPORTIVOS Y PERSONALES	5
TOTAL DE BS. Y SS. = BASE TRIBUTARIA DE IVA UTILIZADA			1335

ANEXO N° 2

Año	Normas	Fundamentos encontrados en las Normas.	Alcance de la Alícuota General
1974	Ley 20631		Desde el inicio del impuesto hasta 1980 los servicios estuvieron gravados en un 23%, quedando alcanzados los servicios relacionados con la construcción que no sea de vivienda económica, hoteles, restaurantes, campings, de cosas muebles excluidos aviones y embarcaciones, almacenamiento, encomiendas, mantenimiento, reparación, limpieza, empaque, peluquerías y salones de belleza entre otros. En cuanto a los bienes estaban gravados un 76% de ellos, quedando exentos fundamentalmente productos primarios vegetales, animales, minerales, metales, combustibles, insumos farmacéuticos, hospitalarios y para fertilizantes, artículos de la industria papelera, de la construcción, de navegación y aéreos entre otros. Quedaban gravados a un alícuota diferencial mayor artículos destinados a la fotografía y cinematografía, electrodomésticos, automóviles, embarcaciones para recreo, algunas armas de fuego entre otros bienes.
1975	Decretos 2124, 512	Modificaciones semánticas, aclaraciones y mayor precisión. Por requerimiento de diversos sectores de la Industria nacional.	Los siguientes bienes pasan a estar exentos, en algunos casos sólo parcialmente: productos químicos orgánicos, productos fotográficos y cinematográficos, manufacturas de madera, del papel, de piedras o cementos, algunos aparatos mecánicos y eléctricos, otras embarcaciones y armas.
1976	Ley 21376, Decretos 2576, 2922	Unificar tasas, simplificar, recaudar, determinar el IVA como mera herramienta de Recaudación y eliminar su carácter selectivo. Desgravar vehículos automotores alcanzados por la Ley 21432.	Se elimina la alícuota diferencial mayor del 21%. Se desgravan vehículos automotores ya alcanzados por la Ley N° 21432, además elementos químicos y aparatos de rayos X para usos terapéuticos únicamente.
1977	Decretos 1259, 2620, 3767		Pasan a estar gravados a la alícuota general productos químicos orgánicos, manufacturas de madera, papel, piedra y cemento que en su mayoría estaban exentos desde 1975.
1978	Decretos 76, 144, 729, 1024, 1670, 641, 2586		Quedan exentas armas destinadas a las fuerzas armadas y de seguridad.
1979	Decretos 137, 1133, 1435, 2989		Quedan exentas más armas destinadas a las fuerzas armadas y de seguridad. Pasan a estar gravados a la alícuota general insumos destinados a la construcción y algunos productos de la industria fotográfica y cinematográfica anteriormente exentos.

1980	Ley 22294, Decretos 2118, 2615, 2268	Simplificar el sistema tributario mediante la eliminación de impuestos y cargas sociales para mejorar la competitividad . Compensar recaudación mediante el IVA. Disminuir las distorsiones que el sistema tributario produce en el sistema económico. Reformar la estructura tributaria del IVA con el fin de mejorar el control de la evasión. Si bien la Ley 22294 establecía una alícuota general del 25%, luego el Dec 2218 la fija en 20% dado que con esta se alcanzarían los objetivos de recaudación planteados	Aumenta el alcance a los servicios (29.8%): Se agrega la obtención de bienes de la naturaleza, servicios de cloacas, desagües y telecomunicaciones (excepto ENCOTel), agua corriente, gas y electricidad, de conservación y almacenaje de cámaras refrigeradoras o frigoríficas, de matanza y faena de animales, acceso a espectáculos de cualquier naturaleza, acceso a lugares de entretenimiento y diversión. No quedan exentos los servicios destinados a la construcción de "viviendas Económicas" que son gravadas al 10%. Disminuyen las exenciones, pero una gran parte ellas como alimentos e insumos farmacéuticos y hospitalarios pasan a estar gravados a la alícuota del 10%. Quedan exento algunos productos primarios vegetales y animales, gas petróleo y similares donde YPF o Gas del Estado sean los adquirentes, explosivos, armas y otros elementos destinados a las fuerzas armadas y de seguridad, manufacturas del papel, sellos, monedas y embarcaciones entre otros.
1981	Decretos 490, 94 2030, 2150, 2235, 1861		Se agrega a las exenciones una partida destinada a las fuerzas armadas y de seguridad
1982	Decretos 48, 697		Sin cambios importantes
1983	Decretos 271, 266, 410, 1939	Para desgravar determinados alimento y medicamentos. Aumentar la incidencia del gravamen para algunos productos, principalmente de lujo, modernos o de esparcimiento. Equidad	Pasan a estar exentos nuevamente algunos de los alimentos y medicinas gravados al 10%. Se gravan a una alícuota diferencial del 25% perlas finas, metales preciosos, algunos aparatos eléctricos, automóviles, aeronaves, embarcaciones, armas, municiones y artículos para recreo o deporte entre otros.
1984	Decretos 281, 410, 1552, 2524, 23 49, 1624, 2524, 3220, 3597		Queda exenta una partida referente a insumos destinados al transporte público. Se desgravan principio activo de medicamentos, productos químicos farmacéuticos e insumos hospitalarios gravados al 10%. También queda exenta una partida destinada a la industria frigorífica
1985	Decretos 102, 557, 1372, 1463, 2185		Quedan exentas partidas referente a insumos destinados al uso público (moto niveladoras) y fuerzas armadas y de seguridad.
1986	Ley 23349, Decretos 169, 1527, 2407		No grava los servicios de cloacas, desagües, agua corriente, la matanza y faena de animales, acceso a espectáculos de cualquier naturaleza. Grava la decoración en otros inmuebles, además de viviendas. Los trabajos en general, preparación, coordinación, administración de obras para inmuebles propios o ajenos destinados a vivienda quedan gravados al 50% de la tasa general o exentos. El alcance a los servicios por la tasa general disminuye en un 6% mientras que a los bienes aumenta en un 8% aproximadamente. Esto último se debe a la eliminación de la alícuota diferencial sobre bienes, dado que las exenciones fueron también mayores, en particular para productos del reino vegetal, algunos alimentos, productos minerales y químicos en su mayoría gravados a la tasa diferencial anteriormente.
1987	Ley 23447		Se modifica la observación de una partida: en lugar de quedar exentas galletitas craqueas, dulces secas solo quedan exentas galletitas craqueas.

1988	Ley 23621 Decretos 356, 966		Se modifica la observación de una partida para que también quede exento el forraje preparado destinado a conejos. También se gravan productos destinados a fertilizantes, uso veterinario y farmacéutico anteriormente exentos.
1989			Sin Cambios
1990	Ley 23765 y 23871, Decretos 236, 472, 2233, 2231, 2531	Se aumenta la alícuota del 13% al 15,60 % Por razones de política fiscal para adecuarse a las circunstancias coyunturales de ese momento. Se derogan dos Arts. porque se establecen exenciones y tratamientos especiales de compensación que no se compadecen con la estructura general del tributo y para lograr en mayor medida el cumplimiento de los objetivos de la ley 23871. A fin de evitar tratamientos diferenciales	La Alícuota general grava al 99% de los bienes y al 69,5% de los servicios, siendo este el mayor grado de alcance de esta alícuota en el periodo analizado. Solo quedan exentos los siguientes bienes: leches, pan, especialidades medicinales, agua, libros, publicaciones, diarios, folletos e impresos similares, sellos de correo, timbres fiscales y análogos, billetes de pase en general, entre otros. No grava los servicios de provisión de agua corriente, cloacas y de desagües, incluidos el desagote y limpieza de pozos ciegos". Se grava a la tasa general la construcción de viviendas, servicios auxiliares del transportes, seguros, asesoramiento financiero, todos los servicios prestados a las empresas, los servicios profesionales y el comercio minorista y mayorista.
1991	Decretos 446, 1669, 2289, 2531, 707, 1701, Ley 23905	Suspensión de la alic del 18% de la Ley 23966 dado el desfasaje en el tiempo entre el aumento de la presión tributaria y los beneficios de la seguridad social.	Se grava a una tasa diferencial mayor (25%) los servicios públicos no residenciales. Quedan exentos, los ingresos obtenidos por la prensa escrita, las emisoras de radio y televisión, las agencias informativas y la publicidad en la vía pública, en razón del desarrollo de sus actividades específicas.
1992	Decretos 171, 355, 294, 879, 1157, 2633, 356, Ley 2396, 24073	Para evitar interferencias que interrumpen la neutralidad del gravamen en el circuito económico, se hace necesario eliminar algunas exenciones, incorporando al ámbito de aplicación del tributo determinadas actividades que por su importante incidencia en la determinación de los costos provocan con su actual tratamiento exentivo distorsiones no deseadas en la determinación de los precios relativos y los niveles de competencia . Crear seguridad en la determinación de las bases sobre las que deberán efectuarse las negociaciones. Sanear el régimen previsional . Evitar distorsiones que incidan en los niveles de competencia del mercado.	Se grava a la tasa general del impuesto los servicios públicos residenciales, el transporte de carga, los seguros que no sea de vida y retiro privado.
1993	Decreto 846		Sin cambios importantes
1994	Ley 24367		Sin cambios importantes
1995			Sin cambios importantes

1996	Leyes 24631, 24689 y Decreto 324	Que acorde con la política económica implementada por el Gobierno Nacional, empeñada en la reactivación de la economía, pero sobre todo en la creación de empleo, se considera acertado disminuir la tasa del tributo aplicable a las construcciones de inmuebles destinados a vivienda, medida que contribuirá al mismo tiempo a disminuir significativamente el actual déficit habitacional. Incentivar la toma de créditos por parte de los consumidores finales y empresa de transporte terrestre de pasajeros.	Quedan exentos la reparación, mantenimientos etc., de embarcaciones y aeronaves para la actividad comercial, defensa, seguridad o matriculadas en el exterior.
1997	Decretos 1130, 644, 279, Ley 24920	Impulsar la expansión de los mercados en sus distintas expresiones. Lo que posibilitará un crecimiento sostenido de los mercados que coadyuve al desarrollo nacional y la obtención del pleno empleo. Corresponde fomentar la formación, difusión y desarrollo de la producción artística de nuestro país,	Se grava a una alícuota diferencial menor las obras de artes.
1998	Ley 25063 Decretos 499, 1228	Tendiente a adoptar en forma oportuna las necesidades y conveniencia que plantea la técnica de aplicación del Impuesto al Valor Agregado en determinadas actividades del sector agropecuario, se estima conveniente ejercer la precitada atribución, disponiendo la reducción de la tasa del tributo respecto de determinados productos primarios y de las obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas a los mismos.	Se aplica una alícuota diferencial menor para las ventas e importaciones definitivas de: animales vivos de la especie bovina; granos de cereales y oleaginosas-incluso los destinados a la siembra; frutas, legumbres y hortalizas frescas, obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas a la obtención de los productos precedentes, labores culturales (preparación, roturación, etc. del suelo), siembra y/o plantación, aplicación de agroquímicos y/o fertilizantes, cosecha. También se grava a la alícuota diferencial menor la prensa escrita, radio, televisión y la publicidad, la medicina prepaga, los intereses y comisiones de préstamos otorgados por las entidades financieras etc.
1999	Ley 25174 Ley 25239 Decreto 1082		Solo quedan gravados a la tasa diferencial menor el servicio de transporte de pasajeros mayor a 100 KM, siendo el resto de los servicios de transportes de pasajeros y cargas gravados a la alícuota general.
2000			
2001	Ley 25503 Decretos 493, 496, 615, 733, 1008, 1159, 1351, 1565		Queda exento el transporte destinado al turismo y se grava a una alícuota diferencial menor una importante cantidad de bienes de capital, principalmente provenientes de la industria metal mecánica, incluida la fabricación e importación de automóviles nuevos destinados a ser utilizados como taxis o remises.
2002	Ley 25525 Decretos 485, 2312	Disminución de Alícuota al 19% desde 18/11/02 al 17/01/03 para incentivar el consumo y por tener bajo impacto fiscal	Sin cambios importantes
2003	Ley 25710, 25792, 25717 y Decreto 51		También se grava a la alícuota diferencial animales vivos y carne de especie ovina, cereales, oleaginosas y las legumbres secas. Quedan exentos productos químicos e insumos farmacéuticos y hospitalarios.