

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

MAESTRIA EN FINANZAS PUBLICAS PROVINCIALES Y MUNICIPALES

La complejidad del sistema tributario nacional argentino.

Tesista: Cr.Danya Tavela

Director: Dr. Alberto Porto

Fecha: Agosto 2003

819

INDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1	
Marco Conceptual.	
Características ideales de un sistema tributario.	2
Relevancia del estudio de la complejidad tributaria.	3
CAPÍTULO 2	
Descripción del sistema tributario nacional argentino durante las décadas del 70,80 y 90.	10
CAPÍTULO 3	
Determinantes de la complejidad del sistema tributario nacional argentino.	14
CAPITULO 4	
Conclusiones	27
ANEXOS	30
BIBLIOGRAFÍA	37

Resumen

En este trabajo se analizó la complejidad y su evolución en el sistema tributario nacional argentino para el período comprendido entre el año 1970 y el año 2001. La complejidad se estudia a través de algunos de sus principales elementos determinantes tales como, número de tributos, estabilidad del sistema, estructura tributaria y la fragmentación del sistema.

Entre los principales efectos negativos que de la complejidad de un sistema tributario debe destacarse el incremento de los costos administrativos y de los costos de cumplimiento-lo que incentiva la evasión y elusión impositiva- y esto afecta la neutralidad de los impuestos; la competitividad de los agentes económicos y la prestación por parte del Estado de bienes y servicios.

El análisis revela que el sistema tributario nacional argentino presenta rasgos de complejidad durante el período, acentuándose esta característica durante las décadas de 1970 y 1980, siendo la década de 1990 la menos compleja.

Por lo tanto, el sistema tributario nacional argentino debe ser objeto de una reforma integral- no coyuntural- que contemple estos aspectos. Una revisión del sistema fiscal, a fin de adecuarlo a los objetivos de eficiencia, equidad, rendimiento, simplicidad, y flexibilidad que el crecimiento de nuestro país requiera es indispensable.

Introducción

El objetivo de este trabajo es analizar la evolución que el sistema tributario nacional argentino ha tenido respecto de la complejidad, a través del estudio de sus elementos determinantes. La complejidad del sistema tributario argentino ha sido uno de los aspectos más criticados del mismo, y en cada reforma tributaria se ha buscado como objetivo su simplificación.

Imaginar un sistema tributario simple, compuesto por un sólo impuesto¹, es imposible. Por lo tanto corresponde analizar todo lo complejo que es un sistema tributario, respecto del ideal de simplicidad.

Los elementos que pueden determinar la mayor o menor complejidad del sistema tributario (Núñez Miñana, 1974), son los siguientes:

- 1) **Niveles de gobierno:** un país de estructura político institucional federal ha de presentar un sistema tributario conjunto relativamente complejo por la existencia de múltiples niveles de gobierno con ejercicio de potestades tributarias.
- 2) **Número de tributos:** un sistema tributario consistente en múltiples impuestos diferentes es más complejo que uno con menos impuestos.
- 3) **Estabilidad:** un sistema tributario es más complejo en la medida en que se produzcan cambios más frecuentes; sea a través de la creación o supresión de impuestos, o a través de modificaciones a los elementos que definen las estructuras impositivas.
- 4) **Estructura de cada tributo:** el sistema tributario es más complejo cuando la determinación de los impuestos de mayor importancia (mayor participación en la recaudación, por ejemplo) es más compleja según los métodos adoptados respecto a la definición y valuación de la base imponible; el sistema de tasas (única o múltiples); régimen de deducciones, exenciones, existencia de regímenes de retención, anticipos, etc.

Por su parte Porto (1996) incorpora el siguiente elemento adicional como determinante de la complejidad:

- 5) **Fragmentación:** se refiere a como se distribuye la recaudación impositiva entre los diferentes impuestos. Cuanto más fragmentado está el sistema tributario es más complejo, en virtud de que los contribuyentes no pueden percibir la cantidad exacta que pagan al fisco. La fragmentación del sistema es definida por dos elementos: el número de tributos y las desigualdades de tamaño de los mismos, ya que los contribuyentes perciben al sistema como más simple cuanto más concentrado está, es decir, cuando tributan una determinada cantidad en unos pocos impuestos.

En virtud de estos elementos es que se desarrollará metodológicamente este trabajo, buscando especificar como se han comportado los determinantes de la complejidad en el sistema tributario argentino durante las décadas del 70, 80, y 90.

En el Capítulo 1 se realizará el marco teórico del trabajo partiendo de las características ideales de un sistema tributario adecuado, y analizando las teorías que sustentan las ventajas y desventajas de la complejidad tributaria, y sus efectos.

En el Capítulo 2 se describirá el sistema tributario nacional argentino en los últimos treinta años.

En el Capítulo 3 se analizarán los determinantes de la complejidad en nuestro país durante ese período, tales como: número de tributos, estabilidad, fragmentación del sistema y estructura tributaria de los principales impuestos.

En el Capítulo 4 partiendo de los resultados del capítulo anterior se realizarán las conclusiones.

¹ A los efectos del presente trabajo las palabras impuesto y tributo serán utilizadas indistintamente al igual que sus derivados.

Capítulo 1

Marco conceptual

En este capítulo se presentan las características ideales del sistema tributario, y luego las teorías que explican el porqué de la complejidad tributaria y sus efectos.

Características ideales de un sistema tributario

El conjunto de tributos existentes en un momento determinado del tiempo en un territorio también determinado se denomina sistema tributario, " pues los tributos no pueden analizarse de forma aislada sino como un conjunto coherente y sistémico interrelacionado" (Núñez Miñana, 1994:163)

Los sistemas tributarios están integrados por múltiples impuestos que cada país adopta según su estructura productiva, su geografía, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones, sus procesos históricos y valores culturales, por ello no es posible establecer un sistema tributario modelo para todos los países ni para un país determinado.

En términos generales las sucesivas reformas tributarias realizadas en los distintos países no alcanzan a constituirse en reformas integrales al sistema sino que por razones diversas (económicas, políticas, sociales, macrofiscales, etc.) suelen transformarse en modificaciones parciales a los distintos impuestos. Así por ejemplo, entre 1985 y 1995 se produjeron diversas reformas impositivas en América Latina con el fin de incrementar la recaudación, la eficiencia de los impuestos y la simplificación del sistema tributario pero al tiempo que se reducían las alícuotas de los impuestos distorsivos para ganar en eficiencia se creaban múltiples impuestos de emergencia destinados a cubrir las diferencias de recaudación.

Sin embargo, y pese a esta realidad diversos autores (Musgrave, 1969; Stiglitz, 1985) han definido las características deseables de todo sistema tributario.

Tales condiciones son:

Eficiencia Económica: el sistema tributario debe garantizar la mayor neutralidad posible de sus componentes en la asignación eficiente de los recursos. Es decir, deben minimizarse las interferencias con el funcionamiento del mercado (tanto temporal como intertemporalmente). En general todos los tributos introducen algún grado de distorsión que se traduce en un menor bienestar para la sociedad, ya sea por menor consumo o por menor crecimiento económico al retraer la producción.

Equidad: la distribución de la carga tributaria debe ser equitativa, es decir, que se espera que los impuestos contribuyan a lograr una distribución equitativa del ingreso o de la riqueza es por este motivo que los impuestos se diseñan con algún rasgo de progresividad.

Suficiencia recaudatoria: el rendimiento del sistema tributario debe satisfacer las necesidades de gasto del sector público. Por ello cuando se realizan los análisis costo beneficio que permiten comparar tipos impositivos o sistemas tributarios hay que realizarlos bajo supuesto de un igual nivel de recaudación; de otro modo carece de validez ya que una menor necesidad de recaudación permitirá alcanzar con mayor libertad otros objetivos.

Flexibilidad: el sistema debe ser capaz de responder fácilmente a los cambios de los ciclos económicos para no requerir ajustes permanentes en su definición

Simplicidad: el diseño del sistema debe reducir al mínimo los costos administrativos fiscales tanto en lo que se refiere a los costos de cumplimiento para el contribuyente, como para la administración por parte del Fisco.

En síntesis los impuestos deben ser simples con el fin de facilitar la recaudación por parte de la administración tributaria y minimizar los costos de cumplimiento para los contribuyentes, ser predecibles y evitar cambios reiterados en su monto y estructura.

Inevitablemente se producirá un "trade off" entre estas características ideales que tiene como consecuencia principal la inexistencia en la práctica de un sistema tributario que alcance esas condiciones.

Así por ejemplo, un sistema tributario basado en un impuesto único de suma fija será eficiente y simple pero será altamente regresivo; mientras que un sistema con impuestos progresivos requerirá de múltiples alícuotas y tramos en la definición de su base imponible que lo hará complejo para su administración.

El nivel de recaudación a obtener depende de las preferencias de la comunidad respecto al nivel de participación del Estado en la economía y de las restricciones macroeconómicas. Si existen problemas para aumentar la recaudación, el gasto público debe ser contenido para evitar desbalances en las cuentas públicas; pero aún cuando esto resulta una premisa lógica, suele confrontar con las presiones de los grupos pro gasto público y los intereses políticos que dificultan el cumplimiento de esta meta dando lugar a la creación de tributos de emergencia, con alto poder recaudatorio, y con la consiguiente pérdida de eficiencia en la economía.

Otro factor a tener en cuenta es la eficiencia de las administraciones tributarias, esto es un problema que requiere una solución pero en la misma deben contemplarse factores múltiples tales como los derechos de los contribuyentes, las restricciones presupuestarias del organismo, la flexibilidad de la organización para adaptarse a la realidad, las dificultades para alcanzar la eficiencia y eficacia cuando existen vías de elusión y evasión; la falta de mecanismo de cruce de información; las dificultades producto del uso reiterado de moratorias y blanqueos, etc.

Relevancia del estudio de la complejidad tributaria

La simplificación o complejidad tributaria es una decisión de los gobiernos que requiere el análisis de sus ventajas y desventajas.

El estudio puede realizarse desde diferentes ópticas: una planteada por Núñez Miñana (1974) desde tres aspectos intrínsecos del sistema tributario: la recaudación, los costos de administración para el fisco y los contribuyentes, y el uso de los impuestos como instrumentos de política extrafiscal.

Otra es la de Porto (1996) que evalúa la complejidad del sistema como factor desencadenante de la ilusión fiscal y su repercusión en el gasto público en la línea de la teoría de la ilusión fiscal desarrollada por Puviani (1903).

Una óptica diferente es la planteada por Ramsey(1927) en base a la prescripción de la imposición indirecta óptima, que puede generar un sistema complejo producto de la gran densidad de alícuotas necesarias por razones de eficiencia.

Y por último la visión presentada por Hettich y Winer (1998), en la cual se plantea a la complejidad como consecuencia deliberada del objetivo del gobierno de maximizar los votos y permanecer en el poder.

A) Complejidad tributaria: Efectos sobre la recaudación, los costos de administración y cumplimiento, y el uso extrafiscal de los impuestos.

En este punto se analizan las ventajas y desventajas que presenta la simplificación del sistema tributario, es decir un sistema con menor cantidad de tributos, mayor estabilidad, y estructuras tributarias más simples en relación a:

Efectos sobre la recaudación

Presenta la ventaja desde el punto de vista del comportamiento del contribuyente, es decir, de su preferencia por pagar menos impuestos. Suele pensarse que un menor número de impuestos representa psicológicamente una menor carga tributaria y esto es obviamente una ilusión: si el gobierno debe mantener un nivel dado de recaudación y reducir el número de impuestos, deberá aumentar las tasas de los impuestos vigentes provocando que la carga de los tributos existentes sea mayor, y dando lugar a un efecto negativo sobre el cumplimiento impositivo (mayor evasión). Dependiendo de cual de los efectos revista una mayor importancia, la simplificación podría ser una ventaja o desventaja.

Respecto de la estabilidad el análisis se asimila al anterior, su efecto final dependerá por un lado del aumento de la recaudación por reducción en los costos de cumplimiento de los contribuyentes; y por el otro de la necesidad del gobierno de mantener un nivel dado de recaudación.

En el caso de la definición de estructuras impositivas simples o menos complejas, el efecto final dependerá de la fuerza del efecto contrapuesto del incremento de la recaudación producto de que las estructuras impositivas simplificadas incentivan al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y de la necesidad del gobierno de mantener un nivel dado de recaudación; para sostener estructuras simples en los diferentes impuestos, deberá recurrir a otros medios como creación de tributos de emergencia, incrementando la complejidad del sistema.

Efectos sobre los costos de administración y de cumplimiento:

Claramente se evidencian ventajas en lo que respecta a los costos de administración y de cumplimiento por la simplificación (vía la reducción del número de impuestos), pues el fisco tiene economías de escala en la administración de cada impuesto, por lo que es preferible un uso intensivo de algunos impuestos. A su vez los contribuyentes tienen mejor información y menos costos de cumplimiento en un universo menor.

La estabilidad del sistema impositivo tendrá un impacto positivo en los costos de administración y cumplimiento de los tributos; ya que por un lado los agentes del fisco concentrarán sus esfuerzos de aprendizaje y operación sobre los impuestos estables, no se requerirán constantes adaptaciones de los sistemas informáticos y de fiscalización, etc.; y por el lado del contribuyente, éste contará con una mayor información y un menor costo para obtener la misma si los impuestos permanecen vigentes durante cierta cantidad de años; que si permanentemente se modifican sus condiciones, se crean nuevos tributos, etc.

La definición de estructuras impositivas simples es una ventaja desde la óptica de los costos de cumplimiento (el contribuyente requiere menos información y menos asesoramiento) y del Fisco ya que al disminuir los tratamientos especiales y las diferenciaciones entre los contribuyentes disminuyen los costos de administración (por ejemplo se requieren menos agentes fiscalizadores, menos especialización en esta tarea, etc.)

Efectos sobre el uso de los impuestos como instrumentos de política extrafiscal:

La principal desventaja de la simplificación del sistema surge en este aspecto pues una reducción de tributos reduce el número de herramientas al alcance del gobierno para cumplir sus objetivos políticos, de todas formas cabe hacer la salvedad de que el sistema tributario podría diseñarse de manera que contemple una menor cantidad de tributos, con alta elasticidad ingreso de los mismos; pues permitiría ajustar el sistema automáticamente, sin que los individuos sujetos del impuesto puedan percibir como actúa el sistema ante cambios en la actividad económica.

La estabilidad del sistema tiene un impacto negativo en el corto plazo, pues si el gobierno desea mantener estable el sistema, perderá capacidad de reacción ante la coyuntura social y económica del país.

La definición de estructuras tributarias sencillas reduce el margen de maniobra del gobierno para efectuar políticas de redistribución del ingreso, corrección de externalidades, incentivos a determinadas actividades productivas, etc.

En conclusión, las decisiones respecto de la simplicidad del sistema tributario que se adopten dependerán de los objetivos y metas del gobierno.

B) Complejidad tributaria como instrumento de la Ilusión Fiscal.

El trabajo de Porto(1996), se basa en la teoría de la ilusión fiscal desarrollada por Puviani y su efecto sobre el gasto público.

El concepto de ilusión fiscal surge de la escuela italiana (Puviani, 1903) que introduce el concepto y los elementos determinantes de la misma. En el marco de esta teoría se entiende por ilusión financiera o fiscal a la percepción errónea que tienen los individuos contribuyentes de las variables fiscales o sobre los medios del Estado, es decir, los ingresos y gastos públicos.

Esta teoría busca explicar la forma en la que el gobierno extrae dinero de los ciudadanos. La hipótesis es que el individuo percibe el costo y la utilidad que le genera el gobierno; y esta percepción es influida por la forma en la que son recaudados los recursos y ejecutados los gastos.

Para Puviani la ilusión fiscal permite recaudar impuestos mientras se minimiza el descontento o la resistencia de los ciudadanos.

La consecuencia de este planteo es que la ilusión fiscal genera subestimación de los costos del Estado y sobrestimación de la utilidad de los servicios que éste provee, por lo que los individuos en este contexto demandarán un mayor gasto público que el óptimo cuya consecuencia será el aumento del mismo.

La ilusión fiscal puede generarse tanto por el lado del gasto² como por el lado de los recursos³, sin embargo, en este trabajo es de utilidad identificar las fuentes de la ilusión fiscal relacionadas con el sistema impositivo:

- La distribución en el tiempo, es decir, que la percepción fiscal será menor cuanto más se distribuye la carga del impuesto en el tiempo (por ejemplo retenciones mensuales, pagos en cuotas, etc.).
- La fragmentación del sistema y la importancia cuantitativa de los tributos que lo componen, es decir, que el contribuyente percibirá una menor carga impositiva si paga pequeños impuestos que uno de tamaño mayor.
- La imposición indirecta ya que oculta la carga impositiva en el precio de los bienes.
- El acercamiento de la imposición a momentos de placer o bienestar en la vida de los contribuyentes; a otros impuestos; momentos de extremo dolor de los individuos; o a hechos extrafinancieros.
- La contraposición de un mal mayor con el mal menor del impuesto como impuestos de emergencia por desastres naturales, etc.
- La evaluación de un impuesto nuevo como preferente a otro anterior; porque por ejemplo establece formas menos molestas de liquidación y pago.
- La confusión sobre la persona del contribuyente como en los impuestos indirectos, o trasladables por las características del mercado en el que se establecen.
- La legislación abundante y confusa en materia impositiva, etc.

Para que la ilusión fiscal se produzca y puedan utilizarse las herramientas antes enunciadas deben darse ciertas circunstancias de índole moral, económica, social, política y natural que preparan y acompañan estas argucias fiscales.

El político puede recurrir a estas formas para financiar el gasto público pero muy probablemente lo hará por otros móviles estratégicos como permanecer en el gobierno, embellecer su acción, etc.

A esto se adicionan la escasa percepción de los individuos de la propiedad pública de las cosas, y el crecimiento constante del gasto público producto del encarecimiento y aumento de las funciones del Estado.

Asimismo la complejidad del sistema tributario juega un rol determinante como causa de la ilusión fiscal; pues cuanto más complejo es el sistema tributario más difícil y costoso es para los individuos votantes obtener un conocimiento global de los impuestos que pagan; esto resta incentivos al esfuerzo por recabar información y por lo tanto no será visible para los contribuyentes la verdadera carga fiscal que pesa sobre sus actividades y transacciones.

² **Fuentes de ilusión en el gasto público:** Ignorancia sobre la salida de ciertas sumas de dinero; ignorancia sobre el empleo, cantidad, duración, momento, efectos mediatos e inmediatos, y causas del gasto; ocultación de los organismos de control y sus mecanismos mediante la legislación, presupuestos confusos, etc. Estos mecanismos buscan aumentar en la mente de los individuos contribuyentes la utilidad del gasto público.

³ **Fuentes de ilusión en los ingresos públicos:** Ignorancia por parte de los ciudadanos contribuyentes sobre: la calidad de los ingresos (se ocultan las clases de ingresos tanto ordinarios como extraordinarios); la cantidad de prestaciones a las que se obliga el contribuyente; la duración de las prestaciones contributivas (los individuos creen que serán por un tiempo menor del que en realidad se establece); la apreciación inexacta del costo del sacrificio inmediato, mediano y remoto; la inflación; el endeudamiento público; y otras fuentes relacionadas con el diseño y aplicación del sistema impositivo.

Cabe destacar que las diferentes instituciones políticas generan diferentes grados de incentivos para la búsqueda de información acerca de los recursos y los gastos y su costo (carga fiscal) y beneficios (utilidad). Así, por ejemplo, en las democracias directas hay menos posibilidades de que el gobierno se desvíe de las preferencias de los votantes, ya que estos tienen más instancias de participación y decisión. En cambio en las democracias representativas los votantes expresan su opinión sobre la política del gobierno en las elecciones generales; y los incentivos se reducen en virtud de que su participación directa es mucho menor, y descansan las decisiones en los representantes elegidos.

De todas formas en ambos casos el conocimiento incompleto por parte del contribuyente votante de las variables fiscales, tendrá por consecuencia un gasto público mayor que el óptimo (el cual surgiría de las decisiones colectivas si se contara con toda la información).

Esto es comprobado por Porto (1996), mediante un modelo simple; donde se maximiza una función de utilidad para el individuo representativo con las características conocidas, sujeto a una restricción presupuestaria en la que se incluye un parámetro que representa la ilusión fiscal. Porto (1996) concluye que si aumenta la complejidad del sistema tributario aumenta la ilusión fiscal y esto se percibe como una disminución del precio del bien público y por lo tanto la cantidad demandada aumenta.

A partir de estas conclusiones puede argumentarse claramente que la simplificación del sistema tributario contribuye positivamente en el control del gasto público.

C) Complejidad tributaria como instrumento para un sistema tributario óptimo.

Todos los impuestos afectan la conducta de los individuos, ya que transfieren recursos de los individuos al Estado, y esta reducción de los recursos individuales determina que las personas alteren sus conductas y decisiones respecto del consumo o del trabajo (Musgrave, 1969).

Un aumento de impuestos empeora el bienestar de los individuos independientemente de cómo se adapte cada uno.⁴ Sin embargo, algunos impuestos son más ineficientes que otros, es decir, que tienen un mayor costo sobre el bienestar de las personas. La ineficiencia que generan los impuestos se denomina carga excedente, exceso de gravamen, pérdida de eficiencia o costo de bienestar de un impuesto.

El único impuesto que no provoca esta distorsión es el de cuantía fija, definido como aquel que se impone a un individuo y este no puede modificar su conducta para evitarlo (Stiglitz, 1985).

La combinación óptima de impuestos es definida como aquella que minimiza la carga excedente. Puede estar configurada por un conjunto complejo de impuestos o tipos impositivos, e incluso es posible que el resultado sea de viceóptimo con respecto a un hipotético impuesto en el cual el ocio estuviese incluido en la base imponible (Stiglitz, 1985).

En este contexto Ramsey (1927) elabora su teoría de imposición óptima indirecta partiendo del supuesto de que el Estado no puede establecer un impuesto de cuantía fija. La teoría de Ramsey busca identificar un conjunto de impuestos eficientes en el sentido de Pareto, que minimice el exceso de gravamen.

La conclusión de su teoría es que para obtener un nivel dado de recaudación con mínima pérdida de eficiencia, las alícuotas de los impuestos sobre los bienes deben fijarse en razón inversa a la elasticidad precio de la demanda. Esto se debe a que el tamaño del costo de eficiencia varía en función de las elasticidades, en caso de elasticidades de oferta o demanda nula, ese costo es nulo: las decisiones de asignación de recursos no se ven alteradas por el impuesto. En función de esto una estructura tributaria óptima sería la que tiene alícuotas inversamente proporcionales a las elasticidades: cuanto menor fuera la elasticidad, mayor podría ser la alícuota, ya que la distorsión sería menor que si se aumenta la alícuota sobre un bien con mucha elasticidad.

Tal como se muestra en el gráfico 1 supongamos que existen tres bienes q_1 , q_2 , q_3 , producidos todos con el mismo costo marginal de modo que $c_1=c_2=c_3$.

⁴ No se tienen en cuenta en este análisis los beneficios individuales por aumento del gasto público.

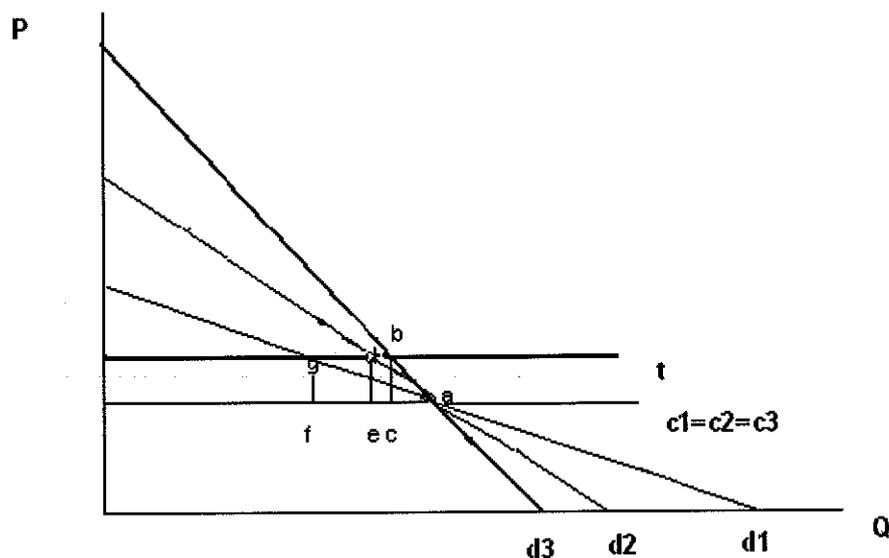
Si las curvas de demanda son d_1, d_2, d_3 ; una misma alícuota para los tres bienes implica más carga excedente para el bien 1, que posee mayor elasticidad precio, y menor para el 2 y para el 3 en ese orden.

Para minimizar esta carga excedente las alícuotas deberían ser diferentes para cada bien e inversas a su elasticidad.

En conclusión si existen n bienes con diferentes elasticidades precio de demanda, y se quiere reducir la pérdida de eficiencia, el sistema tributario se diseñará de modo que las tasas impositivas sean distintas para los distintos bienes, considerando la existencia de un impuesto para cada bien. Se obtiene así un sistema tributario óptimo desde el punto de vista de la eficiencia sin embargo la aplicación de estos tipos impositivos harán extremadamente complejo el sistema, además la imposición indirecta óptima presenta algunos problemas cuando se trata de utilizar en la práctica:

- 1) Requiere una gran cantidad de información sobre las elasticidades de demanda que no está siempre disponible.
- 2) Usualmente resulta en tasas impositivas mayores para los bienes con demanda más inelástica que son los de primera necesidad. Por lo tanto los impuestos óptimos pueden ser fuertemente regresivos.
- 3) Los costos de administrar una estructura de impuestos indirectos no uniformes son muy superiores a los que se necesitan para controlar un impuesto al consumo uniforme.
- 4) Se ignora que los impuestos se evaden y que la evasión tiende a aumentar las alícuotas.
- 5) Si se establecen impuestos tipo Ramsey se facilita la acción de grupos de presión que tratarán de lograr una alícuota menor que la que les correspondería en el esquema de impuestos óptimos.

Gráfico 1



abc: Carga excedente Bien 3

ade: Carga excedente Bien 2

afg: Carga excedente Bien 1

D) Complejidad tributaria como instrumento para maximizar votos.

Hettich y Winer (1998) plantean una clara relación entre la política y la imposición. Se ve a las políticas impositivas como un resultado de equilibrio de los procesos de elección colectiva que son restringidos por la política y los factores de la economía.

En este enfoque se le da un rol importante a los mecanismos de decisión colectiva, las estructuras institucionales (explícitas o implícitas) donde la elección colectiva tiene lugar y a la teoría de creación de los grupos de interés y su rol de presión en los países democráticos.

Los gobiernos al definir la estructura impositiva y la estructura de gastos deben tener en cuenta una serie de características del sistema:

- La estructura impositiva es multidimensional consistiendo en: bases tributarias, estructuras de tasas y alícuotas, y numerosos tratamientos especiales.
- El ciclo de votación en una democracia representativa no tiene una incidencia temporal directa sobre las políticas fiscales.
- Los cambios o reformas en el sistema impositivo son frecuentemente debatidos y establecidos simultáneamente; en general el debate se focaliza sobre algunos pocos aspectos, mientras que su implementación implica tener en cuenta múltiples dimensiones políticas, sociales y económicas.
- Las políticas públicas son influenciadas por los intereses opuestos en el electorado.

Este último punto nos permite pensar en la posibilidad de discriminación por parte del gobierno de quienes serán los contribuyentes impositivos y las actividades impositivas. Esta discriminación se realiza porque el gobierno trata de maximizar su cantidad de votos conteniendo la mayor cantidad de votantes dentro de su esquema político (para alcanzar la reelección, las mayorías parlamentarias, para su imagen, referéndum, etc.) y reducir la oposición a su política.

Las actividades y los individuos son discriminados por el gobierno y organizados en grupos descriptos por diferencias interpersonales, cada individuo dentro de cada grupo está sujeto a las mismas condiciones impositivas que el resto del grupo. Estas desviaciones de un tratamiento único de actividades o personas causan una pérdida del sostén político que el gobierno busca compensar con la adhesión de otro grupo, así por ejemplo si la discriminación permite aumentar la recaudación, el gobierno tendrá más fondos para brindar servicios públicos y aumentar el sostén popular. El gobierno entonces debe ahora realizar un análisis costo beneficio entre la pérdida marginal de sostén político y la ganancia marginal por gastar esos recursos.

Para el gobierno básicamente hay que resolver tres puntos:

- Establecer la política óptima del número de separaciones entre grupos.
- Asignar a cada individuo en uno de los grupos de manera objetiva, para ello se deben definir parámetros objetivos de conformación de los grupos.
- Elección de las tasas de imposición para cada grupo.

El número de grupos a elegir debe reducir la pérdida de sostén político, y la pérdida por los costos de administración. El número de grupos y bases es un punto de equilibrio donde se intersectan la curva marginal de discriminación y la curva marginal de los costos de administración, tal como se muestra en el gráfico 2.

Esto determina el costo de oportunidad del gobierno al aumentar el tratamiento diferencial para los individuos, cuando esto crea costos de administración. Los costos de administración se incrementan cuando aumentan los elementos del sistema impositivo, estos incluyen los costos individuales de cumplimiento, los costos de aplicarlos a la economía y los de recaudación.

La cantidad de grupos que puedan conformarse dependerá del equilibrio que se obtenga entre la discriminación (y su ganancia o pérdida en términos de votos para el gobierno) y los costos de administración.

Los cambios en la influencia relativa de los distintos grupos trasladan los equilibrios; así por ejemplo si aumenta la presión de los grupos de menores ingresos disminuye el número de grupos de discriminación entre estos individuos y aumenta la presión impositiva sobre los grupos que se retraen en la presión.

Las múltiples tasas, bases, la separación en escalas, las deducciones y exenciones, y demás tratamientos especiales son instrumentos políticos del gobierno para mantener su electorado. Esto se deriva en la complejidad del sistema asociada con el número de alícuotas, bases, deducciones, exenciones, etc.

Hettich y Winer proponen medir la complejidad por el número de efectivas distinciones entre los individuos que hace el sistema impositivo.

En este sentido la medida que se aproximaría sería el número de alícuotas; la complejidad sería máxima en un esquema de una alícuota para cada individuo, en cambio si se define una tasa proporcional per cápita la complejidad sería mínima.

El índice que refleja la complejidad, si se distinguen individuos en el sistema en una sola dimensión, por ejemplo el ingreso, sería:

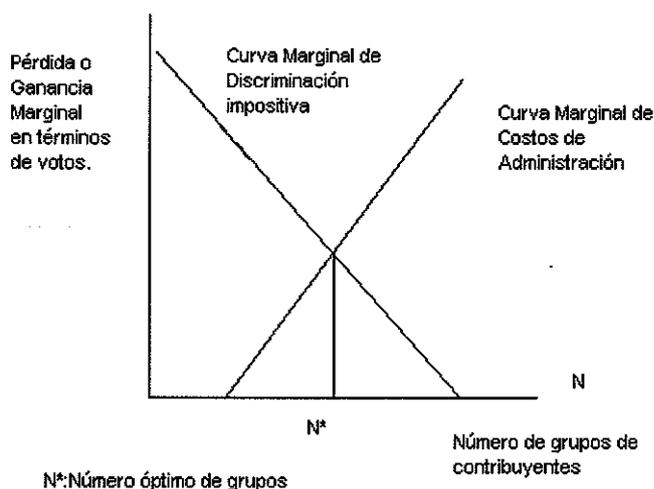
$$C = N^{\circ} \text{ de escalas de alícuotas} - 1 / N^{\circ} \text{ de contribuyentes} - 1$$

Cuando el sistema distingue entre los individuos en más dimensiones, y cada individuo tiene un tratamiento diferente en cada grupo, la situación es más complicada. Crecen aún más las dificultades cuando se reconocen que las provisiones especiales y la elección de bases impositivas son también usadas, más allá de la diferencia en el tratamiento de los individuos, para diferenciar entre actividades económicas.

De esto surgen dos cuestiones:

- Los individuos sujetos a imposición tienen incentivos para actuar con otros miembros de su grupo y presionar al gobierno para que este altere su situación impositiva.
- Como se resuelven los problemas de clasificación por parte de los gobiernos, en la elección de la estructura impositiva y el límite para la complejidad del sistema, es afectado por la habilidad de los hacedores de política para competir con estos problemas y la influencia de la organización burocrática en la elección de políticas.

Gráfico 2



Si bien las cuatro teorías explican el porqué de la complejidad, y aportan diferentes formas de medirla; en el presente trabajo se buscará medir la complejidad del sistema tributario en base a las primeras dos teorías; en virtud de las restricciones de información existentes, que impiden acercar conclusiones respecto de la complejidad como instrumento para un sistema tributario eficiente o para maximizar votos.

Capítulo 2

Descripción del sistema tributario nacional argentino durante las décadas del 70, 80, 90.

El objetivo de este capítulo, es describir el sistema impositivo durante los períodos establecidos con el fin de presentar las características salientes del sistema tributario argentino nacional durante las tres décadas bajo análisis y los principales impuestos vigentes durante las mismas, presentados en el cuadro 1.

Cuadro 1
Principales impuestos y su vigencia

Impuestos Internos	Vigente	1932- a la actualidad
Impuesto a los Réditos	Derogado	1932-1973
Impuesto a las Ventas	Derogado	1935-1974
Impuesto a los Legados y Herencias	Derogado	1964-1976
Impuesto al Patrimonio	Derogado	1973-1976
Impuesto a las Ganancias	Vigente	1973-a la actualidad
Impuesto al Valor Agregado	Vigente	1974-a la actualidad
Impuesto s/ Beneficios Eventuales ⁵	Derogado	1976-1989
Impuesto a los Plazos Fijos	Derogado	1984-1992
Impuesto al Patrimonio Neto	Derogado	1985-1990
Impuesto al Capital de las Empresas	Derogado	1985-1990
Impuesto a los Débitos	Derogado	1985-1992
Impuesto a los Activos	Vigente	1991- a la actualidad
Impuesto sobre los Bienes Personales	Vigente	1991-a la actualidad
Impuesto a los Combustibles ⁶	Vigente	1991-a la actualidad
Monotributo ⁷	Vigente	1998 a la actualidad
Ganancia Mínima Presunta	Vigente	1999-a la actualidad
Impuesto sobre los Débitos y los Créditos Ctas.Ctes.	Vigente	2001-a la actualidad

El sistema tributario argentino presenta tres serios problemas que se han mantenido a lo largo de los años, y pese a las sucesivas reformas tributarias implementadas.

El primero es su insuficiente capacidad recaudatoria, que resulta en un significativo déficit fiscal nacional y en fuertes restricciones que impiden el eficaz desempeño de las administraciones provinciales y municipales.

El segundo es el desequilibrio del propio sistema tributario que descansa excesivamente en un IVA de alta alícuota general y muestra una debilidad notoria en la imposición a la renta. Este desequilibrio compromete la posibilidad de cierre de la brecha de financiamiento y supone una fuerte discriminación contra la población de menores ingresos, acentuando la regresividad del sistema.

El tercero es el de la asimétrica distribución de potestades tributarias y responsabilidades de gasto entre la administración nacional y las provincias, acentuándose este conflicto durante la última década.

El análisis del sistema impositivo argentino permite visualizar rápidamente la gran diferencia que separa a la estructura formal del sistema, tal cual es definida por las normas legales, y la estructura real evaluada por el rendimiento recaudatorio.

Algunas de las características generales y salientes del sistema son: el bajo aporte recaudatorio de los gravámenes progresivos sobre el ingreso y de los impuestos patrimoniales, las principales fuentes de recaudación son la imposición a los salarios (aportes patronales y

⁵ Este impuesto bajo el nombre de Ganancias Eventuales estuvo vigente hasta 1973, luego fue derogado.

⁶ El Impuesto a los Combustibles existe aún antes de 1970, a lo largo de los años ha sufrido un sin fin de modificaciones, hasta lograr su armonización en el año 1991.

⁷ El Monotributo reemplaza el sistema simplificado de pequeños contribuyentes denominado responsables no inscriptos. Actualmente existen los dos regímenes de tratamiento.

personales), y la imposición de los consumos tanto específicos (combustibles, y cigarrillos) o generales vía el impuesto al valor agregado y los impuestos a los ingresos brutos en el ámbito provincial.

Estas características son indicativas de que el sistema tributario argentino adolece de imperfecciones y provoca distorsiones importantes en la asignación de recursos.

Existen cinco causas identificadas como determinantes de estas características, que han persistido a lo largo de los años:

- 1) Presencia de altos índices de evasión impositiva.
- 2) Proliferación de tratamientos impositivos especiales (exenciones, desgravaciones, etc.) que erosionan las bases imponibles de los gravámenes y generan vías de elusión y evasión. Esta circunstancia está relacionada con el uso generalizado de los impuestos como instrumentos de promoción e incentivo con fines redistributivos entre regiones del país y entre sectores económicos.
- 3) Ineficiencia de los organismos recaudadores oficiales e inexistencia de un marco de penalizaciones apropiado para la conducta fiscal.
- 4) Persistencia de un grave proceso inflacionario, que ha fin de preservar el valor real de la recaudación, ha derivado en una creciente complejidad de las normas tributarias (procedimiento de indexación, etc.) con el consiguiente mayor costo tanto para el Fisco como para el contribuyente, y desaliento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- 5) La conflictiva relación financiera entre la Nación y las provincias que tiene su explicación central en tres factores: la situación macroeconómica, la presión para lograr recursos adicionales que financien al sistema previsional y los diferentes márgenes de acción impuesto por la puja política.

La simplificación del sistema tributario entendida como reducción en el número de tributos y simplificación de los mismos realizada por las reformas de la década de los 90 no se vio complementada con una simplificación de los procesos de la administración tributaria. El número de modificaciones adoptadas a través de leyes, decretos de necesidad y urgencia y resoluciones generales dictadas para perfeccionar la aplicación de algunos instrumentos de control y los cambios en los criterios interpretativos utilizados para la determinación de los impuestos fueron permanentes. Si a ello se suman las constantes medidas de excepción adoptadas para facilitar el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes (regímenes de pagos, presentación espontánea, moratorias impositivas y otras) la conclusión es que no se logró la tan buscada simplificación del sistema tributario más allá de la eliminación de algunos impuestos heredados de los períodos de emergencia fiscal.

Década de 1970

Durante la década del 70, el sistema tributario argentino se caracteriza por la existencia y creación de múltiples impuestos, modificaciones constantes a las normativas fiscales; y el reemplazo de los impuestos sobre el ingreso por los impuestos sobre el consumo como principal fuente de recaudación.

- Entre 1970 y 1980 la presión tributaria ha oscilado entre un mínimo de 12.9 puntos del PBI para 1975 y un máximo de 23.9 puntos del PBI en 1980. El promedio global fue de 19.3 puntos del PBI.
- Se observan cambios abruptos durante todo el período tanto en la recaudación como en la presión tributaria debido fundamentalmente a las modificaciones constantes tales como la incorporación de nuevos impuestos, la derogación de otros, los cambios en las bases y en las tasas, las fluctuaciones en el nivel de actividad económica, la variabilidad en la tasa de inflación e interés; los altos niveles de evasión y elusión impositiva, los recurrentes blanqueos y moratorias, etc.
- Entre 1970-1976 la principal fuente de recursos fueron los impuestos sobre los ingresos. Pero en 1977 se produce un cambio importante la principal fuente de recursos pasan a ser

los impuestos sobre los consumos; esta estructura con algunas variaciones pequeñas se mantiene hasta la actualidad.

- En 1974 se consolidan los impuestos generales al consumo a partir de la incorporación del IVA que reemplazo el Impuesto a las Ventas. En este sentido cabe destacar que se amplía la imposición nacional a las etapas mayorista y minorista, exceptuándose a los pequeños empresarios, se adopta el sistema de crédito de impuesto; se amplían las deducciones para todo tipo de insumo; se adopta el principio de destino; se incorporan los servicios pero con numerosísimas exenciones además de mantener las existentes en el Impuesto a las Ventas.
- Se extiende el gravamen Impuestos Internos para abarcar a bienes suntuarios (1976) y vehículos automotores y motores (1979).
- En 1973 se modifica esencialmente el Impuesto a los Réditos para transformarlo en Impuesto a las Ganancias, pues se abandona el criterio de renta-producto y se utiliza el criterio flujo de riqueza. Además se incorporan los dividendos y luego se eximen en 1976.
- Durante toda la década del 70 se buscaron mecanismos eficientes de cobertura ante la inflación.
- Se produce también un incremento importante de los impuestos patrimoniales, básicamente por la incorporación a nivel nacional de un impuesto sobre el capital de las empresas.

Década de 1980

La década del 80 se caracteriza por una reforma en sus comienzos que consolida el IVA, y reduce los impuestos sobre el trabajo, por la creación de impuestos de emergencia, y un proceso inflacionario que debilita la recaudación, y consolida el impuesto inflacionario como fuente de recursos.

- En 1980 se produce una reforma impositiva que reduce fuertemente los impuestos sobre la nómina salarial.
- Se consolida la importancia como fuente de recursos de los impuestos al consumo, produciéndose una generalización de las bases del IVA, y un incremento en los impuestos selectivos al consumo de cigarrillos y combustibles.
- Se observa una mayor imposición al comercio exterior.
- En 1984 se produce una fuerte caída de la recaudación lo que motiva al gobierno a la creación de una serie de tributos de emergencia y cuasi tributos como el ahorro obligatorio. En este contexto los impuestos creados son de fácil recaudación y mínimo rezago como los impuestos sobre las transacciones financieras (Impuesto a los Débitos y a los Plazos Fijos).
- En 1984 vuelven a aplicarse los impuestos sobre la nómina salarial.
- Entre 1985 y 1986 se mejoran los procedimientos de liquidación de los impuestos directos estableciendo nuevos métodos de valuación de las bases imposables y aplicación global del ajuste por inflación.
- La reforma de 1985 estuvo orientada fundamentalmente sobre el Impuesto a las Ganancias para incrementar la progresividad del sistema.
- Se introduce en 1986 un Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes en el IVA.
- En 1985 y 1986 se recupera la recaudación tributaria alcanzando una presión global de 23.7 puntos del PBI.
- En 1988 se amplían los Impuestos Internos a los combustibles, al gas por redes y a los pulsos telefónicos.
- Entre 1987 y 1989 con la aceleración de los procesos inflacionarios, la recaudación cae a 18.4 puntos del PBI, provocando el debilitamiento de los impuestos tradicionales.

Década de 1990

Esta década se caracteriza por la sucesión de reformas impositivas conforme se avanzaba en la aceptación de las pautas fiscales impuestas por los organismos internacionales de créditos. Estas reformas tenían como objetivos principales la armonización del sistema tributario con el resto del mundo y la reducción del déficit fiscal. En este período de estabilidad económica se rediseño el sistema tributario en torno a pocos impuestos y existió una tendencia a ampliar las bases tributarias y reducir la dispersión de alícuotas.

- En 1990 se produce una nueva reforma impositiva, con el fin de fortalecer la recaudación.
- En este año se elimina el Impuesto sobre los Capitales y el Patrimonio Neto y se introduce el Impuesto sobre los Activos Empresarios a cuenta del Impuesto a las Ganancias.
- Se modifica el Impuesto a las Ganancias con reducciones de alícuotas para empresas y personas físicas y de los tramos de imposición para las personas.
- Se elimina el Impuesto a los Beneficios Eventuales.
- Se generaliza el IVA a los servicios y entidades financieras.
- Se elimina el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes reemplazándolo por un acrecentamiento de la tasa del IVA.
- En 1991 se modifica el Impuesto sobre los Combustibles.
- También en 1991 se introduce el Impuesto sobre los Bienes Personales.
- La recaudación aumenta significativamente durante la primera parte de la década, estancándose desde 1994 hasta 1998. A partir de este año comienza la caída de la recaudación producto de la recesión económica.
- En 1996 se produce otra reforma tendiendo a mejorar el sistema en los impuestos directos se aumenta las alícuotas del Impuesto a las Ganancias y se extienden las bases.
- Durante todo el periodo se intenta generalizar el IVA, y en 1995 su tasa se eleva al 21%.
- En 1998 se introduce el Régimen del Monotributo para reemplazar al sistema de los responsables no inscriptos. Sin embargo el sistema de Responsables no inscriptos no fue eliminado y ambos regímenes coexisten actualmente.
- En 1999 se introduce el Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta de forma transitoria a cuenta del Impuesto a las Ganancias.
- En el año 2000, se lleva adelante una nueva reforma impositiva sobre el Impuesto a las Ganancias, consistente en la reducción de los mínimos no imponibles, y las deducciones, el aumento de las alícuotas, etc.
- A partir del año 2000 comienza a revertirse el proceso positivo de reforma tributaria de la década del 90.
- En el año 2001, con el fin de incrementar la recaudación se crea el Impuesto a los Débitos y Créditos de las Cuentas Corrientes Bancarias.

Capítulo 3

Determinantes de la complejidad del sistema tributario nacional argentino

En este capítulo se estudiará la evolución que el sistema tributario argentino ha tenido respecto de la complejidad durante los últimos treinta años a través de los siguientes elementos:

- Número de tributos
- Estabilidad del sistema tributario
- Fragmentación del sistema tributario
- Estructura tributaria de los principales impuestos

1) Número de tributos⁸

Considerando el número de tributos como un determinante de la complejidad, se afirma que un mayor número de tributos vigentes en cada año determina una mayor complejidad del sistema impositivo.

La existencia de un alto número de tributos distrae la atención de la administración tributaria y su efectividad; así como también incrementa los costos de cumplimiento para los contribuyentes al tener que atender una mayor cantidad de obligaciones tributarias.

Este elemento se determina estableciendo el número de tributos vigentes a nivel nacional, en cada año, luego se realiza la comparación entre los años.

Las principales conclusiones respecto del número de tributos pueden verse en el cuadro 2:

Cuadro 2

Mayor Número de tributos	
Año	Nº de tributos
1975	70
1974	67
1976	67
Menor Número de tributos	
Año	Nº de tributos
1981	43
1986	43
1987	44
1995	44

El año más complejo es 1970, y el menos complejo 1981, observándolos desde la perspectiva del número de tributos vigentes

Calculando el promedio de tributos vigentes la década más compleja ha sido la de 1970 con un promedio de 61 impuestos por año. Mientras que las décadas del 80 y 90 arrojan un promedio de 48 y 52 respectivamente. Los promedios de las últimas dos décadas son muchos menores coincidentemente con las sucesivas reformas realizadas al sistema tributario.

El promedio general del número de impuestos en los 32 años es de 53 impuestos.

⁸ Se calcula el número de tributos vigentes en cada año, tomando como base de información las planillas de recaudación anual de la DGI, luego AFIP.

Respecto de los recursos de la Seguridad Social cabe destacar que se toman los datos agregados de contribuciones por parte de los empleadores, aportes personales de los trabajadores y autónomos.

Cabe aclarar que al realizar la estimación de tributos sobre la base de las planillas de ingresos de la DGI existen rezagos recaudatorios en todos los periodos, pese a la derogación de los impuestos en ejercicios anteriores, y que esta situación particular fue tenida en cuenta en virtud de considerar que el impuesto sigue existiendo mientras se recaude.

Otro punto a considerar es que no se incluyeron como tributos a los regímenes de facilidades de pago.

A continuación se presenta el cuadro 3 que resume esta información.

Cuadro 3
Número de tributos

Año	Nº de Impuestos	Año	Nº de Impuestos
1970	53	1986	43
1971	55	1987	44
1972	55	1988	50
1973	65	1989	59
1974	67	1990	61
1975	70	1991	60
1976	67	1992	61
1977	66	1993	58
1978	60	1994	46
1979	48	1995	44
1980	48	1996	45
1981	43	1997	46
1982	45	1998	48
1983	48	1999	51
1984	49	2000	52
1985	48	2001	55

2) Estabilidad⁹ del sistema tributario

La estabilidad del sistema tributario, puede analizarse desde dos ópticas diferentes: por un lado puede verse por el número de tributos vigentes en cada año y sus eliminaciones o incorporaciones es decir la rotación de los tributos, y por el otro la estabilidad de la estructura interna de cada impuesto en el tiempo, es decir, las modificaciones a las que estos son sometidos.

La estabilidad del sistema reporta una menor complejidad ya que permite tener un conocimiento por parte de los contribuyentes y del Fisco más acabado del mismo.

En primer orden se analizará la estabilidad sólo desde el lado del número de tributos, y su rotación. Una mayor rotación de tributos implica una menor estabilidad y por lo tanto una mayor complejidad del sistema.

Puede observarse en el cuadro 3 que el número de tributos varía prácticamente en cada año; y sólo se mantiene constante la cantidad de tributos durante los años 71 y 72; 79 y 80. Sin embargo, esta es solo una visión parcial de la estabilidad, pues podría llevarnos a conclusiones erróneas no considerar la rotación de impuestos existente, que es en definitiva una medida correcta de la estabilidad del sistema.

La rotación de los tributos puede observarse en el cuadro 4, donde constan los impuestos creados y derogados en cada año.

Los años de mayor creación de tributos son 1973, 1976, 1989 y 1991 coincidiendo con situaciones de debilitamiento de los impuestos tradicionales y crisis económica en los primeros tres años, y en 1991 con las reformas iniciadas por el gobierno electo en 1989.

Los años en los que se evidencia mayor derogación de tributos son 1976, 1979, 1991 y 1994.

⁹Para el cálculo de este punto se considera nuevamente como base de la información las planillas de recaudación de la DGI, por lo que puede presentarse algunos rezagos recaudatorios que distorsionen el indicador. Sin embargo, en términos generales se corroboró la vigencia de los principales impuestos con sus leyes de origen y normas que establecen su vigencia.

En promedio durante los 30 años analizados se crearon y derogaron 3 tributos por año, lo que evidencia una rotación importante en el sistema; pues prácticamente todos los años se realiza una modificación, creando o suprimiendo algún tributo.

Así mismo puede observarse que en el año 1976 se produce el mayor número de cambios en el sistema tributario, afectando el 37% del mismo respecto de la totalidad de tributos existentes.

El promedio de los cambios revela que prácticamente el 11% del sistema tributario ha sido afectado por permanentes modificaciones.

La inestabilidad observada nos permite concluir que el sistema tributario argentino es complejo y no permite el conocimiento racional del mismo por parte de los contribuyentes ni la economía en su administración por parte del Estado, en virtud de las permanente modificaciones.

Sin embargo, cabe destacar que se observa en las últimas dos décadas una menor complejidad producto de una mayor estabilidad.

Respecto de los cambios permanentes en la estructura tributaria de los impuestos, es importante destacar los efectos negativos que tienen sobre la seguridad jurídica del país. Cuando se modifican frecuentemente los impuestos, se altera la situación económica de los inversores y se crea inseguridad y desaliento en los futuros inversores.

Este análisis respecto de las modificaciones normativas no se desarrollará en este trabajo para cada impuesto en particular; la complejidad que requeriría su estudio debe ser motivo de trabajos exclusivos en este sentido.

Sin embargo tal como se observa en el capítulo 2, y en el punto 4 del capítulo 3 existen claras evidencias de las sucesivas modificaciones de las estructuras tributarias de cada impuesto.

Cuadro 4
Estabilidad

Años	Impuestos Creados	Impuestos Derogados	Total de Cambios	%s/ Impuestos
1971	4	2	6	0,11
1972	4	4	8	0,15
1973	12	2	14	0,22
1974	6	4	10	0,15
1975	7	4	11	0,16
1976	11	14	25	0,37
1977	2	3	5	0,08
1978	0	6	6	0,10
1979	0	12	12	0,25
1980	0	0	0	0,00
1981	0	5	5	0,12
1982	2	0	2	0,04
1983	4	1	5	0,10
1984	1	0	1	0,02
1985	1	2	3	0,06
1986	0	5	5	0,12
1987	1	0	1	0,02
1988	6	0	6	0,12
1989	9	0	9	0,15
1990	4	2	6	0,10
1991	8	9	17	0,28
1992	2	1	3	0,05
1993	0	3	3	0,05
1994	0	12	12	0,26
1995	2	4	6	0,14
1996	3	2	5	0,11
1997	1	0	1	0,02
1998	2	0	2	0,04
1999	3	0	3	0,06
2000	1	0	1	0,02
2001	4	1	5	0,09

3) Fragmentación del sistema tributario

El estudio de la fragmentación del sistema tributario refleja como se distribuye la recaudación impositiva entre los diferentes impuestos. A mayor fragmentación del sistema tributario mayor será la complejidad pues existirá una menor percepción por parte de los contribuyentes de los montos que tributan al Estado.

La fragmentación se compone de dos elementos el número de tributos y el tamaño de los mismos. Respecto del número de tributos, una mayor cantidad de tributos implica una mayor fragmentación y por lo tanto implica un mayor costo administrativo para el Estado y para los contribuyentes. Respecto del tamaño de los impuestos y las desigualdades de magnitud entre estos constituyen una base de generación de ilusión fiscal ya que los contribuyentes perciben más claramente aquellos impuestos que concentran las mayores sumas tributadas por los individuos.

Para cuantificar la fragmentación del sistema se utilizan los índices de concentración de la economía industrial que se construyen utilizando la cantidad de tributos vigentes en cada año y su participación en la recaudación.

Así podemos construir los siguientes índices:

A) Índice de Hirschman-Herfindahl (HHC)

Este índice se calcula como la suma de los cuadrados de la participación de cada impuesto en el total recaudado.

$$HHC = \sum_{i=1}^N t_i^2$$

t_i : es la participación relativa del impuesto en el total de la recaudación.

N : es el número total de impuestos.

Este índice relaciona en forma positiva la percepción de cada impuesto con la participación relativa en la recaudación total. Al elevar al cuadrado la participación relativa de los impuestos se le da mayor peso a los tributos de mayor participación en la recaudación.

El índice de Hirschman-Herfindahl debe leerse como un indicador de simplicidad del sistema y sus resultados se interpretan de la siguiente forma:

- a) A valores menores del HHC el sistema esta más fragmentado, es decir, si se acerca a cero el valor obtenido del calculo del índice, el sistema esta compuesto por una gran cantidad de impuestos de pequeña magnitud.
- b) A valores mayores del HHC el sistema esta más concentrado. En el extremo si $HHC = 1$ el sistema posee un solo impuesto que aporta el total de la recaudación.

La desventaja de este índice es que postula una relación fija entre el número de impuestos y las desigualdades de tamaño y esta relación no siempre es fija, esto puede observarse en el cuadro 7 donde existen periodos en los que coincide un mayor número de impuestos con concentración de la recaudación en unos pocos, y viceversa.

En el cuadro 5 se presentan los años de mayor y menor concentración del sistema tributario. Sin embargo, estos años no son los que mayor cantidad de impuestos vigentes tienen, por lo tanto claramente puede observarse que lo que sí indican es que durante estos años la recaudación estaba menos concentrada en pocos impuestos.

Calculando el promedio del índice HHC para las tres décadas se concluye que la década más fragmentada es la del 70 con un índice promedio de 0.0908, seguida por la del 80 con un índice promedio de 0.1076, mientras que la década más concentrada es la década del 90 con un índice promedio de 0.1812.

Cuadro 5

Menor Concentración		
Año	HHC	Nº de t
1989	0,0738	59
1988	0,0775	50
1970	0,0793	53
Mayor Concentración		
Año	HHC	Nº de t
1998	0,2092	48
1993	0,2107	58
1997	0,2115	46

B) Índice de concentración CRx

Es el índice más simple de concentración. Se calcula como la sumatoria de la participación en la recaudación de un número x de impuestos más importantes cuantitativamente.

$$CRx = \sum_{i=1}^x tix$$

x: es el número de impuestos de mayor importancia cuantitativa.

tix: es la participación del impuesto x en la recaudación total.

La principal desventaja de este índice es la arbitrariedad de elección del número x pues de acuerdo con el criterio con que se selecciona se pierde más o menos información.

En este trabajo se toma como criterio para definir el número x; los 10 impuestos de mayor participación relativa en la recaudación total para cada año.

Cuanto más cercano a 1 es el valor que toma el índice significa que la recaudación se encuentra más concentrada entre estos 10 impuestos; mientras que cuando el valor se encuentra más cercano a cero más fragmentada esta la misma, e implica que la recaudación total se distribuye entre muchos impuestos pequeños, y la complejidad del sistema es acrecentada.

Los valores extremos calculados en este trabajo son el año 1989, con un CRx, para x = 10 de 0,6989, siendo el año de mayor dispersión de la recaudación; y 1995 con un CRx= 0.9683, encontrándose la recaudación más concentrada en esos 10 impuestos durante ese año.

Durante la década del 70 el 86% de la recaudación se concentra en estos 10 impuestos, en los 80 se concentra el 87 %, mientras que el promedio de concentración más alto se alcanza en la década del 90 con el 92%.

Se observa claramente que a lo largo de los 32 años analizados en promedio el 89% de la recaudación se concentra en estos 10 impuestos más importantes. El restante 11% de la recaudación se distribuye en promedio entre 43 impuestos de muy poca importancia.

C) Índice de Hannah y Kay:

El índice de Hannah y Kay se calcula como la sumatoria de las participaciones relativas de los impuestos elevadas a un número B, luego esa sumatoria se eleva a 1/(1-B).

$$HK(B) = \left(\sum_{i=1}^N t_i^B \right)^{1/(1-B)}$$

B: es un número que mide el trade off entre la cantidad de impuestos y la desigualdad de tamaño de estos.

t_i : es la participación relativa de los impuestos en la recaudación.

N: es el número de impuestos vigentes.

El índice de Hannah y Kay soluciona la desventaja del índice de Hirschman-Herfindahl al incorporar en el número B las dos magnitudes de la fragmentación. La elección de este número B implica que un mayor valor de B le otorga un mayor peso a los impuestos de mayor tamaño en la construcción del índice, mientras que un menor valor de B implica que se otorga mayor importancia a los impuestos de menor participación relativa.

Los resultados que arroja este índice significan:

a) A mayores valores de HK el sistema esta más fragmentado tanto por el número de impuestos como por las desigualdades de participación de los mismos.

b) A menores valores del HK el sistema esta más concentrado desde la óptica de los dos elementos.

En este trabajo se le asignan a B de manera arbitraria los valores de 0,5 y 100. Se trabaja con un valor pequeño de B, donde las desigualdades de tamaño tendrán un menor impacto en el resultado del índice ($B = 0,5$), y un valor mayor ($B = 100$), con el fin de otorgar un peso mayor en el resultado a los impuestos de mayor importancia relativa.

Los resultados más importantes del cálculo de este índice se expresan en el cuadro 6.

Cuadro 6

Mayor Concentración			
Año	HK, B=0,5	Año	HK, B = 100
1997	10,8878	1993	2,4695
1995	11,5696	1992	2,4980
1994	11,6391	1997	2,5052
Menor Concentración			
Año	HK, B = 0,5	Año	HK, B = 100
1989	26,1625	1972	8,5333
1990	25,7625	1973	8,1811
1974	24,1626	1971	8,1108

Incorporando el trade off entre los dos elementos de la fragmentación se concluye que el año de mayor concentración es 1997, y el de mayor fragmentación es 1989 cuando se le otorga un mayor peso a los impuestos de menor participación relativa. Mientras que cuando se le otorga un mayor peso a los impuestos más importantes, el año mas concentrado es 1993 y el año más fragmentado es 1972.

Calculando el promedio del índice para las décadas; la década de los 90 se presenta como la de mayor concentración asumiendo el promedio del índice los siguientes valores 14,5880 para un $B = 100$, y 2,9191 para un $B = 0,5$. Mientras que el promedio del índice de Hannah y Kay indica que la década más fragmentada es la del 70, asumiendo los valores de 21,0065 para $B = 100$, y 6,7801 para $B = 0,5$.

Así mismo ante distintos valores de B, se construyen otros índices de concentración, estos son:

1) Si $B=2$, $HK=1/HHC$

A mayores valores de HK el sistema esta más fragmentado, ya que constituye el recíproco del HHC.

De acuerdo con los resultados que arroja el cálculo del índice, el año en que el sistema impositivo estaba más fragmentado es 1989 ($HK = 13,5354$), mientras que el año que presenta mayor concentración es 1997 ($HK = 4,7278$).

2) Si $B = \infty$, $HK = 1/CR_x$

En virtud de que a valores mayores de B, damos mayor peso a los impuestos más importantes, nuevamente aquí a medida que el resultado de este índice se acerca a uno, más concentrado esta el sistema en los principales impuestos.

La cuantificación para este trabajo de este índice indica que el sistema está más concentrado en los 10 impuestos de mayor participación en la recaudación total en los años 1995 y 1997, y más fragmentado en los años 1989 y 1988.

3) Si $B = 0$, $HK = N$

Donde N es el número de impuestos vigentes en cada año, y se concluye que el año más fragmentado es 1975, y los años más concentrados son 1981 y 1986, idénticos resultados a los obtenidos en el punto 1 de este capítulo.

D) Índice de mínima concentración:

Este índice se calcula como el recíproco del número de impuestos.

$$C_{mín} = 1/N$$

N : número total de impuestos

Este índice implica que a valores más pequeños del mismo y más cercanos a cero mayor es la cantidad de impuestos y por lo tanto más fragmentado es el sistema, aunque nada indica sobre las desigualdades de tamaño de los impuestos. A valores mayores y más cercanos a 1 menor es la cantidad de impuestos y por lo tanto más concentrado está el sistema.

Los valores extremos de este índice calculados para este trabajo corresponden a los años 1975 y 1981, asumiendo los valores de 0.0142 y 0,2325, coincidiendo con los años de mayor y menor número de impuestos vigentes respectivamente.

Cuadro 7

Índices de Concentración

AÑO	HHC	HK(B), B=2	HK(B), B=0	HK(B), B=0.5	HK(B), B=100	HK(B); B=INF	CRx, x=10	Crmin
1970	0,0794	12,5946	53,0000	21,3441	7,8101	1,2156	0,8226	0,0189
1971	0,0866	11,5521	55,0000	20,5706	8,1108	1,1690	0,8554	0,0182
1972	0,0836	11,9688	55,0000	20,0720	8,5333	1,1600	0,8621	0,0182
1973	0,0838	11,9294	65,0000	21,8316	8,1811	1,1704	0,8544	0,0154
1974	0,0829	12,0595	67,0000	24,1626	7,3866	1,1985	0,8344	0,0149
1975	0,0973	10,2788	70,0000	20,2359	6,9743	1,1218	0,8914	0,0143
1976	0,0930	10,7477	67,0000	20,9412	5,6990	1,1475	0,8714	0,0149
1977	0,0957	10,4525	66,0000	22,4445	5,0265	1,1886	0,8413	0,0152
1978	0,1012	9,8810	60,0000	19,9098	5,2818	1,1333	0,8824	0,0167
1979	0,1050	9,5256	48,0000	18,5527	4,7979	1,1173	0,8950	0,0208
1980	0,1117	8,9553	48,0000	17,7942	4,3616	1,1030	0,9066	0,0208
1981	0,1429	6,9996	43,0000	15,5630	3,4274	1,0696	0,9349	0,0233
1982	0,1272	7,8619	45,0000	16,5575	3,9179	1,0935	0,9145	0,0222
1983	0,1160	8,6236	48,0000	17,4917	4,4547	1,0967	0,9118	0,0208
1984	0,1224	8,1713	49,0000	17,2364	4,4000	1,1108	0,9002	0,0204
1985	0,1017	9,8319	48,0000	18,2679	5,8113	1,1235	0,8901	0,0208
1986	0,0991	10,0929	43,0000	18,7269	5,0586	1,1439	0,8742	0,0233
1987	0,1039	9,6214	44,0000	18,2612	4,6741	1,1276	0,8869	0,0227
1988	0,0775	12,9018	50,0000	23,3685	5,9184	1,2597	0,7938	0,0200
1989	0,0739	13,5355	59,0000	26,1625	6,0707	1,2971	0,6989	0,0169
1990	0,0897	11,1521	61,0000	25,7625	4,6207	1,3034	0,7672	0,0164
1991	0,1179	8,4803	60,0000	22,6495	3,6066	1,2222	0,8182	0,0167
1992	0,1982	5,0454	61,0000	14,9520	2,4980	1,0960	0,9124	0,0164
1993	0,2108	4,7445	58,0000	11,8187	2,4695	1,0505	0,9519	0,0172
1994	0,1878	5,3251	46,0000	11,6391	2,8026	1,0417	0,9600	0,0217
1995	0,1969	5,0800	44,0000	11,5696	2,7357	1,0327	0,9683	0,0227
1996	0,1997	5,0065	45,0000	12,1487	2,6659	1,0412	0,9604	0,0222
1997	0,2115	4,7278	46,0000	10,8878	2,5052	1,0385	0,9629	0,0217
1998	0,2092	4,7798	48,0000	11,2150	2,5574	1,0400	0,9616	0,0208
1999	0,1902	5,2581	51,0000	13,2367	2,7299	1,0774	0,9281	0,0196
2000	0,1722	5,8080	52,0000	13,9322	3,0562	1,0942	0,9139	0,0192
2001	0,1511	6,6197	55,0000	14,7342	3,5154	1,0940	0,9141	0,0182

4) Estructura tributaria de los principales impuestos

La estructura tributaria de todos los impuestos es un determinante de la complejidad del sistema debido a los costos de determinación e información que los mismos tienen para el contribuyente, así como también respecto a los costos de administración para el Estado, producto de que una mayor complejidad en la definición de los impuestos requiere un mayor esfuerzo en las tareas de fiscalización, procesamiento, determinación y capacitación.

En este punto se analizarán las leyes vigentes durante las décadas en estudio, observando las diferentes definiciones que se hagan de las bases imponibles, alícuotas, exenciones, etc. de los tres impuestos principales de nuestro sistema: Impuestos Internos, Réditos y Ganancias, Ventas y Valor Agregado; no sin tener en cuenta la importancia del resto, sino en base a los requerimientos temporales del presente trabajo.

Este análisis nos permitirá establecer la existencia de multiplicidad de bases imponibles, la existencia o no de multiplicidad de alícuotas, la cantidad de excepciones que se planteen en cada impuesto, la existencia o no de regímenes de percepción o retención del impuesto, etc. Cuanto mayor sea el número que de estos elementos existan en las normas, más compleja será la estructura de estos impuestos. En tanto cada impuesto presente complejidades en este aspecto, lógicamente aportará complejidad a la globalidad del sistema. Así también los sucesivos cambios que en estos impuestos se produzcan le agregaran complejidad al sistema vista desde la óptica de la estabilidad.

Impuestos Internos

El primer indicador de la complejidad de este impuesto, es que el desarrollo del mismo no se realiza en base a un criterio de integración sino que es el resultado de la agregación de leyes impositivas independientes.

Los impuestos internos se originan en el siglo XIX y se ampliaron en las primeras décadas del siglo XX. Hacia 1940 existían 17 leyes que determinaban la imposición sobre: tabacos, vinos, bebidas artificiales, sidras, artículos de tocador, especialidades medicinales, aguas minerales, prima de seguro, piedras preciosas, etc.

En 1950 por la ley 13648 se estructuran los gravámenes de manera unificada, en dos títulos: el primero incluyó los gravámenes con control físico de las unidades, y el segundo, los gravámenes con fiscalización contable. En la década del 70 se incorporan a la ley 3764 de impuestos internos bienes relacionados con el confort, y los vehículos automotores.

En 1996 se sanciona la Ley 24674 sobre los impuestos internos unificados, que mantiene vigente el articulado del Título II y sus modificatorias (to 1979) de la ley 3764.

Así mismo han coexistido con las leyes de impuestos internos otros impuestos sobre bienes específicos o sobre su consumo tales como los impuestos a las cubiertas, los lubricantes, etc.

En el Anexo 1 se muestran las características principales de los dos regímenes de impuestos internos, vigentes en las últimas tres décadas, previstos en las leyes 3764, y 24674.

De la lectura de este cuadro puede concluirse que uno de los factores que propone complejidad a los impuestos, es la multiplicidad de tasas, pero en este caso, las tasas son diferentes para cada bien, los cuales son fácilmente identificables, y no requieren interpretaciones exhaustivas al respecto. los impuestos internos presentan pocas características que torne complejo su conocimiento por parte de los contribuyentes y su interpretación y administración por parte del Fisco, sin embargo, debe destacarse que al aplicarse sobre bases físicas requieren un esfuerzo adicional por parte del organismo recaudador en su tarea de fiscalización.

Existe un factor adicional de complejidad para los impuestos internos en su etapa de determinación y es su característica de "impuesto por dentro" lo que provoca que la tasa efectiva sobre los bienes gravados sea distinta de la nominal, es decir, la que establece la ley.

En el cuadro 8 se resumen cuantitativamente los elementos de la estructura de este tributo, pudiendo observar un incremento de los tratamientos diferenciales de ciertos bienes tanto por el lado de las alícuotas como por el lado de las exenciones en 1996.

Cuadro 8
Estructura Tributaria Impuestos Internos

Elementos	Ley 3764(1979)	Ley 24674(1996)
Base Imponible	15 bienes	8 bienes
Alícuotas	20	13
Exenciones	5	15
Medios de pago	1	3

Impuesto a los Réditos y a las Ganancias

El Impuesto a los Réditos, luego reemplazado por el Impuesto a las Ganancias, ha sido diseñado desde sus comienzos en una forma global e integrada y no en forma cedular como ha sido implementado en prácticamente todos los países de América Latina.

Las sucesivas modificaciones a las que se sometió este tributo, fueron básicamente relacionadas con la imposición sobre los dividendos, y su integración o no sobre la renta global del accionista; así entre en 1949 y 1962 se sucedieron numerosas marchas y contramarchas en este sentido que culminaron en la eliminación de la tributación personal de los dividendos

En 1973 se realiza una reforma integral sobre el Impuesto a los Réditos, con la sanción de la ley 20628 se crea el Impuesto a las Ganancias, que determina el abandono del criterio renta-producto, basando el concepto de ganancia en un criterio de flujo de riqueza restringido que abarcaba las ganancias de capital, ingresos accidentales, y de carácter eventual. Con respecto a los dividendos integra los mismos a la renta global de los accionistas, a quienes les permitía reconocer un crédito por el impuesto pagado por las sociedades sobre sus utilidades. En 1975 nuevamente quedaron exentos los dividendos, y durante los años siguientes continuaron las reformas en este aspecto; actualmente los dividendos están exentos, en la determinación de la renta global de los accionistas.

La ley contemplo algunas de las distorsiones ocasionadas por la inflación e introdujo mecanismos de actualización de las deducciones personales aunque no contemplo la actualización de los tramos de la escala de imposición para las personas físicas (esto último fue corregido en 1976). Actualmente luego de un largo período de estabilidad monetaria, no esta previsto el mecanismo de ajuste inflacionario para las personas físicas y sucesiones indivisas, si existe para las sociedades que deben presentar balances ajustados por inflación.

A partir del análisis de la ley 11682 del Impuesto a los Réditos, la ley 20628 de creación del Impuesto a las Ganancias, y la ley 23905 y sus modificatorias; presentado en el Anexo 2 y sus tablas anexas; puede observarse claramente la complejidad que ha revestido este impuesto a lo largo de su evolución.

La complejidad de este impuesto se debe básicamente a los siguientes elementos de su estructura tributaria:

- 1) La multiplicidad de alícuotas tanto desde la existencia de tasas diferenciales para distintos sujetos; como también la existencia de múltiples tasas para las personas físicas en virtud de los distintos tramos de rentas.
- 2) La definición de un gran número de tramos de rentas, por ejemplo en el Impuesto a los Réditos se establecen 34 tramos de renta, y 16 tramos en la creación del Impuesto a las Ganancias. En 1997 sólo se establecen 7 tramos de rentas, evolucionando positivamente en este aspecto.
- 3) La existencia de múltiples cuotas fijas y cuotas porcentuales que se combinan para la determinación del impuesto de las personas físicas.
- 4) La determinación por parte de las sucesivas leyes de un gran número de exenciones.
- 5) La existencia de distintas categorías de deducciones: personales, generales, especiales por categorías de rentas, no admitidas, etc.

Estos elementos, que pueden observarse en el Cuadro 9, proveen de costos adicionales en la obtención de información, la determinación del impuesto y el conocimiento del mismo a los contribuyentes.

Así también la complejidad con que este impuesto es normado ocasiona mayores costos de administración para el fisco, en virtud de la necesidad de que los agentes fiscalizadores estén más capacitados para cumplir con su tarea, se requieren más recursos para realizar los controles, etc.

Cuadro 9

Estructura Tributaria del Impuesto a los Réditos y a las Ganancias

Elementos	Ley 11682 (1932)	Ley 20628(1973)	Ley 23905(1997)
Base Imponible	4 categorías de Rentas	4 categorías de Rentas	4 categorías de Rentas
Sujetos	2	2	2
Deducciones	2 categorías	3 categorías	4 categorías
Deduc. no admitidas	8	12	15
Alicuotas	2	2	2
Alicuotas adicionales	34	16	7
Contribución fija	33	15	6
Tramos de Escala	34	16	7
Exenciones	9	19	23
Medios de pago	2	3	3

Impuesto a las Ventas y al Valor Agregado

El Impuesto general a las Ventas comienza a regir en el año 1935, y estaba estructurado como un impuesto en etapa única que repercutía sobre el sector industrial y el sector importador, con una tasa del 3% que al momento de su derogación era del 8%.

El impuesto tenía algunas características que permiten asemejarlo a un impuesto al valor agregado tipo producto y limitado a los mencionados sectores, por cuanto se permitía la deducción de las adquisiciones gravadas en cabeza del vendedor. Esta deducción estaba restringida a aquellas materias primas que se incorporaran físicamente al producto vendido con lo cual continuaba existiendo el típico efecto cascada para aquellos insumos que no podían ser deducidos. Por otra parte en el caso de las exportaciones no se devolvían ni se acreditaban los impuestos pagados en etapas anteriores; lo que acentuaba el efecto cascada del impuesto, así como también actuaba como desincentivo a las exportaciones.

El Impuesto al Valor Agregado, creado en 1973 y que reemplaza al anterior, posee las características de plurifásico no acumulativo que grava todas las ventas desde que se vende el producto hasta su venta al consumidor final. Cada sujeto que interviene en la cadena abona el impuesto al vendedor, quien percibe el mismo, éste le deduce el monto pagado en concepto del impuesto como adquirente de bienes y servicios y la diferencia es ingresada al Fisco.

La evolución del IVA esta caracterizada básicamente por las sucesivas modificaciones sufridas en tres de elementos de su estructura: las exenciones, las alícuotas y el tratamiento a los pequeños contribuyentes.

Cuando el IVA es aplicado en 1975, quedaban excluidos del gravamen los servicios de: transporte, financieros, limpieza de inmuebles y saneamiento, gas, agua y electricidad; técnicos y profesionales; sociales y de enseñanza; comunicaciones; seguros.

En 1980, la ley 22294 amplió la base de imposición incorporando: los servicios cloacales, de desagües, telecomunicaciones, agua corriente, gas, electricidad, conservación en cámaras frigoríficas, matanza y faena de animales, precio de acceso a espectáculos y entretenimientos, administración de obras sobre inmuebles, etc. Posteriormente algunas actividades fueron excluidas, hasta que en 1990 se generaliza el tributo quedando exentas unas pocas actividades. Luego hacia fines de la década del 90, se aprueban diversos planes de competitividad que eximen nuevas actividades, reducen las tasas de otras, etc., lo que deteriora la base del impuesto así como sus virtudes de impuesto no acumulativo.

Respecto de la evolución de la tasa pueden identificarse cuatro etapas:

1) Período inicial

Al momento de la creación del impuesto se estableció una alícuota general del 13%, y una alícuota diferencial del 21% para algunos bienes determinados. Este primer período fue de transición para divulgar las características y facilitar el cambio de régimen, por lo tanto al momento de su aplicación generalizada el IVA tenía una tasa general del 16%.

2) Período de expansión y sustitución de las cargas sobre los salarios

En el año 1980 se realiza una importante reforma del impuesto que permite reducir los aportes y contribuciones sobre los salarios. La reforma amplía la generalización de la base, incremento la tasa general al 20%. Se introdujo una alícuota diferencial que alcanzaba a algunos bienes exentos del 10%. Esta última fue aumentada en 1982 al 12% y luego reducida al 8%.

3) Período de retroceso del tributo

Se reduce la alícuota general al 18%, la alícuota diferencial al 5%, y se introduce una alícuota del 25% para aplicarla a algunos productos suntuarios. En 1986 se busca simplificar el impuesto unificando la tasa general en el 18%, y estableciendo una tasa preferencial del 9% aplicada a obras y trabajos sobre inmuebles (luego esta fue reducida en 1988 al 7,5%, y posteriormente eliminada en 1990). Los bienes impuestos al 5% fueron declarados exentos en su mayoría y el resto paso a estar gravado al 18% al igual que los bienes gravados a la tasa del 25%.

4) Período de la segunda expansión

Desde principios de los 90 la evolución de las alícuotas esta dominada por la tendencia de crecimiento y unificación de una tasa general. A comienzos de 1990, la tasa general se ubicaba en el 13%, para actualmente ser del 21%. Existe, además, una tasa diferencial del 27% para los servicios públicos, y una tasa reducida al 10,5% para la construcción, la venta de productos agropecuarios, y la construcción.

Respecto del tratamiento a los pequeños contribuyentes se han empleado dos sistemas básicamente en primer lugar el acrecentamiento de la base en cabeza del proveedor, que rigió desde 1975 hasta 1986. Luego se recurrió al método simplificado mediante el cual se establece un débito fiscal presunto en relación al capital neto y a la dotación de personal del contribuyente. Este débito fiscal presunto se publicaba en tablas preelaboradas.

En 1990, se volvió al régimen general para los pequeños contribuyentes con acrecentamiento de la alícuota por parte del proveedor quien debía liquidar e ingresar el impuesto.

En 1998 se crea el Monotributo, que establece un régimen de categorización para pequeños contribuyentes sustituyendo el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias; así como también los aportes a la Seguridad Social en el caso de los trabajadores autónomos. Mediante este sistema se ingresa al fisco una cuota mensual preestablecida de acuerdo con la categorización que se haga del contribuyente; esta categorización esta relacionada con parámetros determinantes de su actividad económica tal como los ingresos brutos, los consumos eléctricos, los precios unitarios de ventas, etc.

De acuerdo con el análisis efectuado sobre las leyes de creación y modificación del Impuesto a las Ventas y al Valor agregado; se observa una evolución del impuesto que lo hace más complejo, básicamente por:

- 1) La existencia de un amplio número de exenciones, por ejemplo en la década del 90 ascienden a 22 exenciones.
- 2) La incorporación de nuevas actividades alcanzadas por el impuesto en la última década.
- 3) La existencia de tasas diferenciales para algunas actividades que además de aportar complejidad a la administración del impuesto, disminuyen la eficiencia del mismo.
- 4) La coexistencia de tres regímenes de responsables tributarios: los responsables inscriptos, los responsables no inscriptos, y los monotributistas.

Al igual que en el impuesto a las Ganancias por tratarse de los dos impuestos más importantes tanto por su participación en la recaudación y la cantidad de contribuyentes, la complejidad de este impuesto ocasiona importantes costos en su administración para el Estado, quien, además, debe resguardar los aspectos positivos del Impuesto al Valor Agregado tales como la neutralidad, sus ventajas sobre el control entre responsables, etc.

Cuadro 10
Estructura Tributaria del Impuesto a las Ventas y al Valor Agregado

Elementos	Ley 12143(1935)	Ley 20631(1973)	Ley 23349(1997)
Base Imponible	1	4	5
Sujetos	1	2	2
Alicuotas	1	2	4
Exenciones	8	4	22
Medios de Pago	1	2	3

Capítulo 4

Conclusiones

Una de las críticas más habituales al sistema tributario argentino, es la complejidad percibida por los contribuyentes en virtud de la multiplicidad de impuestos vigentes, la inestabilidad del sistema, y la escasa percepción de los montos tributados; así como por el Fisco, a través de los costos de administración que generan las tareas de recaudación y fiscalización, en virtud de la existencia de un importante número de tributos, las permanentes modificaciones al sistema tributario, etc.

Ante cada reforma tributaria, la simplificación del sistema es uno de los objetivos, pero pese a la unanimidad que existe respecto de la deseabilidad de un sistema tributario más simple, poco se ha avanzado y el sistema se ha ido volviendo cada vez más complejo.

Existen distintos elementos que pueden determinar la mayor o menor complejidad de un sistema tributario. En este trabajo se analizó la complejidad y su evolución en el sistema tributario argentino desde el año 1970 hasta el año 2001, a través de algunos de los elementos determinantes: número de tributos, estabilidad del sistema, estructura tributaria (Núñez Miñana, 1974) y la fragmentación del sistema (Porto, 1996).

El análisis realizado revela que el sistema tributario argentino presenta rasgos de complejidad durante el período, acentuándose esta característica durante las décadas de 1970 y 1980, siendo la década del 90 la menos compleja de acuerdo con los elementos analizados.

A partir de este trabajo se pueden obtener los siguientes resultados:

- a) El análisis del número de tributos vigentes en cada año indica que el año más complejo es 1975, con la existencia de 70 impuestos vigentes. Mientras que el año con menor cantidad de tributos es 1981 con 43 impuestos.
- b) El promedio de impuestos vigentes durante los 32 años analizados fue de 53 impuestos.
- c) Analizada la estabilidad del sistema respecto de la rotación de tributos podemos concluir el mayor número de cambios se produce en 1976 con la creación y supresión de un total de 25 impuestos, representando un 37% del número de impuestos vigentes; mientras que en 1980 no se produce ninguna modificación.
- d) El análisis de la fragmentación del sistema realizado a través del cálculo de los índices de concentración nos permiten concluir, en primer término, que el sistema tributario argentino se presenta fragmentado por la cantidad de impuestos y por las diferencias de tamaño.
- e) El año en que se observa mayor fragmentación indicada por el índice Hirschman-Herfindahl es 1989, y 1997 es el de mayor concentración respecto del mismo índice.
- f) En el cálculo de la concentración del sistema en base a los 10 impuestos de mayor importancia en la recaudación se concluye que en el año 1995, el 96% de la recaudación se concentra en este grupo de impuestos, y en 1989 solo el 69%, tomando el índice el menor valor de los 32 años analizados.
- g) En promedio el 89% de la recaudación se concentra durante las tres décadas en los 10 impuestos más importantes.
- h) El índice de Hannah Kay indica que cuando se construye otorgando un peso mayor a los tributos de menor participación relativa el año de mayor concentración es 1997, y el de menor 1989. Mientras que si trabajamos con una mayor influencia de los impuestos de mayor tamaño, el año de mayor concentración es 1993, y el más fragmentado 1972.
- i) La estructura tributaria particular de cada impuesto también han estado sujetas a cambios. En este sentido en el presente trabajo se ha analizado la estructura de los Impuestos Internos, Réditos y Ganancias, Ventas y Valor Agregado concluyendo que los tres impuestos son complejos de acuerdo con las siguientes consideraciones:
 - 1) Impuestos Internos: La complejidad de la leyes de impuestos Internos esta fundamentada en la existencia de múltiples bases y alícuotas, así por ejemplo a comienzos de la década del 70 se definían 15 bienes imposables con 20 alícuotas

diferentes. En 1996 hasta la actualidad, la base imponible esta constituida por 8 bienes, sobre los cuales se aplican 13 tasas diferentes, y se incorporan 10 nuevas exenciones al impuesto.

- 2) Impuesto a los Réditos y a las Ganancias: En este caso puede observarse que los distintos elementos que definen la estructura del impuesto lo transforman en un impuesto complejo, básicamente en virtud de la existencia de múltiples alícuotas (36 alícuotas diferenciales en el Impuesto a los Réditos, 18 en Ganancias en 1973, y 9 en 1997), tramos de renta imponible (34 tramos en Réditos, 16 en Ganancias y 7 actualmente), deducciones, una importante cantidad de exenciones(23 exenciones en la actualidad), etc.
- 3) Impuesto a las Ventas y al Valor Agregado: La existencia de alícuotas diferenciales, múltiples exenciones, regímenes diferentes de responsables, son los elementos que aportan complejidad a este tributo. Se observa que el IVA es más complejo que Ventas pues por ejemplo prevé 22 exenciones, y 4 alícuotas diferenciales en 1997, mientras que su antecesor preveía 8 exenciones y una tasa única.
- 4) La estructura tributaria más compleja la presenta el impuesto a las Ganancias, y la más simple los Impuestos Internos. La falta de simplicidad normativa en la definición de estos tipos impositivos y sus elementos, aporta al sistema un grado adicional de complejidad, con efectos dañosos sobre su administración por parte del Fisco, y sobre los costos de cumplimiento de los contribuyentes.

La complejidad del sistema tributario argentino eleva los costos administrativos y los costos de cumplimiento, incentivando la evasión y elusión impositiva; afecta de esta forma la neutralidad de los impuestos; la competitividad de los agentes económicos; y la prestación por parte del Estado de bienes y servicios públicos. Por lo tanto debe considerarse la necesidad de llevar adelante una reforma integral, y no coyuntural. Para ello será indispensable una revisión del sistema fiscal, a fin de adecuarlo a los objetivos de eficiencia, equidad, rendimiento, simplicidad, y flexibilidad que el desarrollo del país requiera.

En el marco de la simplificación del sistema tributario pueden realizarse las siguientes recomendaciones:

- 1) Reducir el número de tributos, a través del fortalecimiento de los impuestos de mayor importancia, dado que en los períodos analizados la recaudación se concentra en 10 impuestos. Sin embargo, cabe destacar, que al reducir el número de tributos deben analizarse las funciones fiscales y extrafiscales que estos cumplen, pues si bien algunos impuestos pueden ser de bajo rendimiento puede que cumplan algunos otros objetivos, como por ejemplo penar consumos dañosos socialmente.
- 2) Deben eliminarse los impuestos de bajo rendimiento y de emergencia que existen, propiciar la creación de impuestos de alto rendimiento, así como también incrementar el rendimiento de los impuestos básicos.
- 3) Es necesario minimizar las reformas impositivas coyunturales que provocan la permanente creación de nuevos tributos así como también minimizar las modificaciones normativas, a fin de garantizar la seguridad jurídica de los agentes económicos, y el conocimiento de las normas por parte de los contribuyentes.
- 4) Reducir al mínimo los tratamientos diferenciales impositivos en las normativas, pues esto quita claridad a las normas, incrementa la complejidad del sistema, y favorece el accionar de los grupos de presión.
- 5) Deben simplificarse las disposiciones normativas y los trámites de modo que se reduzcan los costos administrativos de los contribuyentes y del Fisco.

Debe buscarse un sistema tributario que facilite al contribuyente el conocimiento de las obligaciones tributarias, permita al Estado recaudar los fondos necesarios, y además potencie las posibilidades de fiscalización por parte del Fisco, eliminando las distorsiones actuales causadas por la ilusión fiscal, y las presiones de los grupos de interés que buscan tratamientos diferenciales.

Cuadro Resumen

Año	Impuestos	Cambios	%s/ Impuestos	HHC ¹⁰	HK ¹⁰ (B), B=2	HK ¹⁰ (B), B=0	HK ¹⁰ (B), B=0.5	HK ¹⁰ (B), B=100	HK ¹⁰ (B), B=INF	CR x ¹¹ , x=10	Crmin ¹²
1970	53			0,0794	12,5946	53	21,3441	7,8101	1,2156	0,8226	0,0189
1971	55	6	0,11	0,0866	11,5621	55	20,5706	8,1108	1,1690	0,8554	0,0182
1972	55	8	0,15	0,0836	11,9688	55	20,0720	8,5333	1,1600	0,8621	0,0182
1973	65	14	0,22	0,0838	11,9294	65	21,8316	8,1811	1,1704	0,8544	0,0154
1974	67	10	0,15	0,0829	12,0595	67	24,1626	7,3866	1,1985	0,8344	0,0149
1975	70	11	0,16	0,0973	10,2788	70	20,2359	6,9743	1,1218	0,8914	0,0143
1976	67	25	0,37	0,0930	10,7477	67	20,9412	5,6990	1,1475	0,8714	0,0149
1977	66	5	0,08	0,0957	10,4525	66	22,4445	5,0265	1,1886	0,8413	0,0152
1978	60	6	0,1	0,1012	9,8810	60	19,9098	5,2818	1,1333	0,8824	0,0167
1979	48	12	0,25	0,1050	9,5256	48	18,5527	4,7979	1,1173	0,8950	0,0208
1980	48	0	0	0,1117	8,9553	48	17,7942	4,3616	1,1030	0,9066	0,0208
1981	43	5	0,12	0,1429	6,9996	43	15,3630	3,4274	1,0996	0,9349	0,0233
1982	45	2	0,04	0,1272	7,8619	45	16,5575	3,9179	1,0935	0,9145	0,0222
1983	48	5	0,1	0,1160	8,6236	48	17,4917	4,4547	1,0967	0,9118	0,0208
1984	49	1	0,02	0,1224	8,1713	49	17,2364	4,4000	1,1108	0,9002	0,0204
1985	48	3	0,06	0,1017	9,8319	48	18,2679	5,8113	1,1235	0,8901	0,0208
1986	43	5	0,12	0,0991	10,0929	43	18,7269	5,0586	1,1439	0,8742	0,0233
1987	44	1	0,02	0,1039	9,6214	44	18,2612	4,6741	1,1276	0,8869	0,0227
1988	50	6	0,12	0,0775	12,9018	50	23,3685	5,9184	1,2597	0,7938	0,0200
1989	59	9	0,15	0,0739	13,5355	59	26,1625	6,0707	1,2971	0,6989	0,0169
1990	61	6	0,1	0,0897	11,1521	61	25,7625	4,6207	1,3034	0,7672	0,0164
1991	60	17	0,28	0,1179	8,4803	60	22,6495	3,6066	1,2222	0,8182	0,0167
1992	61	3	0,05	0,1982	5,0454	61	14,9520	2,4980	1,0960	0,9124	0,0164
1993	58	3	0,05	0,2108	4,7445	58	11,8187	2,4695	1,0505	0,9519	0,0172
1994	46	12	0,26	0,1878	5,3251	46	11,6391	2,8026	1,0417	0,9600	0,0217
1995	44	6	0,14	0,1969	5,0800	44	11,5696	2,7357	1,0327	0,9683	0,0227
1996	45	5	0,11	0,1997	5,0065	45	12,1487	2,6659	1,0412	0,9604	0,0222
1997	46	1	0,02	0,2115	4,7278	46	10,8878	2,5052	1,0385	0,9629	0,0217
1998	48	2	0,04	0,2092	4,7798	48	11,2150	2,5574	1,0400	0,9616	0,0208
1999	51	3	0,06	0,1902	5,2581	51	13,2367	2,7299	1,0774	0,9281	0,0196
2000	52	1	0,02	0,1722	5,8080	52	13,9322	3,0562	1,0942	0,9139	0,0192
2001	55	5	0,09	0,1511	6,6197	55	14,7342	3,5154	1,0940	0,9141	0,0182

¹⁰HHC: Índice de Hirschman-Herfindahl
¹¹HK: Índice de Hannah y Kay
¹²CRx: Índice de Concentración
¹²Crmin: Índice de Mínima concentración

Anexo 1
Impuestos Internos

Concepto	Ley 3764 y sus modificaciones	Ley 24674 y sus modificaciones
Base Imponible	1) Tabacos, Cigarros, Cigarritos, etc.	1) Tabacos, Cigarros, Cigarritos, etc.
	2) Consumido de Tabaco en hojas.	2) Consumido de Tabaco en hojas.
	3) Alcohol etílico	No esta gravado
	4) Bebidas Alcohólicas: Whisky, Coñac, Graduación mayor a 10°	3) Bebidas Alcohólicas: Whisky, Coñac, Graduación mayor a 10°
	5) Cubiertas	No esta gravado
	6) Combustibles y Aceites Lubricantes	No esta gravado
	7) Cerveza	4) Cerveza
	8) Vinos Comunes, Finos, Reservas.	No esta gravado
	9) Champagne	No esta gravado
	10) Artículos de Tocador	No esta gravado
	11) Objetos Suntuarios	No esta gravado
	12) Bebidas Analcohólicas, Jarabes y Extractos	5) Bebidas Analcohólicas, Jarabes y Extractos
	13) Otros bienes y Servicios	No esta gravado
	14) Vehículos, automóviles y motores	No esta gravado
	15) Seguros en gra., por accidentes de trabajo, contratados en el extranjero	6) Seguros en gra., por accidentes de trabajo, contratados en el extranjero
Hecho Imponible	Expendio de los productos mencionados	7) Artículos importados
	Fabricantes e Importadores de los Bs. Gravados	8) Automotores y motores gasoleros
	Compañías aseguradoras, o asegurado para los seguros extranjeros -	Expendio de los productos mencionados.
	Precio Neto de Venta deducidos descuentos y bonificaciones	Fabricantes, importadores, fraccionadores de los bienes gravados.
	Precio de Venta al Consumidor para Cigarrillos	Compañías aseguradoras, o asegurado para los seguros extranjeros
	Tabacos: 16% - Tabaco en hojas: 20%	Precio Neto de Venta deducidos descuentos y bonificaciones
	Alcohol Etílico: 32%	Precio de Venta al Consumidor para Cigarrillos
	Whisky: 30%	Tabacos: 16% - Tabaco en hojas: 20%
	Coñac, brandy, etc.: 18%	Whisky: 12%
	Bebidas alcohólicas 10° a 29°: 8%	Coñac, brandy, etc.: 8%
	Bebidas alcohólicas 29° o más: 12%	Bebidas alcohólicas 10° a 29°: 6%
	Cubiertas: 27%	Bebidas alcohólicas 29° o más: 8%
	Combustibles y Aceites lubricantes: 23,25%	Cervezas: 4%
	Cervezas: 4%	Bebidas Analcohólicas: 4 %
	Vinos Comunes, Finos, Reserva: 2,5% - Champagne: 5%	Artículos importados: 130%
Artículos de Tocador: 7%	Automotores, y motores gasoleros: 10%	
Objetos Suntuarios: 2% al 5%	Seguros en general: 4,5%	
Bebidas Analcohólicas: 24 %	Seguros por accidente de trabajo: 2,5%	
Otros Bienes y Servicios: 6,55% al 24%	Seguros contratados en el extranjero: 23%	
Vehículos, automóviles y motores: 2% al 21,5%		

	Seguros en general: 8,5%	
	Seguros por accidente de trabajo: 2,5%	
	Seguros contratados en el extranjero: 23%	
Exenciones	Seguros de Vida, agrícolas, accidentes personales, y los colectivos que cubren gastos de salud.	Seguros de Vida, agrícolas, accidentes personales, y los colectivos que cubren gastos de salud.
		Bebidas analcohólicas elaboradas con un 10% o más de jugos de fruta
		Jarabes para especialidades medicinales.
		Jarabes y extractos para elaborar bebidas analcohólicas con un 20% o más de jugo de frutas -
Medios de Pago		Aguas minerales, aguas gasificadas, bebidas en base a leche, jugos puros de frutas. Y sus concentrados jugos puros de hierbas y vegetales
	Por depósito del impuesto y declaración jurada de los responsables	Por depósito del impuesto y declaración jurada de los responsables
		Vía el sistema de percepción en el caso de subastadores o intermediarios
		Existe régimen de anticipos mensuales

Anexo 2

Impuesto a los Réditos-Impuesto a las Ganancias

Concepto	Ley 11682 y sus modificaciones	Ley 20628-Creación	Ley 23905y sus modificaciones
Base Imponible	Las Rentas netas derivadas de fuente argentina a favor de residentes argentinos o extranjeros. Las rentas a considerar son netas de los gastos necesarios para mantener la fuente generadora.	Todas las ganancias derivadas de fuente argentina obtenidas por personas de existencia real o ideal, con o sin residencia en el país. Las rentas a considerar son netas de los gastos necesarios para mantener la fuente generadora.	Todas las ganancias derivadas de fuente argentina obtenidas por personas de existencia real o ideal, con o sin residencia en el país. Las rentas a considerar son netas de los gastos necesarios para mantener la fuente generadora.
Categorías de Rentas	1era. Categoría: Renta del suelo 2da. Categoría: Réditos de los capitales mobiliarios y similares. 3era. Categoría: Rentas del comercio y la Industria, profesionales y cuentapropistas. 4ta. Categoría: Réditos del trabajo personal en relación de dependencia.	1era. Categoría: Renta del suelo 2da. Categoría: Renta de capitales 3era. Categoría: Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio 4ta. Categoría: Rentas del trabajo personal (incluye profesiones liberales).	1era. Categoría: Renta del suelo 2da. Categoría: Renta de capitales 3era. Categoría: Beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio 4ta. Categoría: Rentas del trabajo personal (incluye profesiones liberales).
Sujetos	Las personas que durante el ejercicio fiscal perciban rentas clasificadas dentro de alguna de las cuatro categorías establecidas. Las personas jurídicas por las utilidades no distribuidas a los socios.	Las personas físicas y sucesiones indivisas que durante el ejercicio fiscal perciban rentas no exentas. Las personas jurídicas por el total de sus utilidades del ejercicio. Las utilidades distribuidas tributan una tasa inferior.	Las personas físicas y sucesiones indivisas que durante el ejercicio fiscal perciban rentas no exentas. Las personas jurídicas por el total de sus utilidades del ejercicio.
Calculo de la Base	De las rentas netas obtenidas deben deducirse las deducciones generales previstas y los gastos para mantener la fuente. Para las personas físicas se aplican deducciones personales. Para las personas jurídicas no se aplican las deducciones personales, y la base es el resultado del ejercicio.	De las rentas netas obtenidas deben deducirse las deducciones generales previstas, los gastos para y las deducciones especiales por categorías. Para las personas físicas se aplican deducciones personales. Para las personas jurídicas no se aplican las deducciones personales, y la base es el resultado del ejercicio.	De las rentas netas obtenidas deben deducirse las deducciones generales previstas, los gastos para y las deducciones especiales por categorías. Para las personas físicas se aplican deducciones personales. Para las personas jurídicas no se aplican las deducciones personales, y la base es el resultado del ejercicio.
Deducciones Personales	Renta mínima no imponible, deducciones por familia a cargo hasta un máximo de \$ 500.	Renta mínima no imponible, deducciones por familia a cargo sin límite máximo. Existen además deducciones especiales para las personas físicas. Escala: Renta 4ta Categoría: hasta \$24600 Renta 3er. Categoría: hasta \$ 18000 si son cuentapropistas.	Renta mínima no imponible, deducciones por familia a cargo sin límite máximo. Mantiene las deducciones especiales para las personas físicas. Escala Renta 4ta Categoría: \$4500 hasta un 200% más en caso de trabajos en relación de dependencia o jubilaciones. Renta 3er. Categoría: hasta \$ 4500 si son cuentapropistas. Para el periodo fiscal 2000 se establecen reducciones porcentuales de las deducciones de acuerdo con una escala de ganancias. Ver tabla anexa
Deducciones no admitidas	Interés del capital propio, retiros de sumas de los propietarios, gastos personales del contribuyente y su familia, remuneración de cónyuge o hijos, sumas invertidas en mejoras edilicias, pérdidas ordinarias o extraordinarias de ejercicios anteriores, etc.	Gastos personales del contribuyente y su fila., interés del capital propio, remuneración del cónyuge o parientes, impuesto de esta ley, o los que recaigan sobre terrenos baldíos o campos no explotados, reserva legal, sumas para la adquisición de bienes y	Gastos personales del contribuyente y su fila., interés del capital propio, remuneración del cónyuge o parientes, impuesto de esta ley, o los que recaigan sobre terrenos baldíos o campos no explotados, sobre terrenos baldíos o campos no explotados, reserva legal, sumas para la adquisición de bienes y

			mejoras, amortización de llave de negocios, regalos o donaciones que excedan el límite legal, etc.	mejoras, amortización de llave de negocios, regalos o donaciones que excedan el límite legal, amortización y pérdidas por desuso, gastos en combustibles, lubricantes, etc., en tanto excedan el monto reglamentado, etc.
Alicuotas	Tasa Básica 1, 2, y 3 Categoría: 5% Tasa Básica 4 Categoría: 3% Tasa Adicional progresiva para personas físicas que excedan una renta global neta de \$ 10000, compuesta por una cuota fija en \$ y una cuota porcentual sobre el excedente del mínimo de cada tramo. Establece 33 tramos de rentas. Ver tabla anexa	Tasa Persona Jurídica Nacional: 22% Tasa Persona Jurídica Extranjera: 45% Tasa Persona Física: cuota fija de \$ progresiva, y una alícuota entre el 7 y el 46% sobre el excedente del límite mínimo de cada tramo de la escala. Establece 16 tramos de renta. Ver tabla anexa.	Tasa Persona Jurídica Nacional: 35% Tasa Persona Jurídica Extranjera: 35% Tasa Persona Física: cuota fija de \$ progresiva, y una alícuota entre el 9 y el 35% sobre el excedente del límite mínimo de cada tramo de la escala. Establece 7 tramos de renta. Ver tabla anexa.	
Exenciones	Réditos de los fiscos nacional, pvcial., y municipal. Réditos provenientes de títulos públicos. Réditos de entidades de transporte. Réditos oficiales de agentes diplomáticos y consulares. Utilidades de las Sociedades Cooperativas. Sumas donadas a entidades de bien público. Intereses de cuentas corrientes y cajas de ahorro. Indemnizaciones y devoluciones de primas de seguro. Indemnizaciones por accidentes, enfermedades, y las percibidas por los herederos.	Ganancias de los fiscos nacional, pvciales, y municipales. Ganancias de entidades exenta por leyes nacionales. Remuneraciones de diplomáticos, agentes consulares, etc. Utilidades de sociedades cooperativas. Ganancias de instituciones religiosas. Ganancias de fundaciones, y asociaciones civiles con fines de bien público. Ganancias de entidades mutualistas. Intereses cajas de ahorro y plazo fijo. Indemnizaciones por despido, incapacidad o muerte. Ganancias por derechos de autor hasta \$ 30000. Sumas percibidas por los exportadores en concepto de reintegros. Ganancias asociaciones deportivas. Diferencia entre primas y capital recibido en los seguros de vida. Valor locativo de la casa habitación. Sueldos de jueces, y ministros de la Corte Suprema. Dietas de los legisladores. Jubilaciones que correspondan a las funciones cuyas remuneraciones están exentas.	Ganancias de los fiscos nacional, pvciales, y municipales. Ganancias de entidades exenta por leyes nacionales. Remuneraciones de diplomáticos, agentes consulares, etc. Utilidades de sociedades cooperativas. Ganancias de instituciones religiosas. Ganancias de fundaciones, y asociaciones civiles con fines de bien público. Ganancias de entidades mutualistas. Intereses cajas de ahorro y plazo fijo. Indemnizaciones por despido, incapacidad o muerte. Ganancias por derechos de autor hasta \$ 10000. Sumas percibidas por los exportadores en concepto de reintegros. Ganancias asociaciones deportivas. Diferencia entre primas y capital recibido en los seguros de vida. Valor locativo de la casa habitación. Las donaciones, herencias y beneficios del azar alcanzados por el impuesto a los premios de los juegos. Resultados provenientes de operaciones con títulos valores. Ganancias derivadas del tratamiento de residuos y saneamiento ambiental.	
Medios de Pago	Ingreso por pago directo y declaración jurada. Retenciones en la fuente. Pagos a cuenta para la Renta de 3ra. Categoría	Ingreso por pago directo y declaración jurada. Retenciones en la fuente. Régimen de anticipos en base a la ganancia del año anterior.	Ingreso por pago directo y declaración jurada. Retenciones en la fuente. Régimen de anticipos en base a la ganancia del año anterior.	

Tablas Anexas Anexo 2
Alícuotas Ley Impuesto a los Réditos.

Límite inf.	Límite sup.	Cuota Fija \$	% Adic. sobre excedente del mínimo
10000	15000	0	0,36
15000	20000	18	0,64
20000	25000	50	1,5
25000	30000	125	2
30000	35000	225	2,5
35000	40000	350	3
40000	45000	500	3,5
45000	50000	675	4
50000	55000	875	4,5
55000	60000	1100	5
60000	65000	1350	5,5
65000	70000	1625	6
70000	75000	1925	6,5
75000	80000	2250	6,2
80000	85000	2560	6,6
85000	90000	2890	7
90000	95000	3240	7,4
95000	100000	3610	7,8
100000	110000	4000	8,4
110000	120000	4840	9,2
120000	130000	5760	8,96
130000	140000	6656	8,62
140000	150000	7518	9,12
150000	160000	8430	8,82
160000	170000	9312	9,22
170000	180000	10234	9,26
180000	190000	11160	9,05
190000	200000	12065	9,35
200000	210000	13000	8,6
210000	220000	13860	8,8
220000	230000	14740	9
230000	240000	15640	9,2
240000	250000	16560	9,4
250000	más	17500	7

Tabla Anexa
Alícuotas Ley 20628 Impuesto a las Ganancias

Límite inf.	Límite Sup.	Cuota Fija \$	% Adic. sobre excedente del mínimo
0	6000	0	7
6000	12000	420	8
12000	20000	900	10
20000	30000	1700	12
30000	40000	2900	14
40000	55000	4300	16
55000	70000	6700	19
70000	90000	9550	22
90000	120000	13950	25
120000	145000	21450	28
145000	175000	28450	31
175000	210000	37750	34
210000	250000	49650	37
250000	300000	64450	40
300000	360000	84450	43
360000	más	110250	46

Tabla Anexa
Alicuotas Ley 23905 Impuesto a las Ganancias y sus modificaciones

Límite inf.	Límite sup.	Cuota Fija \$	% Adic. sobre excedente del mínimo
0	10000	0	9
10000	20000	900	14
20000	30000	2300	19
30000	60000	4200	23
60000	90000	11100	27
90000	120000	19200	31
120000	más	28500	35

Tabla Anexa
Reducción de Deducciones Ley 25239 modificatoria de la Ley 23905

Límite inf.	Límite sup.	Porcentaje Reducción
0	39000	0
39000	65000	10
65000	91000	30
91000	130000	50
130000	195000	70
195000	221000	90
221000	más	100

Anexo 3

Impuesto a las Ventas-Impuesto al Valor Agregado

Concepto	Le y 12143 y sus modificaciones	Le y 20631-Creación	Le y 23349 y sus modificaciones
Base Imponible	Las ventas de mercaderías, frutos y productos realizadas en el país.	Ventas de cosas muebles, obras, locaciones y prestaciones de servicio, importaciones definitivas de cosas muebles.	Ventas de cosas muebles, obras, locaciones y prestaciones de servicio, importaciones definitivas de cosas muebles, prestaciones de servicios realizadas en el exterior para explotación en el país, cuando los prestatarios sean responsables inscriptos.
Sujetos	Responsables directos: productores industriales, importadores y exportadores.	Personas que hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, y demás actividades definidas en la base. Asimismo son responsables del pago del impuesto correspondiente a sus compradores no inscriptos.	Personas que hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, y demás actividades definidas en la base. Asimismo son responsables del pago del impuesto correspondiente a sus compradores no inscriptos.
Calculó de la Base	Se aplica sobre el precio neto de venta.	Se aplica sobre el precio neto de venta de la cosa o de los servicios. Los servicios complementarios a la actividad y los gastos financieros son parte del precio.	Se aplica sobre el precio neto de venta de la cosa o de los servicios. Los servicios complementarios a la actividad y los gastos financieros son parte del precio.
Alicuotas	Tasa general: 8%	Tasa general: 13% Tasa adicional: 21% para los bs. incorporados en la Nomenclatura de Bruselas.	Tasa general: 21% Tasa acrecentada Servicios: 27% Tasa diferencial construcción: 10,5% Tasa diferencial prod. agropecuarios: 10,5%
Exenciones	Ventas en el mercado de interno de productos como: ganados, huevos, frutos, pan, fideos, azúcar, harina, productos de la pesca, leches y derivados, productos de granja, etc. Ventas de carbón mineral. Ventas efectuadas por cooperativas de consumo, y de producción. Ventas de entidades sin fines de lucro. Venta de diarios, libros, revistas, etc. Venta de acciones, títulos, dividendos, etc. Suministro de servicios públicos. Venta de pequeños productores y artesanos.	Importaciones definitivas de mercaderías y efectos de uso personal y para el hogar. Importaciones definitivas realizadas por instituciones de bien publico, religiosas, educacionales, etc. Elaboración de recetas magistrales. Las exportaciones.	Libros, diarios, revistas, folletos, sellos de correos, timbres fiscales, oro amonedado, monedas metálicas con cotización o de curso legal, etc. Agua orinaria, pan común, leche fluida o en polvo para consumidores finales o el Estado. Aeronaves para carga, pasajeros, defensa y seguridad. Prestaciones de servicios realizadas por el Estado, establecimientos educativos, clases particulares, guarderías, con planes oficiales. Enseñanza a discapacitados. Prestaciones de cargos de directores, sindicatos, etc. Servicios prestados por obras sociales e instituciones mutuales, fundaciones, Asoc. civiles sin fines de lucro, etc. Servicios: personales domésticos, funerarios o de sepelio, de bolsa de comercio, de taxímetros y remises, de intermediación en agencias de lotería y juegos de azar del Fisco, Colocaciones y prestaciones financieras, prestados al culto, de asistencia medical etc. Espectáculos y reuniones artísticas. Transporte internacional de pasajeros y cargas. Locación de inmuebles, etc.
Medios de Pago	Ingreso directo al fisco; no se establecen regímenes de percepción, ni retención.-	Ingreso al fisco por parte de los responsables inscriptos del saldo que surja de compensar crédito y débito generado por el impuesto. Ingreso al fisco por parte de los responsables inscriptos del impuesto que perciben de los responsables no inscriptos.	Ingreso al fisco por parte de los responsables inscriptos del saldo que surja de compensar crédito y débito generado por el impuesto. Ingreso al fisco por parte de los responsables inscriptos del impuesto que perciben de los responsables no inscriptos. Ingreso al fisco de las cuotas predeterminadas para los monotributistas, por estos.

BIBLIOGRAFIA

- 1) A.F.I.P.,(1997-2001),*Anuarios Estadísticos de la AFIP.*, Ministerio de Economía de la Nación.
- 2) Becker E.(1994),"The illusion of fiscal illusion: Unsticking the flypaper effect", Public Choice N° 86.
- 3) Buchanan J. (1960), "La Scienza Della Finanze: The Italian Tradition in Fiscal Theory", *Fiscal Theory and Political Economy Selected Essays*, The University of North Carolina.
- 4) Cetrángolo O. y Jiménez J. (1998), "El uso de alícuotas diferenciales en el IVA, argumentos y experiencia argentina", CITAF.
- 5) F.I.E.L.,(1991), *El Sistema Impositivo Argentino*.
- 6) F.I.E.L.,(1998), *La Reforma Tributaria Argentina*.
- 7) Gómez Sabaini J.(1997),"Lineamientos para una reforma del sistema tributario argentino" CITAF N° T-37, Proyecto PNUD Arg. 93/009, CITAF-OEA.
- 8) González Cano H,(1982), *Manual de Finanzas Públicas y Política Tributaria*, CIET-INDETEC.
- 9) Hettich y Winer (1999), *Democratic Choice and Taxation*, Cambridge University.
- 10) Leyes impositivas.
- 11) Musgrave,(1969), *Hacienda Pública*, 5ta. Edición, 1992.
- 12) Núñez Miñana,(1974), *Finanzas Públicas*, 1994.
- 13) Núñez Miñana H., (1974), "Algunos aspectos de la Simplificación del Sistema Tributario Argentino" Documento interno N° 15, FCE, UNLP.
- 14) Pommerehne W.W. y Schneider F.(1978), "Fiscal Illusion, Political Institutions, and Local public Spending", Kyklos, Vol.31
- 15) Porto A., (1996),"La complejidad del Sistema Tributario Argentino en Perspectiva", Anales de las Jornadas de Finanzas Públicas N° XXV, Universidad Nacional de Córdoba.
- 16) Puviani A (1903), *Teoría de la ilusión financiera*; IEF,1972.
- 17) Stiglitz,(1985), *Economía del Sector Público*, 2da. Edición, 1986.