



Universidad Nacional de La Plata

Departamento
de
conomía
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata

La Presión sobre los Gobiernos Subnacionales y la Reformulación del Sistema Tributario Federal

Horacio L. P. Piffano

Documento de Trabajo Nro. 68

Abril 2007

**IAE-Universidad Austral - Universidad Nacional de La Plata – CIPPEC-Centro de
Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento –
Senado de la Nación**

**Seminario sobre Federalismo Fiscal
26 de septiembre de 2006**

**PANEL SOBRE;
“RESTRICCIONES AL FINANCIAMIENTO DE LOS GOBIERNOS SUBNACIONALES”**

**“La presión sobre los gobiernos subnacionales y la
reformulación del sistema tributario federal”**

**Horacio L. P. Piffano
(Universidad Nacional de La Plata)**

1. Introducción

En oportunidad de efectuar nuestra presentación en el panel sobre posibles consensos y/o disensos para el diseño del nuevo acuerdo fiscal federal, en el Seminario sobre Federalismo Fiscal de 2005¹, iniciamos la misma mencionando los objetivos deseables del acuerdo federal y los desafíos políticos que los mismos plantean en cuanto a definir necesariamente las siguientes cuestiones básicas:

- 1) Resolver el dilema fundamental sobre el **grado de descentralización fiscal y el diseño del sistema tributario federal (nacional y subnacional)**.
- 2) Atender las **asimetrías en las capacidades fiscales** de los gobiernos, que implica definir un **sistema de transferencias verticales y de nivelación**.
- 3) Asegurar una eficaz coordinación con relación a los **agregados macro-fiscales**.
- 4) Lograr un eficaz y eficiente **diseño institucional** por el que se adopten las decisiones colectivas que afectan a la federación.

Los desafíos no son independientes, sino ligados entre sí. En rigor, **el desafío de la descentralización fiscal y tributaria en particular** marcará el sendero a seguir en el nuevo acuerdo de Coparticipación, tanto en cuanto a la magnitud como al criterio de reparto del fondo común, los problemas de coordinación macroeconómica y, finalmente, las características del diseño institucional dentro del cual habrá de operar el sistema.

2. La descentralización tributaria y el sistema tributario federal

La literatura sobre descentralización fiscal y tributaria en particular, como la mayoría de ustedes habrá de conocer, registra dos bibliotecas. Una, abogando una mayor descentralización; la otra, abogando el modelo contrario de una gran centralización, esencialmente tributaria².

¹ Piffano (2005a).

² Ver Porto (2003a) y Piffano (2003/2005b) para una síntesis de estos enfoques.

Aún cuando nuestra posición al respecto - que muchos de los presentes también posiblemente conocerán - es la perteneciente a la primera biblioteca, no dedicaré mucho tiempo a su defensa, sino más bien, **por el contrario**, haré un enunciado de los problemas emergentes de la descentralización tributaria o los inconvenientes que introducen límites económicos y técnicos a un esquema de correspondencia fiscal plena de los gobiernos provinciales, y los de orden político que emergen de nuestro régimen constitucional y del modelo de federalismo real operando en la práctica. Finalmente me referiré al margen que disponemos para mejorar las posibilidades de autofinanciamiento subnacional y mi opinión sobre algunas propuestas.

3. La evolución de las necesidades públicas en ambos niveles de gobierno

Diversos estudios empíricos han destacado el asimétrico comportamiento de la evolución del gasto y los recursos subnacionales y nacional, con relación al crecimiento económico. Al respecto, una elasticidad ingreso mayor de los servicios a cargo de las provincias – esencialmente ligado a los costos en salud, educación, seguridad y justicia – y una elasticidad ingreso menor de los recursos típicamente provinciales, pareciera ser la realidad usualmente citada para explicar el permanente déficit estructural de las finanzas públicas provinciales, contrariamente al superávit estructural del gobierno central³.

Aún cuando algunos de estos planteos podrían ser cuestionados en el mismo campo empírico, simplemente extrapolando en el cálculo las necesidades públicas de “orden nacional” que se están planteando en el presente y se habrán de plantear posiblemente en el futuro, como las necesidades colectivas generadas por externalidades interregionales, no siempre factibles de ser resueltas individualmente por cada provincia o mediante acuerdos entre provincias (como las cuestiones relativas al daño ecológico); los problemas aún no resueltos plenamente de la deuda pública; el dilema permanente con tendencia a agravarse del financiamiento del sistema previsional y de la seguridad social en general; y el creciente y más reciente involucramiento del gobierno central en atender las inversiones en infraestructura económica⁴; **es normal no obstante asumir la probable asimétrica evolución de servicios y recursos provinciales antes citados, que plantearán a los gobiernos provinciales una creciente presión para intentar aumentar los recursos de financiamiento.**

Como el reparto de un fondo común – entendido en sentido amplio a todo el espacio tributario disponible en un país – plantea claramente un juego de suma cero, en un escenario de fuerte restricción financiera global, **el dilema de la descentralización tributaria se torna complejo e, incluso, puede transformar dicho juego en uno de suma negativa.** La complejidad deriva de dos cuestiones esenciales:

³ Heller y Pechman (1967); Baumol (1967). Ver comentarios sobre estos hallazgos en Piffano (2005b).

⁴ Quizás asimismo respecto al supuesto de menor elasticidad-producto de los recursos provinciales, teniendo en cuenta contrariamente el caso del impuesto provincial de mayor potencial recaudatorio y más importante en la estructura tributaria provincial actual: el Impuesto a los Ingresos Brutos. Ver Di Grecia (2003) para estimaciones de las elasticidades de este impuesto en comparación con el correspondiente al IVA, por ejemplo.

1º) Cómo delimitar los espacios tributarios respectivos – nacional y provincial – en la medida que ambos niveles de gobierno no solamente explotan diversas fuentes en forma concurrente, sino porque de todas maneras los sistemas tributarios en su integridad gravan la misma “base tributaria agregada”, es decir, la riqueza privada.

2º) Dentro del espacio tributario asignable a cada nivel de gobierno, cómo debería ser el mismo estructurado. En particular, que tipo de impuestos serían recomendables imaginar en el nivel subnacional, es decir, cuáles habrían de ser las características de su sistema tributario, en particular cual debiera ser el paquete de impuestos donde habrían de basarse las esperanzas de mejorar el rendimiento de los recursos propios necesarios.

4. Sobre los espacios tributarios y los límites a la descentralización tributaria

Es conocida la estructura vertical de los recursos tributarios en nuestro país – indicativos de una acentuada centralización – mucho más cercana a la de un país unitario que a la de un país federal. No somos los únicos en el mundo, Australia e India, por ejemplo, nos acompañan en esta característica. Otras federaciones como Canadá o EUA, o inclusive Brasil, en cambio, no.

Adicionalmente, ambos sistemas - el sistema tributario nacional y el provincial – registran una estructura tributaria esencialmente acentuada en la imposición a las transacciones. Esto significa que el primer problema antes citado se plantea con una fuerte interdependencia recíproca en cuanto a las posibilidades de explotación autónoma de los impuestos respectivos. En rigor, los posibles intentos por mejorar el rendimiento tributario de ambos niveles de gobierno se verán limitados por razones esencialmente económicas. La explicación es muy sencilla, ambos niveles estarían inicialmente explotando la base tributaria común ubicados en el tramo creciente de la curva de Laffer. Pero los intentos independientes de ambos niveles por mejorar su participación en el rendimiento tributario con sus propios impuestos, habrá muy probablemente de inducir a una presión tributaria consolidada que ubique a ambos gobiernos en el tramo decreciente de la citada curva. Por lo tanto, la acción no coordinada de los dos niveles, conducirá a importantes externalidades pecuniarias recíprocas negativas, con un fuerte costo social para el sector privado.

Esto significa que el juego de suma cero que plantea el problema del reparto del fondo común no se resolverá sencillamente descentralizando poder tributario. Lo que quiero decir, es que un gobierno federal tiene necesariamente un dilema central que es identificar los “espacios tributarios” que habrán de reconocerse a cada nivel de gobierno, aún con un sistema tributario de fuerte descentralización.

Es que la descentralización tributaria no se puede plantear simplemente como el objetivo consistente en que los gobernadores ganen más dinero (aumentando el rendimiento tributario propio) a costa de los presidentes (menor dinero para la Nación). Aún cuando el origen histórico de las federaciones en general radica en la lucha política por los espacios tributarios o simplemente por el poder, las finanzas modernas en las democracias representativas la imaginan como un instrumento esencial para mejorar la correspondencia fiscal, evitando el grave daño que plantean los escenarios de reducida transparencia (*accountability*), generando escenarios de ilusión fiscal y miopía de los electores. Pero la

pelea por los recursos no podrá con ello evitarse. La “competencia tributaria vertical” (Nación vs. provincias) – a diferencia de la competencia tributaria horizontal (entre estados de igual nivel) que usualmente es el tema de discusión en las finanzas federales e internacionales – muy probablemente resulte dañina. La posibilidad del ejercicio del voto con los pies de los ciudadanos como mecanismo de ajuste para los gobiernos subnacionales que intentaran mejorar su captación de bases tributarias mediante cierta presión relativa propia, estaría de todas maneras acotada por la actitud que adopte el gobierno nacional en explotar la misma base con presiones tributarias similares en todas las jurisdicciones.

Por ello, un país federal requiere de instituciones que, al tiempo de asegurar estabilidad en las reglas de juego, defina o acote los espacios tributarios a reconocer a ambos niveles de gobierno. Ello significa definir por consenso “el reparto” de la presión tributaria agregada, para asegurar luego un ejercicio genuinamente autónomo de los respectivos niveles de gobierno. Como la realidad fiscal es cambiante en el mediano y largo plazo, el sistema debe garantizar ex ante mecanismos de ajustes o de adaptaciones no traumáticos.

Nuestra práctica del federalismo, o su evolución, ha conducido al peor de los diseños: falta de *accountability*, al tiempo de dirimir el consenso de los espacios tributarios mediante un régimen de coparticipación donde se juega todo en materia de recursos, con implicancias típicas de los juegos repetidos de suma cero que, condimentados con las alianzas políticas de cada momento, arrojan los resultados circulares ya conocidos (Dilema de Condorcet)⁵. Cualquier acuerdo sin embargo es de difícil resolución en el corto plazo – de allí nuestra mora en el dictado de la nueva ley-convenio – y, en los hechos, el ejercicio de las autonomías tributarias de ambos niveles de gobierno (incluyendo al gobierno nacional) se ven limitados seriamente en un escenario permanente de coerción política recíproca y donde nadie termina siendo responsable individual de lo que en materia fiscal suceda en el país y en cada provincia. Ambos niveles de gobierno resultan ser “solidariamente responsables” del resultado final. En la democracia representativa, el electorado por su parte enfrenta una obvia miopía para poder estimar el residuo fiscal que generan los tres niveles de gobierno y poder ejercer con responsabilidad sus deberes ciudadanos.

La descentralización tributaria, posibilitaría mejorar la responsabilidad política – tanto de representantes como de representados - amén de las conocidas ventajas que la literatura de federalismo fiscal reconoce con relación a mejorar la asignación de recursos. Sin embargo, avanzar en la descentralización tributaria, encuentra obstáculos y ciertos límites.

Una lista no exhaustiva de las restricciones a un esquema de correspondencia fiscal plena, de orden económico y político, son los siguientes⁶:

Económicos:

- 1) La existencia de importantes asimetrías en las capacidades fiscales de los gobiernos y el objetivo usual de provisión de bienes públicos “éticamente primarios”

⁵ Condorcet (1785). Sobre esta cuestión retornamos más adelante.

⁶ La lista no contempla todos los argumentos de la biblioteca centralizadora por entender que la mayoría pueden ser rebatidos o al menos cuestionados. Solamente he tomado los que considero relevantes y, en todo caso práctico, para tener en cuenta en el diseño de la nueva ley. Para detalles: Porto (2004) y Piffano (2005b).

- 2) Los objetivos de estabilización
- 3) Problemas de diseño y administración tributaria

Políticos:

- 1) Las disposiciones constitucionales (Art. 75, inc. 2, y Cláusula Transitoria Sexta)
- 2) Las ideas de la dirigencia política, traducida en pactos preexistentes, declaraciones y proyectos de la ley-convenio disponibles

Debido al tiempo que dispongo, me referiré esencialmente a las de índole económica, aunque luego, como veremos, aparecerán necesariamente las cuestiones políticas.

5. Asimetrías regionales y nivelación

Un importante tema de la descentralización fiscal y la coordinación interjurisdiccional, es el problema de las asimetrías regionales en la distribución de bases tributarias. Diferencias en recursos naturales y desarrollo económico entre regiones, limitarán las posibilidades de la descentralización fiscal y demandarán que la coordinación interjurisdiccional deba ser no solo vertical sino asimismo horizontal.

Un rasgo distintivo del federalismo fiscal de Argentina, son las importantes asimetrías entre gobiernos subnacionales. En su extenso territorio con 24 jurisdicciones, el 56% del PBG se concentra en solamente dos de ellas: la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires. Junto con las otras tres provincias localizadas en la parte central del país: Córdoba, Santa Fe y Mendoza, concentran el 78% del PBG.

Jurisdicción	PBG (%)	Población (2001)	Densidad (Hab/Km ²)
<ul style="list-style-type: none"> • Ciudad de Buenos Aires y Provincia de Buenos Aires • Córdoba, Santa Fe y Mendoza • Otras 	56 22 22		
<ul style="list-style-type: none"> • Ciudad de Buenos Aires • Provincia de Buenos Aires • 24 Municipalidades del "Gran Buenos Aires" • Resto de Provincia de Buenos Aires • Provincia de Córdoba • Provincia de Santa Fe • Provincia de Mendoza • Provincia de Tucumán • Provincia de Entre Ríos • Provincia de Salta • Resto de provincias 		2.776.138 (7,7%) 13.827.203 (38,2%) 8.684.437 (24,0%) 5.142.766 (14,2%) 3.066.801 (8,5%) 3.000.701 (8,3%) 1.579.651 (4,4%) 1.338.523 (3,7%) 1.158.147 (3,2%) 1.079.051 (3,0%) < 1.000.000	13.679,6 45,0 2.394,4 16,9 18,6 22,6 10,6 59,4 14,7 6,9

Fuente: Piffano (2005b).

Las asimetrías con relación al número de habitantes y densidad de población naturalmente son también semejantes. Estas fuertes asimetrías ciertamente están también presentes entre los gobiernos locales. Las asimetrías observadas demandan la prosecución de objetivos naturales de redistribución territorial de recursos. Estos objetivos existen en muchos países

federales y en algunos casos han sido incorporados en las respectivas constituciones (como en Canadá y Argentina). El desafío es diseñar un sistema federal de transferencias que evite o minimice los posibles efectos perversos pronosticados por la teoría positiva del federalismo fiscal. Al mismo tiempo, imaginar un diseño institucional apropiado en orden a evitar la presencia de comportamientos estratégicos de los gobiernos subnacionales intentando mejorar sus recursos provenientes del fondo común, financiado con la recaudación de impuestos del gobierno federal⁷.

6. Dos cuestiones referidas al reparto del fondo común

Con relación a la primaria, una cuestión inicial es la definición de la masa a coparticipar. Ha sido una opinión generalizada la unificación de todos los recursos nacionales dentro de la masa a coparticipar, cuya justificación es evitar que el gobierno nacional se interese por recursos que no debe coparticipar en desmedro de los coparticipables. No ceso en insistir sobre que esta sugerencia es errónea. Lo recomendable es acotar en lo posible las vías de redistribución a un único fondo común, evitando la multiplicidad de ventanillas – que precisamente son la expresión del laberinto -. Pero respecto a la constitución de la masa, debería preverse un margen de maniobra autónoma en materia tributaria de parte del Gobierno Nacional.

Este criterio, por otro lado, debiera evitar o minimizar el uso indiscriminado de las afectaciones específicas previstas en el inciso 3 del Art. 75 de la Constitución Nacional o, más aún, la violación del acuerdo federal o el ejercicio de un federalismo coercitivo por parte de la propia Nación. Precisamente, el inciso 3 del Art. 75 es la válvula de escape única (a excepción del uso del crédito, claro) que contaría el Gobierno Nacional ante un *shock* negativo imprevisto sobre sus finanzas.

La experiencia internacional es muy variada en materia de distribución primaria, aunque debe reconocerse que en la mayoría de los casos se utiliza el criterio de fijar algún porcentaje sobre una base determinada (o acotada) de impuestos, salvo casos muy particulares semejantes al sistema argentino, como el de la India. Hoy en nuestro país se está discutiendo si el producido de las retenciones a las exportaciones debe o no ser también coparticipado. En rigor de la disposición constitucional aplicable (Art. 75 de la Constitución) surgiría que la constitución de la masa se efectúa a través de los recursos “concurrentes” y, por tanto, no de los exclusivos como son las retenciones; pero esta interpretación está siendo cuestionada. No obstante, la fijación de la masa y los porcentajes suelen depender de un análisis anual o periódico previo de los requerimientos financieros de los gobiernos. No se trata de congelar el reparto sin tener en cuenta ese análisis previo.

En síntesis, por lo expuesto, debería existir un margen acotado de recursos nacionales a coparticipar. Este es el primer gran consenso necesario que habrá que lograr. Nuestra propuesta ha sido **limitar el reparto común al IVA y el Impuesto a las Ganancias hasta cierto porcentaje**.

⁷ Sobre este tópico ver Porto (2003b) y Piffano (2003/2005b), op. cit.

Con relación a la segunda cuestión, referida al método para determinar el reparto del fondo común, la propuesta que adelantáramos ya hace unos cuantos años⁸ ha sido la variante del **enfoque de necesidades y capacidades fiscales (“fiscal needs approach”)**, metodología que también puede ser identificada como “el enfoque positivo” que se construye sobre la base de estimaciones estadísticas o econométricas de las necesidades de gasto y de las capacidades tributarias o de recursos de los gobiernos; método que conduce a la fijación de valores estándar o valores postulados para ambos componentes de la decisión fiscal. La fórmula así construida responde más genuinamente al requisito constitucional de establecer el reparto “en correlato con los servicios, funciones o competencias de los gobiernos” y las asignaciones estimadas sobre la base de un criterio “objetivo” de reparto, evitando la presencia de conductas estratégicas tratando de influir en el resultado de las mismas; planteando un claro escenario de incentivos hacia la eficiencia, permitiendo al mismo tiempo contemplar principios de equidad y solidaridad interjurisdiccional, al tiempo de garantizar el ejercicio de las autonomías provinciales al dejar librado a cada gobierno la fijación del gasto e impuestos propios. Requiere, sin embargo, la participación de un órgano fiscal federal independiente, cuyo cuerpo técnico sería el responsable de llevar a cabo las estimaciones.

El consenso político requerido en este caso no es ya la definición de una suma de dinero dada, una fórmula o un porcentaje, **sino el compromiso de ajustarse a un procedimiento de cálculo.**

Y sobre esto permítaseme recordar algunas lecciones sobre teoría de las decisiones públicas. ¿Alguien dudó por instantes que los fracasos reiterados para lograr un acuerdo de coparticipación, las reiteradas violaciones y las demoras para cumplir con lo dispuesto por la Cláusula Sexta de nuestra Constitución, no respondan simplemente a que nuestros políticos sean malos o ineptos, sino más bien a otros motivos más serios y no tan peyorativos para nuestra clase dirigente?

En el ya histórico *paper* de 1948 del *Journal of Political Economy*, Duncan Black descubrió la novedosa conclusión de las soluciones indefinidas o circulares de un comité guiado por la regla de la mayoría simple. Poco más tarde, en 1950, Kenneth Arrow, intentando descubrir si era posible obtener una función de bienestar social a partir de las funciones de preferencia de los individuos, llegó a una misma conclusión, enunciando entonces su teoría de la imposibilidad. Cuenta la reseña histórica de este tema efectuada por estos mismos autores y recordada por Buchanan (2001), que preocupaciones similares habían sido motivo de estudio por Charles Dodgson, (conocido luego por el seudónimo de Lewis Carroll al momento de escribir “Alicia en el país de las maravillas”), intentando aplicar una teoría formal o matemática de las reglas de votación simple a la elección del tipo de papel tapiz que colocarían en la pared del salón común los colegios de Oxford. Asimismo, de la más antigua referencia del Marqués de Condorcet, a quien según recuerda Buchanan le cortaran la cabeza en la revolución francesa. Buchanan relata asimismo que en

⁸ Ver Piffano (1997), (1998), (2003) y (2005b).

sus estudios en Chicago descubrió los escritos de Wicksell (1896)⁹, quien sostuviera la idea de que solamente el criterio de unanimidad podía asegurar una decisión social eficiente.

Sin embargo, el criterio wickseliano de la unanimidad fue rápidamente entendido como de poca probabilidad de aplicación¹⁰, pues resultaba ser extremadamente restrictivo respecto a lo que el gobierno podría hacer en muchos temas, aún sin intentar hacerlo por unanimidad completa, por ejemplo con un voto mayoritario de los tres cuartos de los miembros del comité. Es restrictivo porque las personas al momento de tener que decidir sobre un proyecto de gasto y distribuir entre ellos el financiamiento con impuestos, muy probablemente no se pondrán de acuerdo, e incluso muchos pedirán que no les impongan impuestos aunque ellos se beneficiarían del proyecto. ¿Cómo se supera esto?

Buchanan y Tullock (1962) nos dan la posible solución a dicho interrogante en "*The calculus of consent*". Dicen estos autores: "...sería más fácil obtener un acuerdo o consenso, **moviéndonos hacia la unanimidad**, al nivel de fijar las reglas bajo las cuales se desarrolla nuestra actividad política". "Mientras se tenga una constitución con la cual las personas están en consenso básico, se puede procurar ciertos resultados en términos de las reglas operativas que la constitución permite desarrollar". De acuerdo a ello dice Buchanan (2001): "Desplazamos la norma wickseliana hacia el nivel constitucional y argumentamos que, de hecho, **es más probable alcanzar un acuerdo a ese nivel por la sencilla razón de que las personas no conocen el impacto que una regla particular tendrá sobre su interés personal identificable**" (el remarcado en nuestro).

Siguiendo caminos diferentes, Rawls (1972) llega a un razonamiento equiparable operando detrás del "**velo de la ignorancia**". Rawls decía: "podemos determinar lo que es un principio de justicia para la sociedad si nos imaginamos a nosotros mismos detrás de un velo de ignorancia tal que no sabemos qué persona seremos en la sociedad, por lo cual escogeremos algo que será justo para quien sea que podamos ser". Por su parte, Buchanan y Tullock argumentan que en su enfoque: "...estamos analizando una regla particular que limitará los patrones de los resultados políticos. Mientras no sepamos cómo nos impacta esa regla, mientras exista esa incertidumbre, es más probable que logremos un acuerdo al nivel constitucional. Es más probable alcanzar un consenso cuanto más elevada sea la regla".

Luego de repasar esta literatura, insistimos entonces sobre nuestra propuesta, consistente en lograr el consenso político no en la definición de una "fórmula mágica" o un porcentaje dado – pues el resultado ya lo podemos anticipar: el fracaso por su inestabilidad intrínseca –, **sino el compromiso de ajustarse a un procedimiento de cálculo**, que naturalmente contemple los dictados del Art. 75 inc.2 de nuestra Constitución, y de este modo, intentar *movernos hacia la unanimidad*, como dirían Buchanan y Tullock. El método correspondiente al enfoque de las necesidades fiscales de nuestra propuesta, permitiría elevar la regla a un rango cuasi-constitucional, acotando notablemente y al mismo tiempo

⁹ En Buchanan (2001), el autor indica haber consultado entonces dos trabajos de Wicksell que tradujo del alemán, uno titulado "Interés en los Precios" y el otro "Conferencias sobre Economía Política".

¹⁰ Buchanan cita la fracasada experiencia del *librium veto* en la Cámara Alta de Polonia en el S. XVII.

cumplimentando tales lineamientos constitucionales, dando bases que pueden bien calificarse de justas y racionales, y por tanto, consensuales.

El comité (OFF, Cámara de Senadores, etc.) tendría acotada su posibilidad de disenso, al menos si se respeta el consenso básico operando como norma de jerarquía constitucional a través de la ley-convenio diseñada bajo ese método. Esto no significa congelar el sistema de transferencias o de reparto del fondo común – circunstancia que se haría con el mecanismo de porcentaje fijo, fórmula fija o sumas fijas -. En rigor, el enfoque de las necesidades fiscales permite adaptaciones periódicas al cálculo del reparto o de las transferencias, en función de los cambios en las variables económicas y fiscales, y sus respectivas incidencias en el campo fiscal. Y en este sentido, viene al caso volver a recordar aquella frase de Kenneth C. Wheare que encontramos en Oates, (1972):

“No hay y no puede haber solución a la asignación de recursos en un sistema federal. Solamente puede haber ajustes y reasignaciones a la luz de las condiciones cambiantes. Lo que un gobierno federal necesita, por lo tanto, es un mecanismo adecuado para realizar tales ajustes”.

Estos ajustes son necesarios en términos de las necesidades colectivas de diferente nivel (nacional, provincial o municipal) a satisfacer, pues ellas son eminentemente cambiantes en el tiempo, de la misma manera que lo son los ideales o preferencias de los votantes. De allí que Buchanan estaba en realidad insatisfecho con la discusión que siguió al planteamiento del teorema de la imposibilidad de Arrow y el descubrimiento de Black del fenómeno cíclico de la votación por mayoría. Buchanan reconoce haberse sentido infeliz en tal tipo de discusión, porque tanto Black como Arrow, y también todos sus críticos (hubo mucha discusión en particular justo después de que Arrow publicara su libro), **parecían insinuar que sería muy bueno obtener una preferencia social o un ordenamiento colectivo consistente**, si se pudiera. Estaban en realidad preocupados por lograr un **equilibrio político de largo plazo establecido**. Pero en el pensamiento de Buchanan era obvio que esas posiciones no entendían que si se tiene una única mayoría permanente, ésta dominará a una minoría permanente. Y eso no parece aceptable en una democracia. Así que examinando más de cerca el tema, es posible afirmar que si las preferencias son tales como para generar cierto tipo de desequilibrio, un ciclo continuo, es exactamente lo que uno desearía en una situación donde no existen preferencias que generarían un resultado consistente. Y eso es más deseable que una situación en la cual una minoría es continuamente dominada por una mayoría permanente. La crítica de Buchanan estaba basada entonces en la premisa de que sencillamente no debe esperarse, ni tratar de construir, una función de bienestar social. Es decir, un ordenamiento social de las alternativas. Considera una locura esperar que las personas sean consistentes en ese sentido, así que pensó que debería abandonarse esa línea de investigación. **El tema deriva finalmente en cómo adaptar la circularidad de las preferencias, a un sistema que resulte no obstante políticamente estable**. Buchanan y Tullock, lo mismo que el suscripto, creen que ello se logra siguiendo el criterio sugerido en *“The calculus of consent”*. Y nuestra propuesta está en línea con ese razonamiento.

Cabe destacar, que dos federaciones diferentes (una muy descentralizada como Canadá y otra muy centralizada como Australia) tienen sistemas equiparables a esta propuesta¹¹.

7. Los objetivos de estabilización

En la literatura se han señalado reparos a la descentralización fiscal debido esencialmente a objetivos de estabilización (Prud'homme, 1995 y Tanzi, 1995). Los problemas de coordinación macroeconómica se incrementan en dimensión y complejidad debido a cuestiones de administración tributaria, como veremos luego. Por otro lado, Bird y Wallisch (1993), han presentado algunas lecciones que arrojan las experiencias de economías en transición de la pasada década, donde la descentralización de gastos públicos y la concomitante centralización tributaria (casos de Hungría y Rusia), no habían resuelto a comienzos de los noventa el problema del déficit fiscal del gobierno central, generando asimismo un proceso de agudo endeudamiento de los gobiernos subnacionales, así como actitudes a desarrollar otras fuentes extra-presupuestarias. Pareciera que esta experiencia también la ha vivido Argentina en los años noventa.

Las leyes de responsabilidad fiscal han intentado abordar el tema de los agregados fiscales, sin mucho éxito hasta el presente, al menos en nuestro país. Las reiteradas violaciones de las reglas numéricas que se han intentado establecer en momentos de astringencia financiera de los gobiernos, son evidentes. No obstante, este es el capítulo obligado que debería considerar la futura ley-convenio, tan o más importante aún que la definición de la masa y el criterio del reparto. Los graves perjuicios que derivan a toda la federación del uso no coordinado de la política fiscal y financiera – como el tamaño del gasto y el uso del crédito público –, a pesar de ser evidentes luego de la dramática experiencia vivida, suelen ser de consideración relegada o por fuera de las discusiones de la ley de coparticipación.

Aquí cabe ubicar las propuestas sobre el deseado Fondo Anticíclico o Fondo de Estabilización, sobre el que oportunamente hemos explicado su interesante compatibilización o combinación con el enfoque de las necesidades fiscales, que no requiere identificar los momentos de auge o recesiones¹².

8. Los problemas de diseño y de administración tributaria

La literatura que avala una mayor descentralización fiscal en general y tributaria en particular, plantea diversas alternativas tributarias para los gobiernos provinciales. Así ocurre en lo relativo a la imposición indirecta en el caso de los impuestos a las ventas y en la imposición directa sobre los ingresos o sobre el gasto en consumo de las personas físicas. En todos los casos, los problemas de administración tributaria están presentes a la hora de identificar el tipo de impuesto descentralizable. En nuestro caso, adicionando la vieja idea de lograr la sustitución de los Impuestos a los Ingresos Brutos y de Sellos. Las variantes mayormente propuestas han sido:

¹¹ En Piffano (1998, y 2005b) se pueden encontrar detalles de los sistemas canadiense y australiano.

¹² Ver Piffano, et al, (1998) y Piffano (2005b).

- (a) Alguna forma de **IVA subnacional**¹³.
- (b) La de un **Impuesto a las Ventas Minorista Provincial**¹⁴.
- (c) La de un **Impuesto Bietápico Mayorista-Minorista**¹⁵.
- (d) La imposición específica a través de un **Impuesto al Uso de los Combustibles**¹⁶.
- (e) **Alícuota Adicional al Impuesto a las Ganancias de Personas Físicas**, la descentralización de este Impuesto, un nuevo **Impuesto a las Ganancias Provincial del tipo Flat Tax sobre el ingreso consumido de personas físicas**¹⁷.
- (f) Finalmente, por la **Alícuota Adicional en el Impuesto a los Bienes Personales** o la descentralización de este impuesto a las provincias¹⁸.

Mis preferencias en cuanto a lograr avances en el terreno de las **mejoras tributarias** y **ampliar las bases tributarias provinciales**, son:

A) En el plano de la tributación real e indirecta, he trabajado bastante en intentar convencer a muchos de mis colegas y a nuestra clase política, que la mejor solución técnica es **combinar el IVA Nacional con un IVM Provincial**. La tecnología de administración hoy disponible, permite resolver todos los defectos tradicionalmente citados con respecto a un “aislado” IVM, es decir, se puede evitar el gravar el consumo intermedio – porque solamente las facturas tipo B (emitidas para compradores no inscriptos o no responsables del IVA Federal) deberían estar gravadas con el impuesto provincial, mientras que las facturas tipo A (emitidas para los compradores registrados o responsables del IVA Federal) estarían exentas –, se puede lograr gravar todos los consumos finales, se puede incorporar al sector servicios en la base del impuesto, y, finalmente, se puede contribuir a mejorar sensiblemente el combate al fraude o la evasión en la imposición a las ventas (facturas apócrifas y evasión en la venta final), al tiempo de minimizar el costo de la administración provincial y de cumplimiento tributario para los contribuyentes (ver Piffano, 2005c y 2006). Todo ello es posible a través de la armonización e intercambio informático entre la AFIP y las Rentas Provinciales.

Los IVAs subnacionales tienen diferentes dificultades en su operación dependiendo de la variante (origen o destino). Distorsiones o fraudes son posibles y todas las soluciones sugeridas aparecen como incompletas o impracticables en nuestros países. Y sobre este tema nos hemos ocupado en varias oportunidades¹⁹.

¿Cuáles son por tanto las ventajas del Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas en el caso de coexistir con el IVA Nacional? En primer lugar, el mecanismo sugerido de eximir

¹³ Varsano (1995, 1999); Bird y Gendron (1998, 2000); McLure (1993, 2000); Keen y Smith (1996, 1999); Poddar (1990, 1999); Ministerio de Economía de la Prov de Bs As - Porto y Otros (1995, 1997); López Murphy (1996); Artana y López Murphy (1995); Libonatti (1998); González Cano (2000); Gómez Sabaini (1996); Schenone (1999); Fenochietto y Pessino (2000); Avila (Director) (2002).

¹⁴ Tacchi y Zapata (1993); Piffano (1999a, 1999b, 1999d, 2002, 2003, 2005a, 2005b, 2005c, 2006); Llach y Llach, (2002); y Llach, J., Harriague, Llach, L. y Piffano (2002).

¹⁵ Gómez Sabaini y Gaggero (1997).

¹⁶ Ministerio de Economía de la Prov de Bs As - Porto y Otros (1995, 1997); Gómez Sabaini y Gaggero (1997); Piffano (1999b, 1999c).

¹⁷ Avila (Director), 2002; Gaggero y Gómez Sabaini (1997); Piffano (1986/1994, 1999b, 1999c, 2006).

¹⁸ Piffano (2000); Llach y Harriague (2005).

¹⁹ Ver Piffano (1999a, 2003, 2005b).

al pago a todas las ventas a negocios registrados en el IVA Federal, hacen innecesario distinguir las ventas locales de las ventas a otros estados o provincias, el gran problema del IVA Destino Pago Diferido Subnacional. Segundo, el consumo intermedio no sería gravado, evitando el alto costo del mecanismo de crédito fiscal en la administración tributaria provincial. Tercero, el IVM Provincial podría ampliar su base incorporando sin problemas al sector servicios. Cuarto, el costo de cumplimiento tributario se vería reducido, particularmente en el caso de la PYMES, en comparación a la alternativa del IVA Subnacional, como admitieran autores reconocidos como Richard Bird (1994).

La resistencia a adoptar el IVM Provincial es ahora muy claramente una cuestión política no un problema técnico. La cooperación y armonización informática – prácticamente operando ya en Argentina – hacen posible superar todos los problemas técnicos relevantes. El único requisito conveniente o recomendable - aunque no excluyente - es la armonización en la definición de las bases tributarias.

En la imposición indirecta también sugerimos permitir a las provincias establecer un **Impuesto al Uso de los Combustibles**.

B) En cuanto al objetivo de ampliar las bases tributarias subnacionales, también he intentado convencer desde ya hace bastante tiempo sobre la necesidad de **avanzar en la imposición de tipo directa**, en este caso, mediante la incorporación del **Impuesto Provincial a las Ganancias**, que tendría un diseño similar al *Flat Tax* en personas físicas (Hall y Rabushka, 1985). Sus virtudes son: su diseño de progresividad acotada; su costo de administración provincial marginalmente reducido; su también reducido costo de cumplimiento tributario; y, su posible adaptación para evolucionar hacia un Impuesto al Gasto. Esta sugerencia es asimismo importante reivindicarla en el presente, por lo que comentamos seguidamente.

9. Peligrosas nubes negras se avecinan en la imposición a las ventas; la revolución del *Flat Tax*

La imposición a las ventas en general enfrenta un escenario complicado con tendencias a complicarse aún más en el futuro cercano. Las compras remotas o a distancia, el comercio cruzando fronteras y, particularmente, el comercio electrónico, se han incrementando a tasas exponenciales en las últimas décadas y todo indica que esa tendencia se irá acentuando aún más en los años por venir.

Muchos estados en EUA han intentado aplicar los *Use Taxes* en las ventas a distancia utilizando el método de “pago revertido” (o “pago directo”) con resultados no satisfactorios. Más aún, debido a los diferentes criterios aplicados por los estados, la Corte Suprema de Justicia de los EUA ha decidido en el caso *Quill* limitar la potestad de los mismos para establecer el *Use Tax* solo cuando se verificarse la existencia de un “nexo comercial”, es decir, tener la firma vendedora una representación o filial en el estado de

destino²⁰. Este criterio sería compatible con la aplicación del criterio de destino en las ventas interjurisdiccionales. En nuestro país, con posterioridad al cumplimiento del “Pacto Fiscal II” (1993), algunas provincias que eximieron del gravamen a la industria manufacturera, mantuvieron el mismo para el caso de bienes que no siendo fabricados dentro del territorio provincial, son vendidos dentro del mismo. De esta manera, el impuesto opera como una especie de aduana interior, circunstancia que viola en forma vedada a la Constitución Nacional, generando distorsiones de precios según el origen del bien. Muchas Municipalidades han introducido asimismo un impuesto similar a través de la “Tasa de Abasto”, gravando ventas de algunos productos (mayormente alimentos y bebidas) en base al argumento de los controles sanitarios o bromatológicos requeridos, que en la práctica raramente se llevan a cabo. Independientemente de la cuestión constitucional de este tipo de gravamen, la experiencia indica que los problemas no han podido ser resueltos con satisfacción; al menos esto es lo que indica la basta experiencia de los EE.UU. referido al *Retail Sales Tax* (IVM) que aplican los estados.

El comercio electrónico, especialmente de base digital, es otro problema creciente para los gobiernos, porque en estos casos no resulta fácil definir quien (cual de los fiscos), a quien (cual de las personas involucradas en la transacción) y sobre qué bases debería aplicarse el impuesto.

Todos estos crecientes problemas hacen de la administración tributaria en la imposición a las ventas una tarea muy dificultosa, especialmente para los gobiernos subnacionales. Provoca asimismo fuertes inequidades horizontales y consecuentemente, fuertes distorsiones, según la tecnología comercial que utilicen los contribuyentes. Mi sugerencia es trabajar en una nueva reforma tributaria en el futuro cercano – más allá del dilema de sustitución del IIB - y mi favorito para los gobiernos subnacionales es el ya citado “*Flat Tax*”. Los políticos y técnicos locales deberían trabajar muy rápido en esta idea, aunque en el presente los gobiernos centrales de muchos países están analizando esta alternativa para el caso del Impuesto (Federal) a los Ingresos.

En efecto, el “*Flat Tax*” de Hall-Rabushka ha sido sorpresivamente introducido muy recientemente por muchos países del ex bloque soviético: Letonia (1995), Rusia (2001), Ucrania (2003) y Serbia (2003), Eslovaquia (2004), Rumania (2005) y Georgia (2005). También Yérsey, Hong Kong y Guernesey, poseen este impuesto desde 1940, 1947 y 1960, respectivamente. En Europa, países como Polonia, Republica Checa, Alemania, Eslovenia, Reino Unido, Hungría, Grecia e Italia – y en el resto del mundo: Puerto Rico y China – están analizando al presente similar alternativa.

La provincia de Alberta en Canadá tiene ya incorporado este impuesto desde 2001 al reformar radicalmente el impuesto a los ingresos de las personas físicas – consistente en una alícuota plana del 10% sobre los ingresos que superan el mínimo no imponible – de manera que esta es una importante referencia en el caso de los gobiernos subnacionales;

²⁰ Ver el caso Quill citado en McLure (2005). Para problemas debido a ventas remotas y comercio electrónico ver también McLure (1997, 1999); Bruce y Fox (2000, 2001); United States General Accounting Office (2000); y, Varian (2000).

teniendo en cuenta que Alberta no tiene ningún impuesto a las ventas, aunque la “suerte” de contar con el petróleo.

La virtud es su diseño de progresividad acotada a la fijación de un mínimo no imponible y una alícuota plana (proporcional) para lo que supera ese mínimo. Incentiva el ahorro y la inversión, no obstante ser levemente progresivo. Resulta de muy sencilla administración y cumplimiento tributario. El costo de administración provincial es marginalmente muy reducido, pues emplea el mecanismos de determinación de la base imponible del Impuesto a los Ingresos Federal. No implica eliminar el Impuesto Nacional a las Ganancias; las Administraciones Provinciales pueden utilizar la base imponible determinada para el impuesto nacional y/o incorporar más contribuyentes a la base, dependiendo del mínimo no imponible establecido. Puede retenerse gran parte del impuesto a nivel de empresas o instituciones empleadoras para los contribuyentes en relación de dependencia. Admite la posibilidad de ir reformando su legislación admitiendo ciertos destinos del ingreso con fines de alentar aún más el ahorro y la inversión, transformándolo en un Impuesto al Gasto.

Personalmente sugerí un “*Flat Tax* del 2%” para las provincias argentinas en 1994²¹, como un complemento de un “IVM Provincial del 7%”, y lo denominé el “Impuesto Provincial a las Ganancias”, ambos impuestos destinados a sustituir al actual Impuesto a los Ingresos Brutos²². En materia de imposición directa, también sugerimos alícuotas adicionales provinciales en el Impuesto a los Bienes Personales.

En ambos tipos de impuestos – indirecto a las ventas y directo a los ingresos y al patrimonio - necesariamente deberá lograrse un consenso sobre la presión tributaria consolidada, como ya se indicara, asegurando espacios tributarios propios, más allá de la masa de la recaudación nacional que se destine al sistema de coparticipación.

10. Consideraciones finales

En el dilema del reparto del poder tributario de la federación, creo que existen márgenes para ampliar las posibilidades de financiamiento de ambos niveles de gobierno, simplemente mejorando el diseño de las dos fuentes de recursos: los propios y los provenientes de la coparticipación.

Los expertos usualmente solemos introducir mensajes de “mejoras tributarias” – no meramente de “mejoras recaudatorias” – y esta actitud muchas veces pone nerviosos a los políticos²³. Pero la cuestión política es: ¿si es posible hacer las cosas bien obteniendo el mismo dinero, por qué insistir en hacerlas mal?; o, ¿si se está en condiciones, técnica y políticamente, de hacer las cosas más perfectas, por qué insistir en hacerlas “más o menos”? Yo no estoy esperando una respuesta rápida a esta pregunta, ni tampoco dispuesto intentar

²¹ A través del Convenio celebrado por la UNLP y el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

²² Ver Piffano (1994), (1999a) y (2005b).

²³ Como señala Bird (2005) en realidad la soberanía fiscal no existe solo para que la gente realice las cosas bien y sensatamente. Existe para que ellas hagan lo que desean hacer y lo que en todo caso importa en materia de reglas sobre las decisiones fiscales es asegurar que los estados asuman toda la responsabilidad posible por las consecuencias fiscales y económicas de sus propias acciones.

hacerlo, pues no soy un político; pero como experto, permítaseme insistir en las “mejoras tributarias”²⁴.

Porque en rigor, las mejoras tributarias sugeridas no solamente posibilitarán obtener el mismo dinero con menores costos sociales. Ellas habrán de posibilitar mayor recaudación tributaria, porque al eliminar distorsiones no gravando el consumo intermedio y ubicar a las empresas en mejor situación competitiva: se alentará la inversión, las exportaciones, el crecimiento económico y el empleo. La mejor receta para ampliar bases imponibles y aumentar de esa manera la recaudación del gobierno.

La reforma del diseño tributario federal y el régimen de coparticipación pueden reducir en cierta medida – aunque naturalmente no eliminar – el dilema que surge de la puja del juego de suma cero, al que aludimos antes. Ello sería posible mediante las reducciones en el costo social derivado de las cargas excedentes de muchos impuestos hoy en vigor – provinciales y nacionales²⁵ – y de los costos políticos que se asumen cuando nuestros representantes están dedicados a diario muy esencialmente al juego de suma cero; y sobre este costo hay nueva literatura empírica que lo ha logrado medir.

Las propuestas abundan en cuanto al diseño del sistema tributario provincial, pero creo que la discusión desarrollada en la década pasada ha sido superada en el presente por los cambios experimentados en el orden tecnológico de la administración tributaria y en las experiencias obtenidas de la operación de los sistemas tributarios en el mundo.

Los matices también abundan a la hora de consensuar la forma de estimar el monto de las transferencias, la que debe resolver el problema de las asimetrías verticales (Nación-provincias) al mismo tiempo que las horizontales (transferencias de nivelación entre provincias). En ese aspecto, los sistemas que se basan en la definición de determinados *benchmark* del sistema tributario provincial y estructuras funcionales de gastos de los gobiernos subnacionales, y que la valorización de las magnitudes relativas entre jurisdicciones empleen medidas de capacidad y necesidad fiscales mediante la fijación de estándares, parece contener ventajas de mayor racionalidad con respecto a las fórmulas “consensuadas” de un conjunto de variables con ponderaciones discrecionales en su diseño (“la fórmula mágica”).

²⁴ Responder a estas preguntas requiere evaluar el riesgo político que se asumiría ante cualquier reforma tributaria. Y esta evaluación solamente los políticos están en condiciones de hacerla. La preocupación por asumir ese riesgo no deja de tener razón de ser, y Bird y Gendron (2001) nos recuerdan el caso canadiense que brinda una interesante experiencia resultante del cambio en 1991 del viejo impuesto monofásico federal (el Impuesto a las Ventas Manufactureras) por el actual IVA Federal (GST). Quienes gobernaban entonces, luego de la reforma debieron enfrentar el descontento del electorado que previamente no advertía el costo fiscal escondido en el precio del sector antes gravado y que con la reforma se hizo más visible; y perdieron luego las elecciones. Pero la inquietud política más usual es el riesgo de posible pérdida de recursos con el cambio. Una cobertura razonable de este riesgo político puede lograrse no obstante mediante la “cláusula de garantía” para los estados o provincias que adopten la reforma, mediante el arbitrio de asegurarles niveles de recursos mínimos equivalentes a los obtenidos antes del cambio.

²⁵ Por cierto no excluimos en esta revisión a los malos impuestos nacionales, como el que grava las transacciones financiera (impuesto al cheque) o las retenciones.

La teoría de las decisiones públicas permite anticipar el resultado inestable de las decisiones de mayoría simple en una federación²⁶. Asimismo, brinda ideas sobre el camino de orden constitucional a seguir para acotar la probabilidad del disenso. Entendemos que el acuerdo sobre el método de cálculo que ofrece el enfoque de las necesidades fiscales es el camino idóneo para alcanzar el consenso. Las reglas macrofiscales deberían asimismo acompañar la base esencial del acuerdo.

Volviendo al campo del sistema tributario federal y provincial en particular, en nuestra opinión el Impuesto Provincial a las Ventas Minoristas puede fácilmente ser coordinado con el IVA Nacional, en un “Sistema Ideal de Imposición a las Ventas”, permitiendo resolver todos los defectos tradicionalmente citados con respecto a un “aislado” IVM. En los casos de Modelos de Imposición a las Ventas donde los principios de un Sistema Ideal están imperfectamente contemplados, la solución es aún posible a través de la definición de una Base Tributaria Uniforme.

Considerando todas las alternativas de imposición a las ventas, la combinación del IVM Provincial y el IVA Federal, constituye una solución superior a la de combinar ambos IVAs (Federal y Subnacional). Los IVAs subnacionales tienen diferentes dificultades dependiendo de la variante (origen o destino). Distorsiones o fraudes son posibles y todas las soluciones sugeridas aparecen como incompletas o impracticables en nuestros países. La solución “IVA Federal VAT - IVM Provincial” evita gravar el consumo intermedio, permite gravar todas las ventas finales e introduce un incentivo hacia las agencias de administración tributaria para reducir la tasa de evasión; permite ampliar la base tributaria a la rama de los servicios, es de reducido costo marginal para las administraciones tributarias provinciales y de muy bajo costo de cumplimiento tributario para los contribuyentes.

Una recomendación final para los políticos, especialmente para los políticos subnacionales, es estar precavidos de las crecientes dificultades en la imposición a las ventas debido a las cada vez más difundidas modalidades de ventas a distancia y comercio electrónico, y también debido a la presente tendencia a introducir reformas en las estructuras tributarias de muchos países, empujados por el actual violento, competitivo, y agresivo escenario de la globalización. El Flat Tax podría ser una alternativa para los gobiernos provinciales – no solamente para el nivel nacional de gobierno – y los políticos subnacionales deberían abrir sus mentes a esta alternativa, y apurarse en tomar nota de las experiencias internacionales respecto a esta reciente innovación tributaria. En materia de imposición directa, también sugerimos alícuotas adicionales provinciales en el Impuesto a los Bienes Personales.

Referencias

Arrow, K. J. (1950): “A difficulty in the concept of social welfare”, *Journal of Political Economy*, Vol. 58.

²⁶ La circunstancia que la ley-convenio requiera ser ratificada por cada Legislatura provincial, dando la imagen de estar aplicando el criterio wickseliano de unanimidad, no deja finalmente de implicar una decisión por mayoría simple, pues si una mayoría simple de las provincias están de acuerdo con la nueva ley, el resto difícilmente podrá en la práctica denunciar el acuerdo, pues de ser el caso, la legislación tributaria nacional seguirá operando en dichos estados. Salvo que algunos estuvieran dispuestos a correr el riesgo de reeditar las cruentas luchas internas del S. XIX de nuestra formación como Nación.

- Artana, D. y López Murphy, R. (1995):** “Descentralización Fiscal: Algunas Lecciones para Latinoamérica”, en *Finanzas Públicas y Economía Regional. En Honor de Horacio Nuñez Miñana*, Porto, A. (Ed.), Universidad Nacional de La Plata, La Plata.
- Avila, J. (Director), (2002):** “*Propuesta de Federalismo Fiscal*”, Consejo Empresario Argentino, Buenos Aires.
- Baumol, W. J. (1967):** “Macroeconomics of Unbalanced Growth: The Anatomy of Urban Crises”, *American Economic Review*, 57, June.
- Bird, R. (1994):** “The Cost and Complexity of Canada’s VAT: The GST in an International Perspective”, *Tax Notes International Magazine, Tax Analysts*, January 3.
- _____ (2005): “*Taxing Sales Twice: International Experience with Multi-level Sales Taxes*”, Symposium on Federal Tax Reform and the States, National Governors Association, National Conference of State Legislatures, Federations of Tax Administrators, Multistate Tax Commission, Tax Policy Center, Heritage Foundation, y Tax Analysis Inc. National Press Club, Washington, DC.
- Bird, R. y Gendron, P. P. (1998):** “Dual VAT and Cross-Border Trade: Two Problems One Solution?”, *International Tax and Public Finance*, 5, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- _____ (2000): “CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical “Sharing” and Interstate Trade”, *International Tax and Public Finance*, 7, 753-761.
- _____ (2001): “VAT in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 293-309.
- Bird, R. y Wallich, C. (1993):** “Fiscal Decentralization and Intergovernmental Relations in Transition Economies. Toward a System Framework of Analysis”, *Policy Research Working Papers*, WPS 1122, World Bank.
- Black, D. (1948):** “On the rationale of group decision making”, *Journal of Political Economy*, Vol. 56.
- Bruce, D. y Fox, W (2000):** “E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases”, Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo*.
- _____ (2001): “State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce: Updated Estimates”, Center for Business and Economic Research, University of Tennessee, Knoxville, Tennessee. *Mimeo*.
- Buchanan, J. (2001):** “*Mi peregrinaje intelectual*”, Cato Institute, Conferencia dictada por el Dr. James M. Buchanan, en la Universidad Francisco Marroquín. Traducida al Español por Carroll Ríos de Rodríguez.
- Buchanan, J. y Tullock, G. (1962):** “*The calculus of consent*”, University of Michigan Press.
- Condorcet, M. de (1785):** “*Essai sur l’Application de L’Analyse à la Probabilité des Decisions Rendues á la Pluraliste des Voix*”, París.
- Di Gresia, L. (2003):** “Impuesto sobre los Ingresos Brutos: Análisis Comparativo de su Evolución y Perspectivas”, en proyecto “*Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal. Una propuesta de reforma del régimen de coparticipación federal de impuestos en la Argentina*”, Departamento de Economía, UNLP, patrocinado por la Tinker Foundation. Departamento de Economía, UNLP. La Plata. (www.depeco.econo.unlp.edu.ar/federalismo/).
- Fenochietto, R. y Pessino, C. (2000):** “The Shared Value Added Tax. How it works and why it is Best Tool for Optimal Fiscal Federalism in Countries with Consumption Based Taxes”. CEMA, *Mimeo*, Buenos Aires.
- Gómez Sabaini, J. C. (1996):** “Alternativas de reemplazo del impuesto a los ingresos brutos en el marco del Pacto Federal”, en *Alternativas de sustitución del impuesto a los ingresos brutos*, Instituto de Economía Aplicada, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires.
- Gómez Sabaini, J. C. y Gaggero, J. (1997):** “Lineamientos para una Reforma del Sistema Tributario Argentino”, *CITAF, N° T-37*, Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera, Buenos Aires.
- González Cano, H. (1998):** “Reformas tributarias recientes”, en *La Reforma Tributaria en la Argentina*, FIEL, Buenos Aires.
- Hall, R. E. y Rabushka, A. (1985):** “*The Flat Tax*”, Hoover Institution Press, (1995 2nd edition), Stanford.
- Heller, W. y Pechman, J. (1967):** “*Questions and Answers on Revenue Sharing*”, The Brookings Institution, Washington, D.C.
- Keen, M and Smith, S. (1996):** “The Future of Value-Added Tax in the European Union”, *Economic Policy*, 23.
- Keen, M., y Smith, S. (1999):** “Viva VIVAT!”, *International Tax and Public Finance*, 6, 741-751.

- Libonatti, O. (1998):** “Los impuestos al consumo. Aspectos conceptuales”; “La imposición sobre los ingresos brutos” y “Alternativas para estructurar y coordinar la imposición al consumo entre distintos niveles de gobierno”, en FIEL “*La Reforma Tributaria en la Argentina*, Capítulos 6, 10 y 11. Buenos Aires.
- Llach, J. y Llach, L., (2000):** “*¿Qué hacer con el IVA? Una reforma para creer y crecer*”, Sociedad Rural y ACTA, Buenos Aires.
- Llach, J., Flood, C. V. de, Harriague, M., Llach, L. y Piffano, H. (2001):** “*La Nueva Coparticipación Federal. Competitividad, Responsabilidad Fiscal, Federalismo Genuino y Democracia Representativa*”, Instituto de Estrategia Internacional, Cámara de Exportadores de la República Argentina (CERA.), Buenos Aires.
- López Murphy, R. (1996):** “Coparticipación y Federalismo”, en Reig, E. (Coordinador), *Seminario sobre Coparticipación y Federalismo, Serie Seminarios*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires.
- McLure, C. E. Jr., (1993):** “The Brazilian Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constraints” en *A Reforma Fiscal no Brasil*, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, Sao Paulo.
- McLure, Jr., C. (1997):** “Electronic Commerce, State Sales Taxation, and Intergovernmental Fiscal Relations”, *National Tax Journal*, Vol. 50: 731-749.
- McLure, Jr., C. (1999):** “Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 6, N° 2, May.
- McLure, Jr., C. (2000):** “Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, 6, 723-740.
- McLure, Jr., C. E. (2005):** “Coordinating State Sales Taxes with Federal VAT: Opportunities, Risks, and Challenges”, *State Tax Notes*, June 20.
- Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires – Porto y Otros, (1995):** “Propuesta para un Sistema Tributario Federal”, *Cuadernos de Economía N° 3*, La Plata.
- Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires – Porto y Otros, (1997):** “Estudio sobre Finanzas Provinciales y el Sistema de Coparticipación Federal de Impuestos”, *Cuadernos de Economía N° 15*, La Plata.
- Oates, W. E. (1972):** “*Fiscal Federalism*”, Harcourt Brace, London.
- Piffano, H. L. P. (1994):** “El Impuesto Provincial a las Ganancias”, *Anales de las 27as. Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.
- Piffano, H. L. P. (1997):** “Coparticipación Federal de Impuestos: el enfoque de las necesidades fiscales como criterio de reparto compatible con la reforma constitucional”, *Anales de la 30as. Jornadas de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.
- _____ (1998): “Federalismo Fiscal en Argentina. Ideas y Propuestas sobre el Nuevo Acuerdo Federal”, Documento de Trabajo N° 2, CEDI, Buenos Aires. (www.fgys.org)
- _____ (1999a): “El IVA Subnacional”, *Anales de la Asociación Argentina de Economía Política*, Rosario. (www.aep.org).
- _____ (1999c): “Descentralización Fiscal y Reforma Tributaria Federal en Argentina”, Foro de Instituciones Fiscales, *Centro de Estudios para el Desarrollo Institucional (CEDI)*, Documento de Trabajo N° 27, Buenos Aires. (www.fgys.org).
- _____ (1999d): “Comments to Ricardo Varsano’s Paper on Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”, Proceedings of the Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, held in Valdivia, Chile, 1999. The World Bank, Washington, DC, 2000. **(En Español)** (<http://www1.worldbank.org/wbiep/decentralization/Courses/StateVAT/ValueAddedTax.htm>)
- English version** in: *Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean – 1999*, Edited by S. J. Burki , F. Eid , M. E. Freire , V. Vergara, S. Web, and G. E. Perry, *Decentralization and Accountability of the Public Sector*, Proceedings of the Conference held in Valdivia, Chile, June 20 – 22, 1999. *World Bank Latin American and Caribbean Studies*. The World Bank, Washington, D.C., 2000. (http://publications.worldbank.org/ecommerce/catalog/product?item_id=213211)
- _____ (2002): “Alternativas tributarias para los gobiernos subnacionales”, *Anales de la 35as. Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 2002.

- _____ (2003): “Reconsiderando la Pregunta: ¿Es el IVA Subnacional la Alternativa Preferible?”, Departamento de Economía, UNLP, en Proyecto “Disparidades Regionales y Federalismo Fiscal”, *Tinker Foundation*. http://www.depeco.unlp.edu.ar/federalismo/pdfs/docfed9_español.pdf.
- _____ (2003): “Transferencias de nivelación: las conductas estratégicas de los gobiernos y el diseño de fórmulas basadas en el concepto de capacidad y necesidad fiscales”, *Anales de la XXXVIII Reunión Anual de la Asociación Argentina de Economía Política*, Mendoza. (www.aaep.org).
- _____ (2005a): “Los grandes dilemas de la cuestión fiscal federal y los consensos académicos y políticos”, en *Seminario sobre Federalismo Fiscal*, organizado por IAE-Universidad Austral, Universidad Nacional de La Plata, CIPPEC y Senado de la Nación, Buenos Aires.
- _____ (2005b): “Notas sobre Federalismo Fiscal – Enfoques Positivos y Normativos”, Se.Di.CI., UNLP. (http://sedici.unlp.edu.ar/search/request.php?id_document=ARG-UNLP-EBook-000000001&request=request)
- _____ (2005c): “Coordinando el IVA Federal con el IVM Provincial”, *Anales de la XL Reunión Anual de la AAEP*, UNLP, La Plata.
- _____ (2006): “Argentina y Brasil: Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas – Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas, *Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros*, 3er International Seminal, Governo do Parana (Brasil), Forum of Federations (Canadá), y Fundación C. Adenauer (Brasil), Foz do Iguaçu. (<http://www.sefanet.pr.gov.br/FORUMFISCAL/Palestras.asp>)
- Piffano, H. L. P., Sanguinetti, J. y Zetner, A. (1998):** “Las finanzas provinciales y el ciclo económico”, Documento de Trabajo N° 3, CEDI, Buenos Aires. (www.fgys.org) y Piffano (2005b).
- Poddar, S. (1990):** “Options for a Value-Added Tax at the State Level”, en Malcolm Gillis, Carl S. Shoup y Gerardo P. Sicut (Eds.), *Value Added Taxation in Developing Countries*, Washington, D. C.: The World Bank.
- _____ (1999): “Considerations in the Design of a VAT at the State Level in India”, VAT Seminar for Senior Officials from the Center and the States, *Mimeo*.
- Porto, A. (2003a):** “Fundamentos Teóricos de la Centralización Tributaria y las Transferencias Intergubernamentales”, *Anales de la XXXVIII Reunión Anual de la Asociación Argentina de Economía Política*, Mendoza. (www.aaep.org).
- _____ (2003b): “Capacidad, Necesidad y Esfuerzo Fiscal, y Distribución secundaria de la coparticipación”, Departamento de Economía, UNLP, *Mimeo*, Julio.
- Prud’homme, R. (1995):** “The Dangers of Decentralization”, *World Bank Research Observer*, Vol. 10, N° 2, August.
- Rawls, J. (1971):** “*A Theory of Justice*”, Cambridge, Mass., Harvard.
- Schenone, O. (1999):** “El IVA Provincial”, Departamento de Economía, *Serie Seminarios*, Universidad de San Andrés, Victoria.
- Tacchi, J. C. - Zapata, J. A., (1993):** Informes sobre el Pacto Fiscal II de las Secretarías de Ingresos Públicos (M. de Economía) y Relación con Provincias (M. del Interior). *Mimeo*. Buenos Aires.
- Tanzi, V. (1995):** “Fiscal Federalism and Decentralization: A Review of some Efficiency and Macroeconomic Aspects”. *Annual Bank Conference on Development Economics*. *Mimeo*. Washington, DC.
- United States General Accounting Office (2000):** “Sales Taxes. Electronic Commerce Growth resents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain”, Report to Congressional Requesters. Washington, DC. *Mimeo*.
- Varian, Hal H., (2000):** “Taxation of Electronic Commerce”, *Harvard Journal of Law & Technology*, Volume 13, Number 3.
- Varsano, R. (1995):** “*A Tributação de Comércio Interstadual: ICMS versus ICMS Partilhado*”, Texto par Discussão N° 382, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília.
- Varsano, R. (1999):** “Sub-national Taxation and the Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution”. Fifth Annual Conference on Development and Accountability of the Public Sector, World Bank, *Mimeo*, Valdivia, Chile. (http://publications.worldbank.org/ecommerce/catalog/product?item_id=213211)
- Wicksell, K. (1896):** “A New Principle of Just Taxation”, traducido al inglés en Musgrave, R. y Peacock, (Eds.), 1958, *Classics in the Theory of Public Finance*, McMillan, New York.