

Asociación Argentina de Economía Política

XLII Reunión Anual

Universidad Nacional del Sur

**“Las Mediciones de la Presión Tributaria en el Sector
de Exportables: el IVA, las Retenciones y el caso del
Sector Agropecuario”**

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

**Mariano D’Amore (Asistente de Investigación)
(Universidad Nacional del Sur)**

**Bahía Blanca
Noviembre, 2007**

“Las Mediciones de la Presión Tributaria en el Sector de Exportables: el IVA, las Retenciones y el caso del Sector Agropecuario”

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

Mariano D'Amore (Asistente de Investigación)
(Universidad Nacional del Sur)

Resumen

En este trabajo se aborda el tema de las mediciones de la “presión tributaria sectorial”, en particular el enfoque metodológico a aplicar con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y a las Retenciones que gravan las exportaciones, pensando muy especialmente en el Sector Agropecuario argentino. En el Capítulo 1 se repasan las nociones de percusión, traslación e incidencia tributaria en el caso del IVA junto a la existencia de las Retenciones. En el Capítulo 2 de contenido empírico, se presentan estimaciones de la presión tributaria para un conjunto de actividades representativas del sector, y se analizan los resultados obtenidos para las variantes definidas previamente en el capítulo conceptual del tema. La conclusión alerta sobre la necesidad de modificar el cálculo usual o tradicional de la presión tributaria sectorial, que en base a lo que en la nota se analiza, se interpreta como erróneo o en todo caso incompleto en su tratamiento, a la vez que se adelantan los resultados de las mediciones empíricas de los distintos criterios de medición para el Sector Agropecuario argentino.

Palabras clave: IVA, Retenciones, Incidencia Tributaria, Presión Tributaria Sectorial, Sector Agropecuario

Código JEL: H2, Q1.

Abstract

This paper analyzes conceptual issues dealing with the measurement of “sector tax burden”, specifically the methodological treatment of the Value Added Tax (VAT) and Tax on Exports, with particular reference to the Agricultural Sector. Charter 1 deals with notions of tax impact (statutory or legal incidence), tax burden shifting and economic incidence of VAT and Tax on Exports applied to commercial (tradable) goods or commodities, which is the relevant case for the Agricultural Sector. Charter 2 presents the empirical results of different measurements of Sector Tax Burden applied to a group of activities representing the Agricultural Sector. Conclusions lead to recommend changes to the usual measurement of sector tax burden, which is considered wrong or at least incomplete in its treatment, advancing the result of alternatives calculus relative to each criterion of calculus applied to the Agricultural Sector.

Key words: VAT, Tax on Exports, Incidence, Sector Tax Burden, Agricultural Sector.

JEL Code: H2, Q1.

“Las Mediciones de la Presión Tributaria en el Sector de Exportables: el IVA, las Retenciones y el caso del Sector Agropecuario”

INTRODUCCIÓN

Sobre el concepto “presión tributaria”

El cálculo de la presión tributaria en el Sector Agropecuario ha sido objeto de estudio en diversos trabajos empíricos, bajo diferentes enfoques o puntos de vista. En una reseña de estudios relativamente más recientes, pueden observarse diferencias metodológicas de importancia en cuanto al menú tributario a considerar en las estimaciones de presión tributaria, así como la forma de su cómputo a nivel sectorial.

El concepto “presión tributaria” es la relación o cociente entre el monto recaudado por el Gobierno por impuestos cuyo contribuyente de jure es el sujeto de referencia u objeto de la medición (persona, sector, región) – el numerador – y el ingreso o valor agregado generado por ese mismo contribuyente (persona, sector o región) – el denominador -. En el numerador de la expresión se suman los “valores corrientes” de los impuestos recaudados en un determinado año fiscal y, en el denominador se ubica la estimación del ingreso a costo de factores o el valor agregado factorial también a “valores corrientes”, referido al mismo sujeto, sector o región; aunque pueden existir razones para adoptar el criterio de tomar en el denominador el ingreso o valor agregado a “precios de mercado”. Así, en el caso del cálculo sectorial, puede adoptarse el criterio de utilizar el valor agregado bruto a precios del productor pero en el que se incluya (no se excluya) el IVA y los impuestos de importación¹. Sin embargo, en la elaboración de las matrices de relaciones interindustriales, el IVA es un impuesto que se asigna solamente a familias y sectores exentos, bajo el supuesto de traslación de la carga hacia delante².

En estudios previos se han sugerido asimismo mediciones alternativas de la presión tributaria utilizando otros criterios. En Piffano (1983) y Piffano y Dudiuk (1981, 1982a, 1982b), se sugirieron definiciones alternativas del concepto, que se identifican como presión tributaria “nominal”, “real” y “actual”, donde en el cálculo tanto del numerador como del denominador se adoptan alternativamente “valores corrientes”, “a pesos constantes” de algún año base y en “valores actuales”, respectivamente. Las mediciones difieren naturalmente y resulta importante su comparación en períodos de alta inflación y/o de altas tasas de interés, y cuando las características de los flujos de ingresos y gastos sectoriales difieren a lo largo del ejercicio fiscal. En sectores como el agropecuario esto es relevante, debido a que una porción importante del producto generado por el sector, suele registrar estacionalidades bastante definidas en cuanto al momento de la venta y el uso de los insumos, en particular en el sector ganadero³.

En este trabajo no se hace un examen detallado de todas estas alternativas metodológicas de medición, sino más bien se dedica a efectuar un repaso conceptual referido al tratamiento del IVA, así como al tratamiento de la carga fiscal que deriva de la política comercial, específicamente para el caso del sector de los bienes exportables, las retenciones. Previamente, no obstante, hacemos algunas referencias de estudios realizados más recientemente, que constituyen una muestra reducida de

¹ Ver Dirección de Cuentas Nacionales – Indec (http://www.mecon.gov.ar/secpro/dir_cn/default1.htm), siguiendo pautas del Manual de Cuentas Nacionales, Revisión 4, de Naciones Unidas.

² Ver detalle metodológico en INDEC (2001), Pág. 98, punto 3.3. Matriz de Impuestos y Subsidios. Un supuesto básico de la tecnología con coeficientes fijos y costos constantes es la “implicancia de la traslación total hacia delante de los impuestos”. En realidad, esta parece ser la única forma de ser consistentes con los supuestos básicos del modelo insumo-producto.

³ Ver Piffano (1983). Estimaciones de las distintas definiciones de presión tributaria sobre el Sector Agropecuario fueron realizadas en Piffano y Dudiuk (1981, 1982).

los enfoques diferenciales citados al comienzo, pero que de todas maneras ayudan a completar la justificación de las sugerencias y resultados que se derivan de este estudio.

Algunas referencias de estudios recientes aplicados al Sector Agropecuario

Sobre el caso particular de la política comercial y fiscal en general, en un estudio realizado por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación en el año 2000 (“Efectos de la Política Comercial Externa y Fiscal Sobre el Sector Agropecuario Argentino”), sobre incidencia sectorial (protección efectiva), se calculó la transferencia de ingresos entre sectores debido a la política comercial externa (impuesto sobre el comercio exterior y restricciones cuantitativas) y a los impuestos que gravan directamente la producción (Ingresos Brutos, Combustibles y saldo del IVA o “IVA no descargado”) ⁴, como consecuencia del mecanismo créditos-débitos con alícuotas diferenciales. Se consideraron el sector agropecuario primario y las industrias alimentarias (excluida la industria azucarera). La conclusión del estudio es que el sistema vigente al 31 de diciembre de 1999 era tal que el sector agropecuario transfería por la vía de la política comercial \$3.660 millones (o dólares equivalentes, en ese momento) al resto de la economía. Agregando el impacto de los impuestos mencionados más arriba, el aporte aumentaba en 1.365 millones de pesos (dólares), haciendo un total de \$5.035 millones. El ejercicio se realizó comparando los ingresos de los distintos sectores con los precios netos recibidos en ese momento versus los que resultarían con precios de libre comercio y sin los impuestos distorsivos sobre la producción. Los principales receptores de esa transferencia eran los productores de bienes sustitutivos de importaciones (automotores, autopartes, vestimenta, refinerías de petróleo, plástico, siderurgia, textiles).

Por otro lado, hay varios estudios que estiman el impacto de los impuestos sobre los costos y la rentabilidad de las explotaciones. Se trata de estudios microeconómicos en los que la rentabilidad bruta (sin impuestos) y neta (deducidos los impuestos) depende, entre otros factores, de la región, el tipo de explotación, el régimen de tenencia de la tierra, etc. Entre estos estudios puede mencionarse “Impuestos en el Sector Agropecuario. Efectos sobre los resultados económicos”, realizado por el Área de Economía de AACREA (AACREA, febrero 2005). Considerando tres tipos de explotaciones (cría, mixto y agrario), concluyen que los impuestos de los tres niveles de gobierno representan entre el 58% y el 103% de la rentabilidad bruta. ⁵

Existen asimismo distintos enfoques para calcular el aporte sectorial a la recaudación tributaria de los gobiernos. El más usual es considerar solo el aporte directo del sector. El cálculo consiste en inventariar los impuestos que paga el sector (contribuyente legal), cuantificar los pagos y relacionar el monto obtenido con el valor agregado del sector u otras variables utilizadas para comparación. En el estudio del Prosap-Banco Mundial (2004) “Análisis comparativo de la tributación y del gasto público agropecuario nacional y casos provinciales”, se realiza una estimación de ese aporte directo sobre el “sector agropecuario”, que se lo define incluyendo los sectores primarios (agricultura, ganadería, caza y silvicultura), más carnes y complejo aceitero como únicas manufacturas de origen agropecuario. Las estimaciones de ese trabajo corresponden a los años 1998 y 2003, para los niveles de gobierno nacional y provincial. La presión tributaria soportada por el sector, según este estudio, pasó del 16,4% del valor agregado en 1998 al 25,7% en 2003. La presión tributaria para este último año según también los autores resultó similar a la presión tributaria total de la economía (25,2%).

⁴ Se refiere a los “SalDOS Técnicos” a favor de los contribuyentes, acumulados y no devueltos por el Estado.

⁵ En el estudio se incluyen los impuestos nacionales (ganancias, débitos y créditos bancarios, seguridad social, retenciones a las exportaciones, gasoil, bienes personales y autónomos), provinciales (ingresos brutos, sellos e inmobiliario) y municipales (tasa vial y otros). No incluyen el IVA nacional por suponer que su impacto es neutral.

En el trabajo se comparó también la presión tributaria nacional sobre el sector agropecuario con la de la industria manufacturera y con explotación de minas y canteras. En 1998 había grandes diferencias, siendo los porcentajes de 13,7% en el sector agropecuario, 22,2% en industria manufacturera y 37,8% en explotación de minas y canteras. En 2003 los porcentajes eran, respectivamente, 23,9%, 22,2% y 22,6%, exhibiendo un fuerte incremento el sector agropecuario, estabilidad la industria manufacturera y un fuerte decrecimiento explotación de minas y canteras.

En un estudio muy reciente realizado bajo Convenio entre la Fundación Producir Conservando y la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, sobre el “Aporte Tributario de la Cadena Agroindustrial (CAI)”, a cargo de Porto, Piffano y Di Gresia (2007), se procede a la estimación del aporte total a la recaudación tributaria de los sectores agropecuario y agroindustrial, en sus distintas etapas (producción, industrialización y/o comercialización de bienes agroindustriales) y comprendiendo a 41 actividades que los autores denominan la “cadena agroindustrial” (CAI)⁶. En el trabajo se considera el aporte tributario de la CAI a los tres niveles de gobierno: nación, provincias y municipalidades. El aporte tributario total de la CAI, comprende el aporte directo de los sectores comprendidos en dicha cadena y el aporte indirecto, considerando las interdependencias hacia atrás y hacia delante. Hacia atrás (aporte indirecto 1) se computan los impuestos que genera la demanda de insumos de la cadena. Hacia delante (aporte indirecto 2) se incluyen los impuestos sobre el ingreso y el gasto (de consumo y de inversión) que realizan los factores productivos ocupados en la CAI y en otros sectores proveedores de insumos a la CAI. Pero dado que los impuestos aportados, en forma directa e indirecta, se utilizan para financiar gasto público en consumo e inversión, se generan a su vez recursos tributarios adicionales, que forman parte del aporte indirecto 2. En la estimación se emplea la matriz insumo producto confeccionada por el INDEC para el año 1997 (MIPAr97), donde se registran separadamente actividades y productos correspondientes a las cadenas agroindustriales. Con base en la matriz insumo producto, se construye la matriz de contabilidad social (SAM) del año 1997⁷. Finalmente, en base a la SAM y utilizando información sectorial de cuentas nacionales y de otras fuentes, combinado con la utilización de una metodología de ajuste de matrices,⁸ se estiman las matrices de contabilidad social de los años 1998 a 2005.

De acuerdo con los resultados de ese estudio, el aporte tributario de la CAI que se genera en forma directa e indirecta a partir de su producción, representó el 38,4% del total de los recursos del sector público argentino en 1997 y el 44% en 2005. El máximo aporte de la CAI se registró en 2002 con el 50,1% de los recursos totales, que luego disminuyó hasta el 44% debido al crecimiento de los aportes del resto de la economía. El aporte tributario de la CAI, en términos de los recursos totales del sector público argentino, tuvo una tendencia creciente desde 1997 a 2005. Entre esos años se incrementó 14,8%. Por cada 100 pesos de valor agregado de la CAI se generan directa e indirectamente 102,4 pesos de recursos para el sector público. En ese total, se agregan como Componente [7] el subsidio a la demanda final de la CAI por el efecto “impuesto a la producción” de las retenciones⁹. En el trabajo se identifican las 6 actividades más importantes dentro de la CAI, que en 1997 representaban el 41% de los recursos tributarios que aporta la CAI; y en 2005 ese aporte representó el 50%¹⁰.

⁶ La CAI se conforma por un conjunto de 41 actividades que se suponen íntegramente dentro del sector.

⁷ La SAM contiene, además de las cuentas de matriz insumo producto, las cuentas del sector gobierno (impuestos y gastos), del sector externo (importaciones y exportaciones), del sector financiero (ahorro, balance de pagos) y de la inversión (pública y privada). Ver Cicowiez y Di Gresia (2004).

⁸ Método de *cross-entropy*. Ver Robinson, et. al. (2000); y Robinson y Moataz (2000), citado por los autores.

⁹ Este componente tributario constituirá un punto central de lo que se discute en este trabajo.

¹⁰ Las seis cadenas principales identificadas en el estudio son: 1) Cultivo de Cereales, Oleaginosas y Forrajes; 2) Matanza de animales, conservación y procesamiento de carnes; 3) Productos del tabaco; 4) Productos lácteos; 5)

Sobre el objeto de este estudio

Lo que motivara a este trabajo deriva del análisis de aspectos conceptuales y metodológicos considerados relevantes en las mediciones de la carga tributaria sobre el Sector Agropecuario, en particular, el tratamiento dado al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y a las Retenciones que gravan las ventas externas del sector; tema que en su aspecto estrictamente conceptual fuera objeto del muy reciente Documento de Trabajo N° 70, publicado en la página del Departamento de Economía de la UNLP, y de la versión resumida sobre el mismo tema presentada en las Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas de la Universidad Nacional de Córdoba del presente año¹¹. En esta oportunidad se incorpora a los desarrollos conceptuales mencionados un capítulo de contenido empírico.

El trabajo se estructura de la siguiente manera. En el Capítulo 1 se efectúa un repaso de las nociones de percusión, traslación e incidencia tributaria en el caso del IVA aplicado sobre bienes sujetos al comercio internacional - sin duda el caso relevante para el Sector Agropecuario - y la existencia de las Retenciones. En el Capítulo 2 se presentan los resultados de la labor empírica. En el mismo se podrán encontrar los guarismos correspondientes a las mediciones de la presión tributaria sectorial, utilizando algunos de los criterios de cómputo discutidos previamente en el Capítulo 1.

Lo analizado en la parte conceptual nos lleva a sugerir una necesaria modificación en la metodología usual de cálculo de la presión tributaria sectorial, que se interpreta como errónea o en todo caso, incompleta en su contenido. Y lo analizado en la parte empírica, dará una acabada muestra de la relevancia económica que este tema tiene para los estudios sectoriales, en particular para el Sector Agropecuario.

CAPÍTULO 1. LA INCIDENCIA DEL IVA, LAS RETENCIONES Y LAS MEDICIONES DE LA PRESIÓN TRIBUTARIA SECTORIAL: UNA APROXIMACIÓN CONCEPTUAL¹²

En este capítulo se pasa revista a los aspectos conceptuales ligados la medición de la “presión tributaria sectorial” (PTS), específicamente referida al tratamiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y las Retenciones que gravan las exportaciones, con particular referencia al Sector Agropecuario. Considerar el caso del IVA es particularmente importante, pues se trata de un tributo que suele ser excluido en los cálculos de la presión tributaria sectorial¹³. Mediante el empleo de ejemplos numéricos, diagramas y un Apéndice analítico, se repasan las nociones de percusión, traslación e incidencia tributaria en el caso del IVA y la existencia conjunta de las Retenciones, para el caso relevante de aplicación al Sector Agropecuario de los bienes exportables. Finalmente, la implicancia que este análisis tiene respecto a la aludida medición de la PTS. La conclusión final a la que conduce este repaso conceptual es sugerir la modificación del cálculo usual o tradicional de la presión tributaria sectorial, según se puede hallar en la literatura técnica aplicada al sector, que se interpreta como erróneo o en todo caso incompleto en su tratamiento.

Aceites y subproductos oleaginosos; y, 6) Cría de Ganado, producción de leche, lana y pelos. Esas seis cadenas generaron en forma directa e indirecta el 22% de los recursos tributarios totales del sector público en 2005, y representaron el 43,4% del valor agregado y el 48% del valor bruto de producción de toda la CAI.

¹¹ Piffano (2007a; 2007b).

¹² En base a Piffano (2007a). El autor agradece valiosos aportes y sugerencias de Porto y Di Gresia, reservando no obstante su responsabilidad por lo vertido en el trabajo.

¹³ Ver por ejemplo la metodología empleada en las estimaciones de presión tributaria por producto y por región en AACREA (2005) y el estudio del Prosap-Banco Mundial (2004), siguiendo lineamientos de cuentas nacionales, citados en la Introducción del presente trabajo.

¹⁶ El ajuste en frontera o la devolución del IVA por las exportaciones (también identificado como el criterio de gravar con “tasa cero” a las exportaciones), es la modalidad de la mecánica del “IVA Destino”, que resulta ser la usual adoptada por la casi totalidad de los países al ser compatible con los acuerdos de la OMC.

retenciones, que por razones de simplicidad se omiten en la figura. Pero **al introducir el ajuste en frontera**, que implica la devolución de lo recaudado, el sector vuelve a enfrentar el precio original P_0 . De esta manera desaparecen tanto el efecto directo del IVA (referido a lo recaudado) como la carga excedente sufrida por el productor.

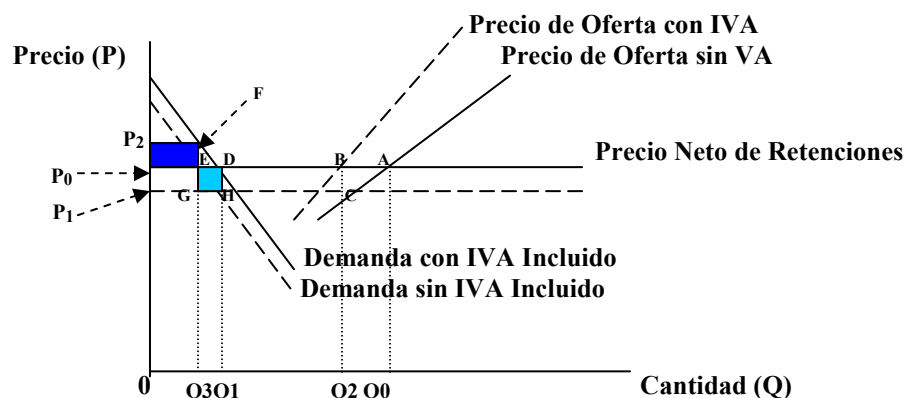
En el cuadro del **Caso 1** se observará no obstante que la PT sobre el sector resulta del 0,5%, fruto de suponer la no devolución del “saldo técnico” supuesto en el caso de uno de los dos bienes¹⁷. El **Caso 2** supone la producción del Sector Agropecuario destinada **parcialmente** a la exportación **con ajuste en frontera**; el mismo se visualiza en la **Figura N° 2**.

Caso 1: Producción del Sector Agropecuario destinada totalmente a las exportaciones con ajuste en frontera (devolución de IVA a exportaciones)

ETAPA	SECTOR AGROPECUARIO (MAÍZ Y CARNE)								
	VP		CI	VA	T (IVA Adición)	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I:	117	105	35(+7)	70	7	11	7	4 (+1)	7%
ETAPA II:	226	205	105	100	10	21	11	10	10%
ETAPA III:	260	235	205	30	3	24	21	3	10%
Subtotales con “saldo técnico” incluido				200	20	56	39	18	PT =
Ajuste en Frontera (Devolución IVA)								-17	=1/200
RESULTADO FINAL (sin devolución de “saldo técnico”)								1	= 0,5 %

Nota: no se computan decimales; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

Figura N° 2



Antes del impuesto, el precio neto de retenciones que enfrenta el sector es P_0 , que incentiva a producir la cantidad Q_0 . La demanda doméstica absorbe la cantidad Q_1 , dejando un saldo exportable de Q_1Q_0 . Introduciendo el IVA **sin ajuste en frontera**, el sector debería soportar la totalidad de lo recaudado - el área P_0BCP_1 - y la carga excedente ABC . Ahora, **con ajuste en frontera**, es decir, con devolución del total

¹⁷ La derivación de ese valor 1 es explicado en el trabajo ampliado ya citado en llamada al pie 1. El saldo negativo del IVA Neto, o saldo a favor del contribuyente, es bastante común en el caso del Sector Agropecuario, debido al tratamiento fiscal (alícuota mayor) de muchos de los insumos utilizados en el proceso de producción del sector y la renuencia gubernamental a permitir a los contribuyentes de compensar esa saldo con otras obligaciones tributarias o de proceder a su devolución en efectivo. En *steady state* según los ejemplos, siempre existiría ese plus impositivo que aumenta de hecho la presión tributaria sobre el sector.

recaudado por el saldo exportado – el área **DBCH** – el precio por lo que se exporta vuelve al nivel P_0 . La parte vendida al consumo interno – el área P_0DHP_1 – no tiene devolución de IVA como las exportaciones; sin embargo, el sector no habrá de soportar la carga de esa recaudación, por cuanto todo precio neto superior a P_1 incentivará a desplazar producción hacia el exterior. En efecto, las exportaciones atraídas por el precio $P_0 (>P_1)$, desplazarán la cantidad $Q_3Q_1 = GH$ de la demanda interna hacia exportaciones. Esa reducción del abasto interno provocará una suba del precio doméstico hacia P_2 , que indica el precio máximo que la demanda interna esta dispuesta a pagar para una cantidad ahora menor ($Q_3 < Q_1$). La nueva recaudación de IVA por el consumo interno se reduce al área $P_2FEP_0 = P_0EGP_1 < P_0DHP_1$ en la magnitud **EDHG**.

La posibilidad de que los consumidores no soporten esta carga, sería que el Gobierno dispusiera no gravar con el IVA las importaciones del bien exportable. En ese caso, la curva de demanda externa (precio neto de retenciones) cumpliría un rol simultáneo de demanda infinitamente elástica al precio y de oferta infinitamente elástica al precio, lo que implicaría la imposibilidad de traslación hacia delante o hacia atrás del IVA interno, pues todas las ventas estarían enfrentando un nivel de precio P_0 . Pero, en tal caso, el Sector Agropecuario exportaría la totalidad de su producción (evitando de esta manera pagar absolutamente nada de IVA) y la demanda doméstica estaría importando todo su consumo (evitando también pagar el IVA). El Gobierno no recaudaría nada por el IVA, circunstancia que implicaría en los hechos extender el tratamiento de “tasa cero” a todas las ventas del sector.

En el cuadro correspondiente al **Caso 2** se supone que la producción del Sector Agropecuario se exporta solo parcialmente en un 30% del valor de la producción y, consecuentemente, que esa porción tiene el tratamiento de “tasa cero”. El restante 70% consumido internamente es gravado por el IVA, pues se destina al consumo interno.

Caso 2: Producción del Sector Agropecuario destinada parcialmente a la exportación con ajuste en frontera (devolución de IVA a exportaciones)

ETAPA	SECTOR AGROPECUARIO (MAÍZ Y CARNE)								
	VP		CI	VA	T (IVA Adición)	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de...	117	105	35+7	70	7	11	7	4 (+1)	6%
ETAPA II: Cosechas y Cría...	226	205	105	100	10	21	11	10	10%
ETAPA III: Comercialización	260	235	205	30	3	24	21	3	10%
Subtotales (IVA Neto s/Exportaciones)				200	20	56	39	17 (18)	8,5 (9) %
Ajuste en Frontera (Devolución IVA) (30% s/ 17, es decir, sin computar el 1 que corresponde a “saldo técnico” = - 5)								12	6%
Resultado final con “saldo técnico” incluido (-5 + 1 = -4)								13	6,5 %

Nota: no se computan decimales, salvo PT final; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

Ahora, la PT resulta del 6% con devolución del saldo técnico, o del 6,5% sin devolución de este saldo, menor a la alícuota del 10% debido a la mayor presión tributaria de los insumos de la Etapa I y la participación del 30% en el agregado total de las exportaciones (con tratamiento de tasa cero), o del cómputo de solamente el 70% de las ventas al mercado interno.

La PTS se mide por lo tanto computando el total de lo recaudado por el Gobierno a lo largo de la cadena simulada para el Sector Agropecuario. La incidencia económica de esa carga, indica a su vez la existencia de traslación de la carga hacia delante. Esta circunstancia ha sido muchas veces justificada por el mecanismo contable de compensaciones entre débitos y créditos fiscales en el sector productor de bienes. Sin embargo, esto no es correcto. La razón ha sido explicada al presentar el Caso 2 y la Figura N° 2.

En efecto, en materia de incidencia del IVA es posible demostrar que bajo los supuestos de comportamiento de oferta y demanda de los mercados ligados al sector, se habrán de producir diferentes niveles de recaudación para el Gobierno y diferentes derrames de costos impositivos hacia delante o hacia atrás, según se trate de bienes comerciables o no comerciables, y según las respectivas elasticidades-precio de oferta y de demanda. Y sobre el caso relevante par el Sector Agropecuario, el de los bienes exportables, hemos aclarado el porque en este caso se produce la aludida traslación hacia delante.

Desde el punto de vista del cálculo de la PTS, sin embargo, es el Sector Agropecuario quien motiva ingresos al Estado en concepto de IVA. Las empresas del sector actúan como contribuyentes de jure, ingresando los aportes correspondientes a los débitos netos de cada etapa, aún cuando parte o la totalidad de la carga tributaria se traslade por el mecanismo de precios a los consumidores finales o hacia atrás de la cadena. En caso de traslación, las empresas del sector estarían actuando parcial o totalmente como “agentes de retención” en sentido económico puro, más que en sentido genuino de “contribuyentes”. En rigor estricto, se trata de contribuyentes “de jure”.

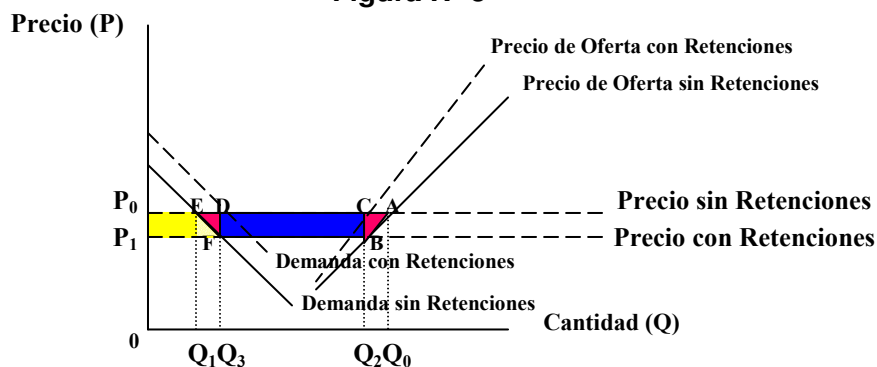
El IVA Destino, las Retenciones y la medición de la PTS

Sin embargo, para completar el mensaje referido a las estimaciones de la PTS, es conveniente analizar las implicancias de la operatoria del IVA tipo “Destino” y el de otras políticas públicas que emplean instrumentos equivalentes o sustitutos de la política tributaria de los propiamente tributarios; de allí que quepa la denominación de “políticas públicas equivalentes”¹⁸. El instrumento más conocido y relevante para todo sector exportador, es naturalmente el empleo de las retenciones y/o las cuotas a las exportaciones.

La **Figura N° 3** visualiza el caso del Sector Agropecuario produciendo con costos crecientes (curvas de oferta de pendiente normal), enfrentando una curva de demanda doméstica de pendiente también normal (decreciente) y una demanda externa infinitamente elástica al precio.

¹⁸ Se definen como “políticas públicas equivalentes” al empleo de dos o más instrumentos de política alternativos que tienen el atributo de generar similar resultado fiscal o cuasi-fiscal para el Estado y, asimismo, similares efectos económicos (incidencia) en la economía.

Figura N° 3



Tratándose de un bien exportable (*commodity*), el precio que rige internamente será el vigente asimismo en el mercado internacional. O sea, en un país chico - tomador de precios - ni oferentes ni demandantes domésticos pueden modificar el precio que rige en el mercado internacional. El problema a analizar es entonces determinar en tal escenario cuál es el efecto económico de introducir las retenciones a las exportaciones y el IVA que grava al sector. Un supuesto importante que habrá de sostenerse en este caso al combinar las retenciones con el IVA, es que “las importaciones del bien exportable son también gravadas por el IVA”, es decir, mantener el supuesto usual de un “IVA Destino”, modalidad aplicada en la mayoría de las legislaciones del mundo, incluyendo naturalmente a la Argentina¹⁹.

Según se observa, en ausencia de retenciones y de IVA, el productor enfrenta el precio internacional P_0 (precio internacional en dólares por el tipo de cambio), es decir, una curva de demanda infinitamente elástica al nivel de P_0 . El precio P_0 permite al productor del sector ofertar un nivel de producción Q_0 . Una parte de ese producto – la cantidad Q_1 – es consumido internamente y la diferencia ($Q_0 - Q_1$) constituye el saldo exportable.

Si el Gobierno introduce una retención a las exportaciones del sector, entonces la quita o ajuste pertinente en Aduana, implica una reducción del precio interno o doméstico al nivel P_1 . Este menor precio y la existencia de costos crecientes, desincentiva la producción del Sector Agropecuario, induciendo una reducción de la misma al nivel Q_2 . Contrariamente, el menor precio interno incentiva a un aumento de la demanda doméstica de los productos del sector, llevándola a Q_3 . Como consecuencia combinada de la reducción de la producción y el aumento de la demanda doméstica, el saldo exportable se reduce a ($Q_2 - Q_3$). El Gobierno obtiene la pertinente recaudación en Aduana, equivalente al saldo exportable ($Q_2 - Q_3$) por el diferencial del precio provocado con la retención ($P_0 - P_1$), es decir, el área marcada **DCBF**. El efecto sobre el bienestar de los propietarios de los factores empleados en el Sector Agropecuario (terratenientes, empresarios y trabajadores rurales) por causa de las retenciones, resulta negativo. Pero la medida de la reducción del bienestar en términos monetarios debido a las retenciones, supera a lo recaudado por el Gobierno en concepto de retenciones; la pérdida equivale al trapezoide que se observa en la figura, marcado por las letras P_0ABP_1 . Esta pérdida de bienestar que no puede ser trasladada hacia delante, puede descomponerse en: el área **DCBF** correspondiente a lo recaudado por el Gobierno en concepto de retenciones, más el área de mejora en el bienestar de los demandantes domésticos debido a las retenciones P_0EFP_1 y más los triangulitos que reflejan las cargas excedentes **EDF** y **ABC**.

¹⁹ Conceptualmente, gravar con IVA las importaciones, resulta equivalente a establecer un arancel de importación. En rigor, el valor agregado de un bien producido en el exterior es esencialmente la base tributaria de todo arancel.

En los cálculos de la PTS sobre el Sector Agropecuario suele computarse solamente lo recaudado por el Gobierno en concepto de Retenciones. Sin embargo, siguiendo similar criterio al adoptado por las mejoras de la contabilidad pública con referencia al concepto “Gasto Tributario”, en la medición de la presión tributaria sobre el sector debería también computarse el área $P_0D_{FP_1}$. Esa área equivale a fijar un “Impuesto a la Producción”, que reduce el precio para el oferente o productor del bien, y que permite financiar un subsidio equivalente a favor de los demandantes domésticos del bien²⁰.

Habría de notarse que la reducción de precio generada por la retención, supone una caída en el valor agregado del Sector, pero no se especifica a qué componente en particular de ese valor agregado habrá de afectar. Si se repasa lo sugerido por el teorema Stolper-Samuelson²¹ y se modifican sus supuestos a un escenario más acorde con economías como la de Argentina - esencialmente considerar que la oferta del factor capital es infinitamente elástica (no fija) y las ofertas de los factores trabajo y tierra, esencialmente inelásticas (fijas) - el resultado indicado resulta muy sencillamente demostrable. Implicará caídas en el salario de los trabajadores rurales de reducida movilidad regional y caídas en el valor de la tierra, por efecto capitalización de los impuestos que gravan al sector.

Ahora bien, si se introduce el IVA gravando al sector, por lo visto en el Caso 2 debido al tratamiento de tasa cero sobre las exportaciones, el Sector Agropecuario no modifica su precio existente con anterioridad a la aparición del IVA. Por lo visto, luego de la aparición del IVA, la incidencia de la carga del impuesto que permanece gravando las ventas al mercado interno, sería finalmente soportada por los demandantes internos. Así fue explicado a través de la Figura N° 2.

No obstante, el Gobierno puede modificar este efecto económico, simplemente aumentando las retenciones en la magnitud igual a la alícuota del IVA. O puede limitar el saldo exportable mediante el sistema de cuotas a las exportaciones, limitando las ventas al exterior al volumen Q_1Q_2 de la **Figura N° 2**, permitiendo a la demanda doméstica mantener el precio P_0 similar al precio que pagan los demandantes del exterior. La incidencia del IVA sobre los demandantes habría sido de tal manera compensado y trasladado al Sector Agropecuario (el área $P_0D_{HP_1}$) a través del aumento de las retenciones. La **Figura N° 4** ilustra sobre estos efectos.

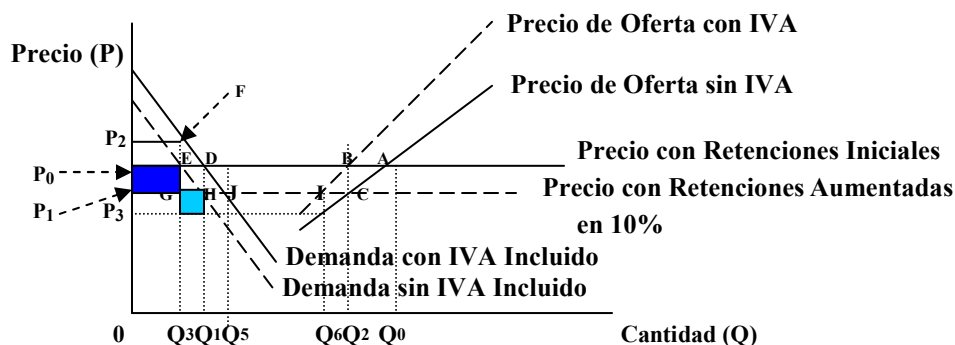
El nivel de precio P_1 de la **Figura N° 4**, toma el rol que desempeñaba el nivel de precio P_0 del ejemplo de **Figura N° 2**. El IVA que grava las ventas al mercado interno aparece soportado por el demandante doméstico, cuando en rigor, debido al aumento de las retenciones o cuotas a las exportaciones, el mismo ha sido trasladado al Sector Agropecuario mediante la compensación de la incidencia del IVA (traslación hacia delante) con la incidencia de las retenciones (transferencia o subsidio a la demanda doméstica). Las exportaciones se han reducido a $Q_5Q_6 = JI$ dejando no obstante neutro al Sector Agropecuario por el IVA para las exportaciones de las ventas al exterior por el tratamiento de tasa cero sobre las mismas. El precio final para el Sector Agropecuario se ha reducido al nivel P_3 ; la producción del sector - debido a este nuevo

²⁰ La reducción del precio consecuencia de las retenciones, es equivalente a generar un costo adicional al valor de producción del sector, que ve reducido su excedente total en la proporción que fija la alícuota de la retención. La ausencia de cómputo del impuesto-subsidio es mucho más importante en este caso que en el tradicional “gasto tributario”, que mide el monto de un impuesto no cobrado y un subsidio no registrado presupuestariamente referido al mismo contribuyente-subsidiado. Aquí “el impuesto se paga” y el “subsidio se cobra” vía mercado, en tanto quien contribuye o paga el impuesto no es el mismo sujeto que recibe el subsidio. Ver Apéndice sobre este punto.

²¹ Este teorema sugiere que en el caso de gravar la venta de un bien en cuya producción se utilizan tecnologías intensivas en capital, dado el supuesto de **oferta fija** del factor en el modelo, el resultado de la porción del impuesto no trasladado hacia delante (en el caso de un bien exportable dicha traslación será nula), reducirá la retribución del capital para lograr pleno empleo del mismo, es decir, el factor deberá absorber la carga del gravamen.

desincentivo - se ha reducido nuevamente (de Q_2 a Q_6). La conclusión que se puede extraer de este análisis es que desde el punto de vista de la “incidencia” dado que lo recaudado por las retenciones no computa el costo total generado por la rebaja del precio provocado por ellas, el computar el IVA sobre el consumo doméstico corregiría esa subestimación. En efecto, el 10% del IVA supuesto en el ejemplo, compensa el valor no computado del efecto de las retenciones fijadas también en el 10%. Pero en rigor, ambos impactos de la carga tributaria deberían ser computados en el cálculo de la PTS.

Figura N° 4



En el cuadro siguiente (**Caso 3**) se presenta el ejemplo numérico. En el ejemplo se suponen alícuotas similares (del 10%) para el IVA y para las Retenciones. Dado que el precio de venta final con IVA incluido era 260 en el Caso 2, se lo reduce al 90% como consecuencia de las retenciones del 10%. A partir de allí se debe computar el impacto del IVA a lo largo de la cadena. Los valores agregados de cada etapa se ven reducidos en el 10%. En el ejemplo, nuevamente se supone traslación hacia atrás de la retención, de manera que también se reduce en el 10% el valor agregado del sector proveedor de insumos de la Etapa I. Las exportaciones se suponen que representan el 30% del producto total.

Como se indica en la parte de abajo del cuadro, simplificando los porcentajes, la “percusión total” sobre el valor agregado del Sector Agropecuario, que identificamos como “**Cálculo ampliado**” (PT_1), equivale a la suma de la presión tributaria neta del IVA (6%), más el impuesto a la producción (14%) debido a las retenciones, es decir, del 20%. El “**Cálculo restringido 1**” (PT_3) consiste en el no cómputo del IVA, manteniendo exclusivamente la imputación del impuesto a la producción debido a retenciones (14%). El “**Cálculo restringido 2**” (PT_4), computa lo recaudado por el IVA y por las retenciones (6% + 4% = 10%). Finalmente, el “**Cálculo usual**” (PT_2), resulta de considerar 0% por IVA – al suponer que incide en la demanda doméstica – y no tener en cuenta el impuesto a la producción debido a retenciones, sino solamente lo recaudado en concepto de retenciones por la Aduana $[(259 \times 0,30 \times 0,10) / 180 = 4\%]$.

En consecuencia, con relación al método o “cálculo ampliado” (PT_1), el “criterio usual” (PT_2) implica una subestimación del 80%; el método o “cálculo restringido 1” (PT_3) del 30%; y, el criterio o “cálculo restringido 2” (PT_4) del 50%. La aplicación de un “criterio estricto de percusión”, corresponde al PT_1 que computa lo percutido por pagos explícitos del IVA (“saldos netos” y “saldos técnicos” no devueltos) y por la percusión de hecho - omitida en el registro de la contabilidad pública - del impuesto a la producción provocado por las retenciones (con destino a financiar el subsidio de la demanda doméstica).

Caso 3: Producción del Sector Agropecuario destinada parcialmente a la exportación, con elasticidad-precio de la demanda externa infinita, demanda doméstica de pendiente normal (elasticidad-precio negativa), sujeta a Retenciones a las Exportaciones y al IVA

ETAPA	SECTOR AGROPECUARIO (MAÍZ Y CARNE)								
	VP		CI	VA	T (IVA Adición)	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de...	106	95	32+6	63	6	10	6	4+1	8%
ETAPA II: Cosechas y Cría...	205	185	95	90	9	19	10	9	10%
ETAPA III: Comercialización	234	212	185	27	3	21	19	2	7%
Subtotales				180	18	50	35	16	
• IVA Neto con “saldo técnico” incluido (columna [7]) 16 • Devolución IVA [15 x 0,30] sin “saldo técnico” - 5 • IVA Neto de Devoluciones 11 (= 16 - 5) • Presión Tributaria IVA Neto 6,1% (=11/180) • Retenciones (= 260x0,30x0,10) 8 • Impacto total Retenciones²² [260 x 0,10] 26									
Resultado final – Mediciones alternativas									
• Resultado 1 (IVA + Impacto total Retenciones) 37					PT ₁ (Cálculo ampliado) = 37/180 = 20,5 %				
• Resultado 2 (Retenciones) 8					PT ₂ (Cálculo usual) = 8/180 = 4,4 %				
• Resultado 3 (Impacto total Retenciones) 26					PT ₃ (Cálculo restringido 1) = 26/180 = 14,4%				
• Resultado 4 (IVA + Retenciones) 19					PT ₄ (Cálculo restringido 2) = 19/180 = 10,5%				
Aclaraciones: Cálculo ampliado = IVA + Impuesto a la Producción = 6,1% + 14,4% = 20,5% Cálculo usual = Retenciones (sin IVA) = 4% Cálculo restringido 1 = Impuesto a la Producción (sin IVA) = 14,4% Cálculo restringido 2 = IVA + Retenciones = 6,1% + 4,4% = 10,5%									

Nota: no se computan decimales, salvo en PT; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

Es necesario aclarar finalmente que en un modelo económico más completo en el que se computen las relaciones interindustriales de la propia cadena agropecuaria (transacciones entre empresas pertenecientes al mismo sector), habrá que descontar del efecto producción de las retenciones lo que corresponde a la producción auto-insumida en la producción del sector. Solamente quedaría de esta manera computada la parte del impuesto que subsidia a la demanda final (consumidores o familias) y a la demanda intermedia de sectores diferentes al agropecuario. En la porción auto-insumida, el efecto sería equivalente a la noción tradicional de gasto tributario, es decir, un impuesto y un subsidio consecuente no computado o no registrado que afecta al mismo sector.²³

²² Valor implícito del “Impuesto a la Producción” debido a las retenciones.

²³ Por ejemplo, si la actividad “Carne” insumiera parte de la producción de la actividad “Maíz” con destino a alimentación de ganado. Un estudio de equilibrio general computado aplicado a la estimación del aporte tributario de la cadena agroindustrial en Argentina donde estas estimaciones son efectuadas puede encontrarse en Porto, Piffano y Di Gresia (2007).

Conclusiones finales

En esta nota sintética se ha explicado en forma conceptual y práctica o simulada la metodología de imputación al sector agropecuario de la imposición al valor agregado y aspectos metodológicos específicos en presencia de retenciones a las exportaciones. La elección del IVA como ejemplo, tiene una muy particular razón de ser. Se trata de un impuesto que en las estimaciones usuales de presión tributaria sobre el sector es excluido en el cómputo de la carga impositiva. El argumento esgrimido es la particularidad del mecanismo débito-crédito, que implica para la parte productora de la cadena la cancelación contable de ambos flujos, débitos y créditos fiscales, debido a que se supone que los débitos netos recaudados en cada etapa son trasladados hacia delante, de manera que ella finaliza con el pago final del débito incorporado en la factura de venta extendida a los consumidores o familias.

El supuesto de traslación del IVA, sin embargo, depende de circunstancias de mercado de los bienes gravados. No es lo mismo en el caso de los bienes comerciables y los no comerciables. Asimismo, las implicancias del impuesto en cuanto a la magnitud de la recaudación a obtener por el Estado y la reducción de bienestar de las personas involucradas en las transacciones, dependen de las elasticidades precio de oferta y demanda de cada bien.

Como se ha indicado, la intención de cualquier estudio de presión tributaria sectorial, es medir lo que el Gobierno recauda en impuestos pagados por las actividades desarrolladas por el sector objeto de la medición (en nuestro ejemplo el Sector Agropecuario), sin intentar deslindar quien o quienes finalmente soportan la carga de los mismos. Ello significa que el cálculo sectorial de la imposición debido al IVA debe seguir el criterio de cuentas nacionales que asigna o mide los mismos al momento de la percusión.

En el caso del IVA, sin embargo y como se indicara antes, lo recaudado por el gravamen se suele imputar a “Familias y actividades exentas”, por el supuesto de traslación hacia delante y el criterio contable de la compensación entre débitos y créditos en el sector productor de bienes (responsable inscripto). Sin embargo, resulta claro que quien paga el IVA al Estado es el Sector Agropecuario, figurando como contribuyente de jure, de forma que la metodología de cómputo debería utilizar estrictamente el criterio de la “percusión”, para imputar lo recaudado al sector.

Cuando el cómputo se analiza en el caso de los bienes comerciables, se presenta una situación particular. En este tipo de bienes se ha simulado la presencia simultánea de retenciones a las exportaciones y el IVA. La intención de esta combinación, deliberada por cierto, es identificar otra falla usual que los cálculos de presión tributaria sobre el sector suelen tener. En efecto, a la vez que el IVA es excluido del cálculo, se suele computar “lo recaudado en Aduana” por las retenciones. Sin embargo, este procedimiento no contempla el hecho conocido que la retención implica para el sector exportador un impuesto a la producción, pues la rebaja del precio a regir internamente resulta similar a un costo equivalente que habrá de deducirse del precio de venta. El Gobierno, sin embargo, registra solamente una parte del valor substraído al sector por la reducción de ese precio – lo recaudado en Aduana en concepto de retenciones – en tanto que el resto no aparece contabilizado. En realidad, la retención implica un impuesto a la producción y una transferencia o subsidio a la demanda doméstica del bien gravado. Siguiendo el criterio contable que suele aplicarse con referencia al “gasto tributario”, la contabilidad social en materia impositiva debería registrar ambas magnitudes y no solamente el neto o diferencia. Es decir, con la retención el Estado deja de recaudar parte del impuesto a la producción y deja de registrar la transferencia a los demandantes domésticos de parte de esa recaudación.

Resguardando la coherencia en la imputación de la carga impositiva al sector en el caso de los bienes comerciables, es decir, manteniendo la lógica del criterio de “percusión” sostenido en el caso de los bienes domésticos, el método a aplicar debería ser por tanto el del “Cálculo ampliado” (**PT₁**). Si en el caso de los bienes comerciables se adoptara el “criterio de incidencia económica” del IVA – que implicaría imputación nula de este impuesto al sector, no ya bajo el cuestionable argumento de la compensación contable entre débitos y créditos fiscales, sino al de la traslación que permite el “IVA Destino” al gravar cualquier compra del bien proveniente del exterior – un elemental principio de coherencia indica que con mayor razón no podría omitirse el contemplar “la incidencia de las retenciones” (aplicando el Cálculo restringido 1), de forma de reconocer el impuesto a la producción implícito en el empleo de las retenciones, destinado no solo a aportar recursos al Estado vía Aduana, sino en particular a financiar el subsidio a la demanda doméstica²⁴. El criterio del “Cálculo restringido 2”, aparenta ser una metodología de “compromiso”, en tanto se asimila a un criterio de percusión que disimula o descuida la falta de contabilización del impuesto implícito a la producción y el subsidio implícito a la demanda doméstica causado por las retenciones. Finalmente, si se adoptara el “Cálculo usual” o el “Cálculo restringido 1”, por una razón elemental de consistencia, se debería no imputar al sector el IVA total, es decir, excluyendo también el IVA aplicado a los bienes domésticos.

Apéndice

“Sobre la medición de la Presión Tributaria Sectorial y el concepto Gasto Tributario: Algo importante está faltando” (*)

Introducción

La concepción tradicional o versión vieja de las finanzas públicas formulaba una tajante y nítida diferenciación entre tres dimensiones del presupuesto gubernamental, a saber:

- a) los gastos, esencialmente referidos a servicios en “bienes públicos” y “bienes mixtos” (administración general, defensa, seguridad, justicia, educación general, salud pública), que se traduce en la compra de bienes y servicios (gasto exhaustivo);
- b) los tributos, como recurso genuino de financiamiento de dicho gasto;
- c) el uso de crédito público o emisión de títulos públicos, para financiar esencialmente el gasto de capital y muy excepcionalmente para cubrir el déficit operativo del gobierno²⁵.

En un esquema federal, se asumía que cada nivel de gobierno autónomo debía establecer su propia ecuación fiscal (gastos y recursos) con independencia de los otros niveles de gobierno, asegurando su sustentabilidad financiera de largo plazo. Muy excepcionalmente, los niveles subnacionales podían esperar aportes del gobierno central, como ser ante determinadas emergencias financieras puntuales. Cada nivel de gobierno responsable de la provisión de los bienes públicos que le competían constitucionalmente y, en razón económica, debido a la abarcabilidad territorial de la externalidad del gasto o servicio pertinente.

²⁴ En rigor, normalmente la justificación usual del empleo de las retenciones o cuotas, no ha sido el “fin fiscalista”, sino la regulación del precio interno a través de la “política comercial”.

(*) En base a nota extraída de Piffano, H. (2004a).

²⁵ La posibilidad de incurrir en déficit en periodos recesivos del ciclo económico y el uso del crédito público por esta razón, fue incorporada a partir de la visión keynesiana del rol que debían cumplir las finanzas públicas - la rama estabilización, Musgrave (1959) -. En virtud del concepto de “equivalencia ricardiana” se concluyó luego que contraer deuda en el presente no es ni más ni menos que el establecimiento de impuestos en el futuro y que la deuda pública no afecta el consumo privado en el largo plazo.

La concepción moderna de las finanzas públicas ha desdibujado tal tajante y nítida diferenciación. Ello se produce por varios factores ligados a la evolución que ha experimentado el rol del gobierno en la economía y a cambios en las actitudes de los gobernantes en el manejo de los dineros públicos. Una lista no exhaustiva es la siguiente:

- 1) La aparición y desarrollo creciente de los “gastos de transferencia” (o “impuestos negativos”), ligados a fines redistributivos (de magnitud creciente a partir del término de la Segunda Guerra Mundial);
- 2) Las regulaciones gubernamentales que equivalen al establecimiento de impuestos, como ser una regulación que obligue al empleo de tecnologías limpias de parte de determinada industria, restricciones cuantitativas, y otras medidas equivalentes al establecimiento de un impuesto de tipo “*pigouniano*”;
- 3) El “gasto tributario”, a través de exenciones, desgravaciones o deducciones especiales, diferimientos, diferenciación de alícuotas, y otras ventajas tributarias otorgadas a ciertos contribuyentes con relación a las obligaciones que surgen de las legislaciones generales de los tributos. Medida equivalente a obligar al pago de los impuestos sin excepciones y al mismo tiempo subsidiar a tales contribuyentes a través del rubro transferencias en el presupuesto de gastos del gobierno.
- 4) La aparición y desarrollo creciente de nuevas modalidades de uso de crédito, como las ligadas a las denominadas “finanzas cuasi-fiscales”: adelantos transitorios y emisión de dinero de la banca central para financiar a los tesoros, operaciones de mercado abierto para regular el precio de los títulos públicos, la operatoria de la banca central del sistema de redescuentos al sector financiero con tasas de interés negativas debido a razones de fomento económico y/o social, y los seguros de cambio cubriendo riesgos cambiarios del sector privado y entes del propio gobierno, esencialmente para alentar el ingreso de divisas e inversiones directas al país provenientes del exterior. Medidas con efectos equivalentes al establecimiento de impuestos y subsidios, pero por fuera de los presupuestos gubernamentales.
- 5) Los “pasivos contingentes” y regulaciones sin fondeo (“*unfunded mandates*”), una forma de deuda “no registrada” que implica nuevamente impuestos futuros: operaciones de crédito de entes públicos avaladas por los tesoros con alta probabilidad de *default* de estos entes, regulaciones que generan deuda inducida como los regímenes previsionales que no guardan una adecuada ecuación actuarial en su diseño, y decisiones laborales u operaciones comerciales de entes del gobierno con el sector privado, generando litigiosidad con alta probabilidad para el Estado de perder judicialmente en los conflictos que derivan de tales operaciones. Nuevamente, medidas equivalentes a prever gastos operativos y subsidios explícitos por tales conceptos en los presupuestos de los gobiernos.
- 6) La creación de “fondos fiduciarios” fondeados con “aplicaciones financieras” de supuestos superávit de los gobiernos y de dudosa posibilidad de recuperación, cuyo manejo permite eludir los controles presupuestarios de los gastos pertinentes.
- 7) La “contabilidad creativa”, haciendo figurar “debajo de la línea” como aplicaciones financieras, asignaciones de fondos a entes públicos, nacionales o subnacionales, con diferentes grados de subsidios implícitos, en lugar de hacer tales subsidios explícitos en el gasto primario de los gobiernos.

En el ámbito de una federación como la de Argentina, también han surgido cambios importantes en las finanzas públicas con relación al federalismo fiscal:

- 1) La existencia dentro del presupuesto del gobierno central de “gastos nacionales” que implican “bienes públicos locales”, debiendo ellos ser atendidos primariamente por los gobiernos subnacionales;

- 2) La conformación de “fondos comunes” (*common pools*) a través de sistemas de participaciones (coparticipación) de los recursos tributarios legislados y administrados por el nivel central con ingredientes importantes de redistribución territorial de recursos tributarios; en sustitución a recursos tributarios propios, e inclusive exclusivos, de los gobiernos subnacionales, según el esquema constitucional de separación de fuentes.
- 3) El creciente uso de aportes o subsidios federales discrecionales (“ATN”) dirigidos a los gobiernos subnacionales, más allá de circunstancias puntuales o de emergencia como prevé la Constitución Nacional;
- 4) El “gasto tributario”, en este caso ligado a los incentivos fiscales otorgados a determinadas actividades con localización regional delimitada por razones de suelo y clima, o a actividades radicadas en ciertas regiones del país, basados en el argumento de la recuperación económica de áreas rezagadas.

La intención de este Apéndice es pasar revista a solo algunos de estos aspectos que tienen importantes implicancias sectoriales y regionales; aunque en esta oportunidad específicamente dirigidos a la cuestión sectorial²⁶. En primer lugar, el referido a la noción de “gasto tributario” – una forma divulgada de subsidiar a determinados sectores económicos o regiones del país –, sus implicancias técnicas, fiscales y económicas, y su relevancia desde el punto de vista sectorial. En segundo término, examinar la noción y metodología de cálculo de la “Presión Tributaria Sectorial”, según su forma usual de medición y las implicancias que la noción de “Gasto Tributario” acarrea con respecto a dicha metodología de cálculo. La intención final del Apéndice es identificar errores de estimación importantes en el cálculo de la Presión Tributaria Sectorial, cuando se tienen en cuenta las propuestas que en materia de contabilidad pública sugiere el concepto “Gasto Tributario”. De allí que el título del trabajo se refiera a ambos conceptos y plantee la hipótesis de que “algo importante esta faltando” con referencia a dicho cálculo.

El concepto “Gasto tributario”

El concepto de “Gasto Tributario” fue introducido por Stanley Surrey²⁷, Administrador Fiscal y Profesor de Derecho en la Harvard Law School y ex presidente de la National Tax Association (EUA). Surrey observó en 1968 que muchas de las previsiones del Código Tributario americano que otorgaban exenciones o ventajas preferenciales a determinadas personas o actividades, eran esencialmente similares al criterio de gravar plenamente a tales personas o actividades y utilizar la recaudación pertinente para subsidiar al contribuyente o la actividad en cuestión, de manera que operara como un gasto del presupuesto público. Surrey señaló que a diferencia del resto de las decisiones fiscales que aparecían en el presupuesto, estas asignaciones quedaban al margen de un control similar o recibiendo poca atención para un seguimiento similar al de los gastos explícitos contemplados en el presupuesto. Así, como Secretario Adjunto del Tesoro, Surrey produjo el primer “presupuesto” de gasto tributario, listando una serie de previsiones del código, práctica que fue luego incorporada como obligación a partir de 1974 por la “*Budget Control and Impoundment Act*”. A partir de entonces muchos estados americanos y algunos países adoptaron esta modalidad de la contabilidad presupuestaria. A partir de entonces, en EUA el Gobierno Federal realiza Informes sobre Gasto Tributario en los casos del Impuesto a los Ingresos de Personas Físicas y de Sociedades. Los estados en cambio cubren una gama más amplia de impuestos, incluyendo el Impuesto General a las Ventas (*Retail Sale Tax*) y los Impuestos Selectivos a las Ventas (*excise taxes*) y, en algunos estados, el Impuesto Inmobiliario (*Real Estate Tax*). El primer estado que lo aplicó fue California, con el presupuesto del Año Fiscal 1976.

²⁶ Los aspectos regionales de este tema fueron objeto de análisis en Piffano (2004a y 2005).

²⁷ Surrey, S. (1973); y Surrey, S. y McDaniel, P. R. (1985).

Las expectativas generadas por el concepto fueron grandes. No se trataba simplemente de una mejora en la contabilidad presupuestaria. Se esperaba un mejor control de la política fiscal, probablemente induciendo cambios o reformas tributarias, a causa de poner a la luz estos verdaderos subsidios, generando la posibilidad de su sustitución por programas de gastos específicos, sometidos al análisis costo-beneficio, a igualdad que el resto de los programas del gobierno. Esto implicaría, finalmente, un mejor control de la política presupuestaria.²⁸

1) Los problemas de la contabilidad presupuestaria

El Budget Act de 1974 define “Gasto Tributario” como “aquellas pérdidas de recaudación atribuibles a las previsiones de las leyes tributarias Federales que permiten una exclusión, exención o deducción especial del ingreso bruto o que proveen un crédito especial, una tasa impositiva preferencial o un diferimiento de la obligación tributaria”. Sin embargo, a pesar de esta clara definición, en la aplicación del concepto surgen algunos problemas metodológicos importantes.

a) El concepto de exención o deducción especial debe estar referido a una cierta estructura tributaria básica (el benchmark o "the baseline tax structure"). Y aquí aparecen diferencias de criterio.

Por ejemplo, si el IVA no grava la inversión ¿debería ser computada esta exclusión de la base como un gasto tributario? Depende de cómo se defina el sistema de referencia. Si el IVA es definido como un IVA “Consumo”, entonces la exclusión de la recaudación que se “pierde” por no gravar la inversión no debe ser tomada como gasto tributario. En cambio, si alguna actividad es exenta o beneficiada con un alícuota preferencial, sí. Pero, por ejemplo ¿lo no gravado con la “tasa general” del IVA en el sector de alimentos o en el de la salud, es gasto tributario? Otros casos, algunos citados por Ladd, como el correspondiente al estado de Minnesota donde se contemplan 60 categorías en el impuesto inmobiliario ¿cómo se define el caso normal de esas 60 categorías? En el impuesto a los ingresos, ¿las ganancias de capital no gravadas deben considerarse gasto tributario? El valor locativo de la vivienda propia, usualmente no considerada en los impuestos a los ingresos ¿debería ser estimado y computado como gasto tributario? La adopción del criterio estándar Haig-Simon del impuesto a los ingresos, que asimila el impuesto a uno normal sobre el ingreso comprensivo (criterio del acrecentamiento) no ha sido el adoptado en la mayoría de los países. Por ejemplo, el Tesoro de EUA ciertamente no lo adoptó y el *benchmark* en tal caso, como en Argentina también, está referido al impuesto a los ingresos como es usualmente legislado en ambos países, computando solamente los ingresos monetarios percibidos por el ejercicio de una actividad habitual, no gravando ganancias de capital y computando como gasto tributario solamente a ciertas exenciones especiales contempladas en la ley tributaria, dirigidas a funciones programáticas específicas. Los criterios no siempre son similares; así, la lista de gastos tributarios de los estados en EUA varía entre 150 y 300 ítems. El Gobierno Federal contempla 135 ítems. Este es el desafío técnico más importante del concepto: definir el sistema tributario de referencia (el *benchmark*) contra el cual computar las diferencias o los apartamientos de la legislación tributaria específica.

b) El problema técnico de "agregar" estimaciones de gastos tributarios individuales para estimar el gasto tributario total, por categoría o total general.

Saber cual hubiera sido la recaudación por determinado gasto tributario no es un tema

²⁸H. F. Ladd, a quien seguimos en esta revisión argumental e histórica, analizó la evolución de la aplicación del concepto luego de transcurridos 25 años de su aplicación (Ladd, 1999).

sencillo, simplemente porque, o bien no existen datos previos sobre la recaudación imputable al ítem - estando todo lo demás invariable - o porque han variado muchas cosas (cambios en otros ítems o atributos del impuesto en cuestión, de otras medidas de política y del escenario económico) que interactúan entre sí en sus efectos. En efecto, la valorización de determinado gasto tributario se ve influido por la interacción de la inclusión o exclusión de varios ítems en la base del impuesto. Además, las estimaciones de la pérdida de recaudación se verán influidas por cambios en las alícuotas marginales, cambios en la economía, o a los crecimientos en los costos de ciertos servicios (como el caso de la salud en EUA, por ejemplo). La modificación de un impuesto puede asimismo que influya en la recaudación de otros impuestos, al modificarse los estímulos económicos de los sectores afectados y/o ligados entre sí de acuerdo a las interrelaciones industriales. Tales efectos indirectos dependen naturalmente de las elasticidades precio cruzadas entre bienes y/o servicios pertinentes. O sea, si bien la definición conceptual es clara, su aplicación práctica deja márgenes amplios de criterios para estimar el impacto económico del gasto tributario, que en principio requeriría la aplicación de un modelo de Equilibrio General Computado²⁹.

2) *La utilización del concepto como herramienta de control presupuestario*

Medir un impuesto que no es recaudado arroja dificultades obvias de medición como se indicara. Pero ¿para qué se necesita la medición? Claramente cuando los contribuyentes pagan sus impuestos, hace a la salud de la democracia representativa que los electores tengan información de lo que el gobierno hace con su dinero; es decir, donde el mismo es gastado. Este objetivo de control ha sido esencial en los diseños de los sistemas presupuestarios públicos y los informes de ejecución presupuestaria. Pero si una exención evita tener que ingresar dinero al Estado, no hay nada que gastar por el gobierno y, por lo tanto, nada que controlar de parte del electorado sobre el destino de sus fondos. Si en cambio, el objetivo de la contabilidad presupuestaria es más amplio e incluye la función de documentar el impacto del sector público en la economía, y en este aspecto en particular, las equivalencias de las políticas públicas con decisiones fiscales explícitas, entonces computar el gasto tributario es tan importante como diferenciar en el presupuesto el gasto destinado a programas específicos. Más aún, el mismo gasto tributario podría ser considerado un programa específico que registra el subsidio dirigido a la actividad o contribuyente exento o excluido del pago del impuesto.

La cuestión tiene gravitación moderna porque como, se explicara al comienzo, a diferencia de antaño, en que la división entre gastos e impuestos era tajante (los gastos básicamente proveían bienes públicos y bienes mixtos, y se traducían en la compra de bienes y servicios), ahora, con presupuestos cargados de "transferencias" (impuestos negativos) más que de compras de bienes y servicios, de "programas específicos" (*categorical programs*), focalizado hacia ciertos segmentos de la sociedad, y "gastos tributarios", tal división se torna oscura o burda, como se señalara.

Por lo tanto, la enorme simetría que tienen las funciones distributivas o redistributivas del sistema de transferencias y la política tributaria, clama por un tratamiento conjunto de ambos, exigiendo el deber de ser informados de la misma manera. Así, dentro del control presupuestario, según Ladd, deberían contemplarse las siguientes cuatro categorías:

- (1) La recaudación tributaria
- (2) La compra de bienes y servicios

²⁹ Para detalles metodológicos de estos modelos ver Cicowiez y Di Gresia (2004).

(3) Las transferencias de poder de compra y la provisión de bienes meritorios, con fines redistributivos

(4) La provisión de incentivos económicos que alteran precios relativos

Las categorías (3) y (4) deben incluir tanto las previsiones de gastos directos como de gasto tributario. De manera que el gasto tributario se dividiría en dos subgrupos y se los podría asimilar a programas de gasto directo en esas áreas.

Sin embargo, podrían aquí surgir problemas de interpretación. Por ejemplo, un subsidio a la industria ¿debe ser computado como un incentivo a mantener el nivel de actividad y el empleo en la industria o como transferencia de poder de compra a los industriales (dueños de esas industrias)? Pero la clasificación anterior debería ser inclusive ampliada, para incluir ciertas "regulaciones" y "pasivos inducidos" (*unfunded mandates* o *unfunded liabilities*). Por ejemplo, obligar a una industria a comprar tecnología limpia (no contaminante) es similar a aplicarle un impuesto para luego el gobierno comprar equipos o tecnologías destinadas a eliminar la contaminación.

3) *El análisis del gasto tributario tendiente a inducir una reforma tributaria*

En los ideales de Surrey no sólo existía la ilusión de mejorar a través del concepto "gasto tributario" el control de la política fiscal, sino además, la de inducir a un cambio en la política tributaria. Ello surge de las siguientes afirmaciones atribuidas al mismo:

"A pesar de que muchas de las previsiones impositivas funcionan como programas de gasto, no están sujetas al mismo examen o control como los programas de gastos directos"

"La mayoría de los gastos tributarios son inherentemente inequitativos porque típicamente generan más beneficios a las familias de alto ingreso que a las de bajo ingreso"

"Los programas de gasto directo son casi siempre preferibles al gasto tributario"

"La mayoría de los gastos tributarios deberían ser eliminados o reemplazados con programas de gasto más efectivos"

Surrey ni siquiera planteó la usual recomendación de que en todo caso cualquier solicitud de gasto tributario debería ser evaluada, de manera que el análisis costo-beneficio indicara si resulta más conveniente o menos conveniente que un programa alternativo de gasto directo dirigido al sector beneficiado. Directamente en la intencionalidad de Surrey, el concepto estaba destinado a generar una reforma tendiente a la adopción de un sistema tributario de base amplia, sin exenciones, lo cual en el caso del impuesto a los ingresos, conduciría al diseño de un impuesto asimilable al concepto de Haig-Simon de gravar el ingreso comprensivo. Sin embargo, la aspiración de Surrey no sólo no se cumplió, sino que a partir del nacimiento del Acta de 1974, la lista del gasto tributario creció sostenidamente. En efecto, lamentablemente para las aspiraciones de Surrey, presupuestar el gasto tributario pudo generar un efecto inverso al esperado. Al explicitar los beneficios recibidos por algunos sectores, otros sectores previamente excluidos pueden tener éxito en sus reclamos para ser incluidos. Los legisladores tienen generalmente pocos argumentos para denegar pedidos similares a ventajas acordadas previamente a otros. California constituye un ejemplo. El Departamento de Finanzas pidió en 1984 eliminar la lista de gasto tributario que venía confeccionándose desde hacía 10 años, debido a que la legislatura había descuidado el 90% de las recomendaciones del Departamento respecto a anular ciertos gastos tributarios específicos hechos por el propio Departamento a lo largo de esos diez años previos y al éxito logrado por los grupos de interés en conseguir nuevos gastos tributarios. La divulgación de los informes sobre gasto tributario había estimulado la demanda por más gasto tributario.

En Canadá se fue más lejos aún, cuando ciertas deducciones a trabajadores en relación de dependencia tomadas dentro del cómputo del gasto tributario, fueron luego aceptadas como "crédito fiscal". Según Bird (1988) fue un error tomar estas deducciones como gasto tributario, pues debieron ser consideradas como formando parte de la estructura básica del impuesto (es decir, formando parte del *benchmark*), y por lo tanto, ser mantenidas como deducciones normales y no como gasto tributario.

Ladd considera que el futuro del concepto no es promisorio debido a:

- a) Las discusiones académicas y técnicas sobre la estructura tributaria óptima no están concluidas. La tendencia reciente ha sido abandonar la idea de gravar el ingreso (bajo el concepto de Haig-Simon del ingreso comprensivo) y en cambio basar la tributación en el consumo. De manera que la estructura normativa estándar contra la que habrán de evaluarse los apartamientos no ha sido consensuada en el pasado y registra una evolución hacia formas diferentes de diseño tributario.
- b) Bajo una perspectiva política, el sistema tributario puede considerarse el resultado de equilibrio del proceso político (equilibrio de Nash). Es probable que muchos ítems de gasto tributario se mantendrán a pesar de su divulgación, pues existen pocos incentivos para su eliminación. Muchos de los gastos tributarios benefician a sectores de clase media, con mucho poder de voto o representando las preferencias del votante mediano.
- c) El cambio de las concesiones de gasto tributario hacia programas de gasto directo afecta a diferentes actores políticos dentro de la burocracia gubernamental. Las modificaciones implican redistribuciones de poder entre políticos pertenecientes a diferentes comités, ministerios o cuerpos gubernamentales.
- d) En ciertas circunstancias el gasto tributario puede resultar un medio más eficaz para lograr el objetivo perseguido que un programa de gasto directo. Puede inclusive ser menos oneroso desde el ángulo de la burocracia requerida para operar el programa.
- e) King (1984) sugirió que el gasto tributario es un buen *trade off* entre los liberales (Demócratas) y los conservadores (Republicanos), los primeros que quieren que el gobierno haga algo y los segundos que aspiran a que el mercado resuelva las cosas y, por tanto, el gasto público sea pequeño.

4) *El concepto de gasto tributario como herramienta de control presupuestario para la definición de alternativas en la política fiscal*

Un argumento a favor del concepto gasto tributario ha sido el de la ventaja que puede contar un gobierno al tener explicitadas no sólo opciones de gasto directo sino también de gasto tributario a la hora de tener que enfrentar decisiones de recorte presupuestario debido al déficit. Sin embargo, las modificaciones en las leyes tributarias suelen ser más difíciles que las de gasto. Las primeras exigen inevitablemente la participación de la legislatura o congreso, los segundos pueden decidirse a nivel del ejecutivo. En EUA además se requieren mayorías especiales (2/3 de votos) para reducir exenciones o gasto tributario, en tanto el gasto directo se resuelve por mayoría simple.

Conclusiones hasta aquí

De lo reseñado hasta este punto surge que la noción de gasto tributario resulta un concepto útil para entender las políticas alternativas que en materia fiscal posee un gobierno. Mejora la transparencia y hace más efectivo el control ciudadano de las acciones de sus gobiernos. Pero no está exento de problemas en su aplicación práctica. En síntesis, plantea como interrogantes:

- 1) ¿Puede o debe la política tributaria separarse de la política de gasto?
- 2) ¿Cuál es el objetivo de la política tributaria, recaudar y ser neutral (el "fin fiscalista") o debe cumplir otros objetivos de política?

- 3) ¿Puede definirse un sistema tributario óptimo, representativo o base (*benchmark*) o existen divergencias para tal definición?
- 4) ¿Cuál es y cuál debería ser el rol de las instituciones gubernamentales en la discusión y definición de la estructura tributaria y de qué manera la técnica de la contabilidad presupuestaria puede ayudar y a la vez puede afectar el uso o empleo de conceptos como el de gasto tributario?

Lo que queda ausente en el análisis de Ladd, curiosamente para quien destina su libro a temas de federalismo fiscal, es particularmente relacionar el concepto gasto tributario a la cuestión regional. Los controles de donde se ubican territorialmente los beneficios del gasto tributario, son relevantes para la cuestión del federalismo fiscal y su conocimiento puede facilitar un mayor control presupuestario de los gobiernos. Así, su explicitación mejora la transparencia tendiente a delimitar el grado de correspondencia fiscal en los gobiernos y las transferencias regionales entre gobiernos.

Federalizar las decisiones de gasto tributario puede constituir un esquema institucional que genere incentivos para un mayor control de su crecimiento. Por ejemplo, para el caso del gobierno nacional, las concesiones federales de gastos tributarios que benefician a ciertos sectores, habrán de incidir en la distribución regional de los ingresos tributarios cuando los impuestos que se dejan de recaudar forman parte de una masa coparticipable. A su vez, esas concesiones modifican los precios relativos de bienes y servicios entre regiones, induciendo deliberadamente a reasignaciones de factores que naturalmente apartan a las economías regionales de soluciones de primer mejor y crean reacciones políticas justificadas de parte de las regiones no promocionadas al lesionarse la equidad tributaria horizontal³⁰ y alentar por este medio relocalizaciones de actividades productivas. Los decididos a nivel del sistema tributario subnacional, por su parte, pueden generar guerras tributarias dañinas (distorsivas) entre estados que habría que evitar o minimizar, de forma que la transparencia y cálculo de los gastos tributarios subnacionales, puede permitir la posterior armonización tributaria, la que resultará necesaria para un desempeño eficiente y equitativo del mercado común de la federación³¹.

Sobre el concepto “Presión Tributaria”

La Presión Tributaria (**PT**) es el cociente que relaciona el total recaudado por el Estado (**T**) respecto al ingreso nacional (**YN**). En el cálculo usual de este coeficiente, el numerador incluye todo los tributos que ingresan al Tesoro Nacional – en la versión referida a este nivel de gobierno – o bien lo recaudado por los tres niveles de gobierno – en su versión de Presión Tributario Global -. Tales mediciones no computan por cierto el valor de los impuestos no ingresados por decisiones de “gasto tributario” de los gobiernos, en tanto no se registra ingreso efectivo de dinero a los tesoros. Como se apuntara al comienzo, al no ingresar dinero, no existiría razón de preocuparse en materia de control, pues si el objetivo fuera el control del destino del dinero pagado por los contribuyentes, no existe dinero que rastrear. Podría asimismo interpretarse que a nivel macroeconómico tampoco sería demasiado importante, si el objetivo fuera el control del impacto económico de la política fiscal. Esta afirmación deriva del efecto neutro que a nivel global opera la decisión de gasto tributario, pues no hay impacto que medir por lo no recaudado y/o gastado.

³⁰ Estos aspectos regionales referidos a eficiencia económica y equidad distributiva, son objeto de tratamiento en Piffano (2004a y 2005), op. cit.

³¹ La experiencia brasileña con el ICMS (el IVA de nivel estadual) y otros impuestos indirectos, es aleccionador sobre los efectos de guerras tributarias entre estados con fuertes efectos distorsivos en el sistema de precios internos. Léase “guerras tributarias dañinas” o “distorsivas”, no meramente competencia tributaria no dañina, no distorsiva, o “competencia beneficiosa” a lo Tiebout. Ver Piffano, H., 2004b.

Es decir, sin gasto tributario, la Presión Tributaria Global (**PT**) resulta:

$$PT = T/YN$$

A su vez, si introducimos el gasto tributario, por definición, resulta que lo dejado en recaudar por un beneficio impositivo (T_{GT}) es igual al subsidio generado al contribuyente (S_{GT}):

$$T_{GT} = S_{GT}$$

De manera que sumando T_{GT} y restando luego S_{GT} , resulta:

$$PT = (T + T_{GT} - S_{GT}) / YN = T / YN$$

Es decir, el efecto final sobre la **PT** resulta neutro. La neutralidad se cumpliría a nivel global, pero el gasto tributario no beneficia a todo el mundo, consecuentemente, el impacto sectorial y regional modificará precios relativos y la distribución del ingreso entre sectores, regiones y personas.

En lo que sigue se analiza este punto, pero particularmente, con el objetivo de introducir nuevos argumentos que darán sustento para sugerir modificaciones en el cómputo de la presión tributaria en su versión del enfoque sectorial (**PTS**), al descuidar conceptos no computados por la metodología actual empleada con respecto a **PT Global**.

Sobre “Políticas Públicas Equivalentes” y la medición de la “Presión Tributaria Sectorial”

El Gasto Tributario en su versión metodológica actual mide el monto de un impuesto no recaudado y un subsidio no registrado presupuestariamente referido a un mismo contribuyente-subsidiado. Sin embargo, existen alternativas de políticas públicas equivalentes al establecimiento de impuestos y subsidios, cuya particularidad es gravar el ingreso de ciertos agentes económicos y subsidiar a otros. De manera que el cálculo de la PTS, lo mismo que la regional, se ve modificado.

Por lo que se explica seguidamente, es posible demostrar que algo bastante importante está faltando en materia de contabilidad pública para mejorar las estimaciones del impacto económico de ciertas políticas públicas, como la **PTS**, con implicancias de índole cuasi-fiscal. Aún cuando el tema no plantea algo novedoso, parece oportuno analizarlo debido a errores conceptuales importantes que suelen registrarse en los cálculos “económicos” de la **PTS**. Esos errores, aunque parezca mentira, son incurridos por expertos sectorialistas que suponen con sus estudios defender los intereses, en cuanto a necesidades de información, de los sectores afectados por dichas medidas de política.

El tema que analizaremos en primer lugar es el de la “Política Comercial”, o sea, la fijación de Retenciones (**R**), Derechos Aduaneros (**DA**) y Cuotas (**C**). Luego, el caso equivalente de la política cambiaria. Como es conocido, los instrumentos de la política comercial generan distorsiones entre los precios domésticos respecto a los internacionales. Los bienes comerciables - **M** (importables) y **X** (exportables), ven modificados sus precios relativos domésticos respecto a los internacionales. Veamos cada caso.

Retenciones

Llámesse Pi_M al Precio Internacional del Bien Importable y Pi_X al Precio Internacional del Bien Exportable; y, Pd_M al Precio Doméstico del Bien Importable y Pd_X al Precio Doméstico del Bien Exportable. Antes de **R** y **DA** y/o **C**, dado un cierto tipo de cambio de equilibrio (Π^*), la relación de precios interna resulta:

$$(1) \quad (Pi_M / Pi_X) \Pi^* = Pd_M / Pd_X$$

Luego de **R** y **DA**, dicha relación de precios se ve modificada:

$$(2) \quad Pd_M (1 + t_m) / Pd_X (1 - t_x)$$

siendo t_m la alícuota de los **DA** y t_x la alícuota de las **R**.

¿Cuál es la importancia de este cambio en el cálculo de la **PTS**? Veamos en primer lugar el caso de las retenciones. En los cálculos usuales de la Presión Tributaria al sector de exportables (**PTS_x**) – por ejemplo al Sector Agropecuario – se le imputa el valor de los tributos que ingresan al Tesoro y que de acuerdo con el manual de cuentas nacionales se registran como percutidos en el sector, y son efectivamente ingresados en dinero al Tesoro por el sector. De manera que el cálculo usual (**PTS_{x1}**), si:

T_{x0}: es lo pagado con impuestos distintos a las retenciones

T_R: es el monto de las retenciones

X: el volumen de los bienes exportados

Pd_x: el precio unitario interno de los bienes exportados

VAS_x: el valor agregado del sector de exportables

resulta:

$$\mathbf{PTS_{x1} = (T_{x0} + T_R) / VAS_x}$$

o sea,

$$\mathbf{(3) \quad PTS_{x1} = [T_{x0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot X)] / VAS_x}$$

Sin embargo, la retención opera como un “Impuesto a la Producción”, pues al modificar el precio doméstico según lo indica la expresión **(2)**, la reducción del valor del bien exportado opera sobre todo el volumen producido, no solamente sobre la porción exportada del mismo. De manera que lo recaudado en Aduana en concepto de retenciones refleja solamente una parte de la carga tributaria soportada por el sector. La parte restante es un impuesto no registrado o contabilizado por no ingresar efectivamente al Tesoro y, consecuentemente, no es computado en el cálculo de **PTS_{x1}**. Esta parte del gravamen no contabilizado, va a ser destinado de hecho a financiar el subsidio generado a la demanda doméstica del bien exportable, pues los demandantes internos ahora abonan un precio inferior al vigente antes de la retención³². Por un lado, parece ser un fenómeno similar al planteado por la noción usual de “gasto tributario”, pero con la diferencia que en éste el contribuyente eximido de un gravamen es el mismo subsidiado. Nadie paga adicionalmente ningún gravamen para financiar dicho subsidio; simplemente el Estado deja de registrar el pago del impuesto y al mismo tiempo deja de registrar el gasto o subsidio conferido o referido a un mismo sujeto. En el caso del impuesto a la producción que genera la retención, quien paga el gravamen no contabilizado, es un sujeto diferente al sujeto que es subsidiado a través de un subsidio tampoco contabilizado. El nuevo cálculo de la **PTS** que contemple ese gravamen no contabilizado puede expresarse de la siguiente manera:

$$\mathbf{(4) \quad PTS_{x2} = [T_{x0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot Q_x)] / VAS_x}$$

donde **Q_x** es el volumen total producido y ofertado por el productor del bien exportable. La diferencia entre **(4)** y **(3)** es:

$$\mathbf{(5) \quad [t_x \cdot Pd_x \cdot (Q_x - X)] / VAS, \text{ pero:}}$$

$$\mathbf{(6) \quad Q_x - X = Dd}$$

Es decir, la diferencia entre el nivel producido y las exportaciones, es la demanda doméstica del bien exportable (**Dd_x**). Por lo tanto, la nueva medición de la **PTS_x** puede expresarse como:

³² Un ejemplo numérico simple puede resultar útil para aclarar los conceptos. Supóngase que el sector exportador produce 100 unidades de un bien cuyo precio en el mercado internacional es de un dólar. La mitad de la producción se consume internamente y la otra mitad se exporta. El tipo de cambio nominal es de 3 pesos por dólar. A ese tipo de cambio los ingresos del sector serían 300 pesos. Si el gobierno fija una retención del 33% el precio neto será de 2 pesos, y los ingresos del sector - para similar nivel de producción - serán 200 pesos. La diferencia de 100 pesos se distribuye entre el gobierno (recibe 50 pesos por la exportación de 50 unidades gravadas con 1 peso cada una) y los consumidores (reciben un subsidio total de 50 pesos ya que pagan 1 peso menos por cada unidad consumida).

$$(7) \quad PTS_{X2} = [T_{X0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot Dd_x) + (t_x \cdot Pd_x \cdot X)] / VAS_x > PTS_{X1}$$

Derechos Aduaneros

Un tratamiento conceptualmente simétrico, pero con resultado inverso, puede aplicarse al sector productor de un bien importable (o “industria sustitutiva” del bien importable). La medición tradicional de la Presión Tributaria del sector productor sustitutivo de importables (PTS_M), es la siguiente:

$$(8) \quad PTS_{M1} = T_{M0} / VAS_M$$

donde T_{M0} computa los otros impuestos pagados por el sector, diferentes a los Derechos Aduaneros, en tanto que lo recaudado por Aduana ($DA = t_m \cdot Pd_m \cdot M$) es pagado por el sector consumidor o demandante del bien importable. Pero ocurre que el DA ha aumentado el precio del bien importable, según indica la expresión (2), de manera que en rigor, el DA ha actuado como un **Impuesto al Consumo** interno del bien importable, cuyo rendimiento se descompone en dos partes: la parte ya indicada recibida por el Estado a través de la Aduana ($t_m \cdot Pd_m \cdot M$) y la parte destinada a financiar el subsidio al productor sustitutivo del bien importable, igual a $[t_m \cdot Pd_m \cdot (Dd_m - M)]$. La primera es registrada en la contabilidad pública, pues el dinero ingresa al Tesoro a través de la Aduana; en tanto la segunda, que desde el punto de vista sectorial implica un impuesto negativo o subsidio al productor sustitutivo del bien importable, no es contabilizada³³. Por lo tanto, la nueva medición de la Presión Tributaria Sectorial (PTS_{M2}), en este caso será:

$$(9) \quad PTS_{M2} = T_{M0} - [t_m \cdot Pd_m \cdot (Dd_m - M)] / VAS_M < PTS_{M1}$$

Finalmente, lo que interesa en materia económica como siempre no son los niveles absolutos de los precios, sino sus niveles relativos. Es así que, comparando las Presiones Tributarias Sectoriales, se obtiene:

a) En la versión tradicional (subíndice 1):

$$(10) \quad PTS_{M1} / PTS_{X1} = (T_{M0} / VAS_M) / [T_{X0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot X)] / VAS_x$$

b) En la versión nueva (subíndice 2):

$$(11) \quad PTS_{M2} / PTS_{X2} = \{T_{M0} - [t_m \cdot Pd_m \cdot (Dd_m - M)] / VAS_M\} / [T_{X0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot Dd_x) + (t_x \cdot Pd_x \cdot X)] / VAS_x$$

que por lo indicado en (7) y (9) resulta:

$$(12) \quad PTS_{M2} / PTS_{X2} < PTS_{M1} / PTS_{X1}$$

Habrà de notarse que la distorsión en precios relativos a favor del sector productor de bienes importables, o en contra del sector productor de bienes exportables, se logra indistintamente fijando al mismo tiempo aranceles y retenciones, o bien fijando solamente aranceles y eliminando las retenciones, o viceversa. La equivalencia se logra graduando de forma diferente el nivel de las alícuotas; es decir, si las alícuotas de retenciones y aranceles fueran similares, por ejemplo del 25%, el mismo resultado distorsivo se lograría eliminando las retenciones y elevando los aranceles al 50%, o fijando una retención del 50% con cero de aranceles.

Tipos de cambio múltiples

Finalmente, la diferenciación de precios relativos entre exportables e importables puede imaginarse como equivalente a la fijación de tipos de cambio múltiples, es decir, a una política cambiaria que diferencie los tipos de cambio vigentes para la venta de

³³ Nuevamente un ejemplo numérico simple puede resultar útil para aclarar los conceptos. Supóngase que el consumidor interno de un bien importable compra 100 unidades de un bien cuyo precio en el mercado internacional es de un dólar. La mitad del consumo se abastece a través del sector productor doméstico (industria sustitutiva del bien importable) y la otra mitad se importa. El tipo de cambio nominal es de 3 pesos por dólar. A ese tipo de cambio los gastos del consumidor serían 300 pesos. Si el gobierno fija un derecho aduanero del 30% sobre el valor del bien, el precio será de 3,90 pesos, los gastos del consumidor - suponiendo la misma cantidad demandada - será de 390 pesos. La diferencia de 90 pesos se distribuye entre el gobierno (que recibe 45 pesos por la importación de 50 unidades gravadas con 90 centavos cada una) y la industria sustitutiva del bien importable (que recibe un subsidio total de 45 pesos, ya que la suba del precio doméstico implica un subsidio de 90 centavos por unidad vendida, es decir, $50 \times 0,9 = 45$).

divisas provenientes de los exportables y la compra de divisas destinadas a la adquisición de los importables. Es decir, siendo:

$$(13) \quad P_{dX} = P_{iX} \cdot \Pi^*$$

$$(14) \quad P_{dM} = P_{iM} \cdot \Pi^*$$

donde, P_{iX} y P_{iM} son los precios internacionales en dólares de exportables e importables, respectivamente, y Π^* el tipo de cambio de equilibrio, entonces la diferenciación de precios relativos puede lograrse haciendo:

$$(15) \quad \Pi_X = \Pi^* (1 - t_x)$$

$$(16) \quad \Pi_M = \Pi^* (1 + t_m)$$

es decir,

$$(17) \quad P_{iM} \cdot \Pi^* (1 + t_m) / P_{iX} (1 - t_x) \cdot \Pi^* = P_{iM} \cdot (1 + t_m) / P_{iX} (1 - t_x)$$

Conclusiones finales

El cálculo de la **PTS** difiere de la correspondiente a la **PT (Global)**, pues la primera debe contemplar los efectos de las transferencias que operan mediante decisiones de políticas públicas como gasto tributario y política comercial (aranceles y retenciones). A nivel global tales efectos cancelan recíprocamente, pero a nivel sectorial no. De allí que la **PT Global** no coincida con la simple sumatoria de las **PTS**, que resultaría superior a la unidad. La agregación de más sectores al cálculo de la **PTS** ira cancelando esos efectos, para finalmente con la inclusión de Familias anularlos, obteniendo la **PT Global**. La conclusión final no apunta simplemente a destacar lo indicado por la expresión (12) o la (17) - tema tratado en cursos elementales de finanzas públicas - sino en destacar el error técnico usual que a pesar de esta noción elemental se suele detectar en los estudios aplicados sobre presión tributaria sectorial. La contabilidad pública debería llenar este vacío informativo necesario para el cómputo, porque técnicamente las estimaciones usuales de la presión tributaria sectorial son incorrectas. Ciertamente en estas mediciones “algo importante está faltando”.

CAPÍTULO 2. MEDICIONES DE LA PRESIÓN TRIBUTARIA SECTORIAL: LA APROXIMACIÓN EMPÍRICA

En este capítulo se presenta la medición de la presión tributaria sectorial (PTS) sobre el Sector Agropecuario, utilizando algunos de los criterios de cómputo discutidos en el Capítulo 1.

Para ello se parte de los datos que se extraen del trabajo realizado por la Universidad Nacional de La Plata para la Fundación Producir Conservando (FPC) (Porto, et. al, 2007) referido a la Cadena Agroindustrial, y datos sobre las estadísticas tributarias publicados por AFIP correspondiente a los años 2000 a 2005. El objetivo es contar con una muestra relativamente importante de datos que permita ponderar las diferencias de estimación a que conducen los criterios alternativos que pueden adoptarse en la metodología de medición de la PTS, al tiempo de arrojar luz sobre el tratamiento tributario diferencial soportado por el Sector Agropecuario argentino.

La tarea de adecuación de los datos a las necesidades de información suele ser una labor complicada y en cierta medida tediosa en la mayoría de los estudios empíricos, debido a que las fuentes de consulta suelen no brindar datos con similares criterios metodológicos y/o de cobertura requeridos. En este caso, la clasificación de las actividades que se utilizan en la MIPAr97 no es similar a la empleada por AFIP en la clasificación sectorial de los datos de recaudación por tipo de impuesto. En razón de ello, deben efectuarse algunas asimilaciones que necesariamente pueden distorsionar algunos de los datos finalmente manipulados en el estudio. No obstante, la labor realizada en este trabajo ha permitido seleccionar un conjunto de actividades que se ajustan bastante razonablemente bien a la lista de las 41 actividades tenidas en

cuenta en el citado trabajo de la FPC, así como de la selección de las 6 actividades más importantes de la cadena, que permiten definir como “Sector Agropecuario” a un conjunto que, de acuerdo al citado estudio, representa el 43,4% del valor agregado y el 48% del valor bruto de producción de toda la CAI. Como se anticipara en el Capítulo 1, las 6 actividades relevantes son: 1) Cultivo de Cereales, Oleaginosas y Forrajeras; 2) Matanza de Animales, Conservación y Procesamiento de Carnes; 3) Productos del Tabaco; 4) Productos Lácteos; 5) Aceites y Subproductos Oleaginosos; y, 6) Cría de Ganado, Producción de Leche, Lana y Pelos.

Esta definición del “Sector Agropecuario” deberá tenerse en cuenta por el lector o estudioso que intente comparar los resultados aquí hallados con los recogidos de otros estudios aplicado al sector. Por ejemplo, en el ya citado estudio de Prosap-Banco Mundial (2004), se lo define incluyendo los sectores primarios comprendidos en la denominación o código 1 de la clasificación por actividad económica de cuentas nacionales, es decir, Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura, más Carnes y Complejo Aceitero, como únicas manufacturas de origen agropecuario. Es decir, tiene una cobertura algo mayor que la indicada por las 6 actividades previamente señaladas, pero naturalmente mucho menor a las 41 actividades incluidas en la CAI.

De todas maneras debe tenerse en cuenta que el objetivo principal de este trabajo y en particular de este capítulo, no ha sido el efectuar comparaciones con los resultados de otros estudios aplicados al sector, sino mas bien el discutir el aspecto metodológico y medir las implicancias del tratamiento diferencial aplicado en las estimaciones, que sí pueden servir de base para la comparación o evaluación de los estudios previos sobre el sector.

Las mediciones

Las Tablas N° 1 y N° 2 del Apéndice Estadístico (omitidos en esta versión por razones de espacio) muestran el detalle de los cálculos efectuados para las distintas alternativas que se han considerado interesantes para comparar.

Las diferencias entre las mediciones, radican en la inclusión o exclusión de tres componentes: el **IVA Neto**, el **Saldo Técnico de IVA** y el **Subsidio a la Demanda Doméstica debido a las Retenciones**.

El tratamiento diferencial en las mediciones con relación a esos tres componentes corresponde por lo tanto a las definiciones siguientes:

PT₁	<i>Cálculo Ampliado.</i> Incluye IVA Neto, Saldo Técnico de IVA y Subsidio a la Demanda Doméstica.
PT_{FPC}	<i>Cálculo según trabajo de la Fundación Producir Conservando (Porto, et al, 2007).</i> Incluye "Saldo Técnico" de IVA y Subsidio a la Demanda Doméstica. No incluye IVA Neto.
PT₄	<i>Cálculo Restringido 2.</i> Incluye IVA Neto y Saldo Técnico de IVA. No incluye Subsidio a la Demanda Doméstica.
PT₂	<i>Cálculo Usual.</i> Solamente incluye Saldo Técnico de IVA, debido a la imposibilidad de ser excluido de las mediciones contempladas en la MIPAr97. No incluye IVA Neto, ni Subsidio a la Demanda Doméstica.

Para el cómputo de las alternativas, debieron efectuarse laboreos estadísticos referidos a la asimilación de las clasificaciones utilizadas por la MIPAr97 y las empleadas por AFIP en sus estadísticas sobre distribución sectorial de lo recaudado en el caso del IVA. El criterio utilizado puede consultarse en las Tablas N° 3 y 4 del

Apéndice Estadístico, referidas a las 41 actividades comprendidas en la CAI y las 6 actividades más importantes de dicha cadena, distinción ésta que corresponde a la metodología seguida en el trabajo realizado por la Fundación Producir Conservando. En el caso del IVA Neto se utilizó la estadística de lo recaudado neto para los años 2000 a 2005 y se estimaron los años previos (1997 a 1999)³⁴ aplicando el porcentaje que resulta del promedio de la relación entre el débito neto de los años 2000 y 2001 respecto al valor agregado sectorial correspondiente a dichos años, aplicado al respectivo valor agregado de cada año (1997 a 1999).

En el Cuadro N° 1 se muestran los valores de las Presiones Tributarias Sectoriales sobre las 41 actividades comprendidas en la CAI, obtenidas para cada una de las alternativas antes descriptas, y en la última fila la Presión Tributaria Global.

Cuadro N° 1: Mediciones Alternativas de la PTS sobre la CAI									
PTS	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
PT ₁	45,4%	47,2%	49,6%	50,3%	48,3%	50,5%	56,9%	63,3%	64,4%
PT _{FPC}	40,6%	42,4%	44,9%	45,4%	43,7%	45,6%	54,1%	61,1%	61,6%
PT ₄	44,6%	47,1%	49,5%	50,2%	48,1%	45,5%	48,2%	54,1%	55,7%
PT ₂	39,9%	42,3%	44,8%	45,3%	43,5%	40,7%	45,4%	52,0%	53,0%
PT Global	20,6%	21,0%	21,2%	21,5%	20,9%	19,9%	23,4%	26,4%	29,1%

El siguiente Cuadro N° 2 muestra similar comparación para las 6 actividades más importantes de la CAI, es decir, en la definición acotada del Sector Agropecuario.

Cuadro N° 2: Presión Tributaria Sectorial sobre las 6 Actividades más Importantes de la CAI									
PTS	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
PT ₁	56,0%	56,8%	61,3%	60,8%	59,2%	71,1%	73,2%	80,7%	82,3%
PT _{FPC}	50,1%	50,9%	55,5%	55,2%	53,2%	62,6%	70,9%	79,6%	80,5%
PT ₄	55,0%	56,6%	61,1%	60,6%	58,9%	64,3%	61,9%	68,8%	71,0%
PT ₂	49,2%	50,8%	55,3%	55,1%	52,9%	55,9%	59,6%	67,6%	69,2%
PT Global	20,6%	21,0%	21,2%	21,5%	20,9%	19,9%	23,4%	26,4%	29,1%

La PT₁ refleja el criterio amplio de computar toda carga tributaria explícita e implícita ejercida sobre el sector. Como se observa, el peso de dicha carga supera en más del doble a la Presión Tributaria Global, en el caso del tomar el total de las 41 actividades definidas para la cadena agroindustrial. Este sesgo se acentúa aún más en el caso de las 6 actividades que define acotadamente al Sector Agropecuario.

No obstante la aclaración que se hará al final de este capítulo respecto a esta comparación, los resultados son ciertamente indicativos del sesgo bastante conocido del tratamiento desigual que soporta el Sector Agropecuario respecto al resto de la economía, circunstancia que se ha ampliado sostenidamente en lo que va del presente milenio. En los Gráficos N° 1 y N° 2, pueden observarse la evolución de las mediciones de la PTS para las alternativas descriptas en los cuadros previos. Por su parte, el Gráfico N° 3, muestra ambas mediciones de las PT₁ (para el total de las 41 actividades de la CAI y las 6 actividades más importantes de la CAI) junto a la PT Global.

³⁴ Para ese período la AFIP no ha publicado cuadros sobre estadísticas sectoriales similares a los años subsiguientes.

Gráfico Nº 1: Mediciones Alternativas de la PTS sobre la CAI

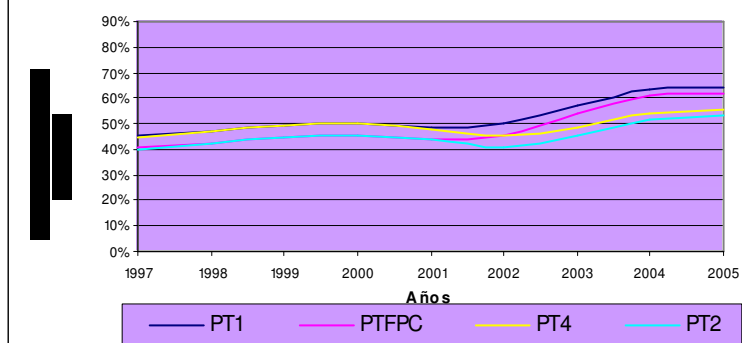


Gráfico Nº 2: Mediciones Alternativas de la PTS para las 6 Actividades más Importantes de la CAI

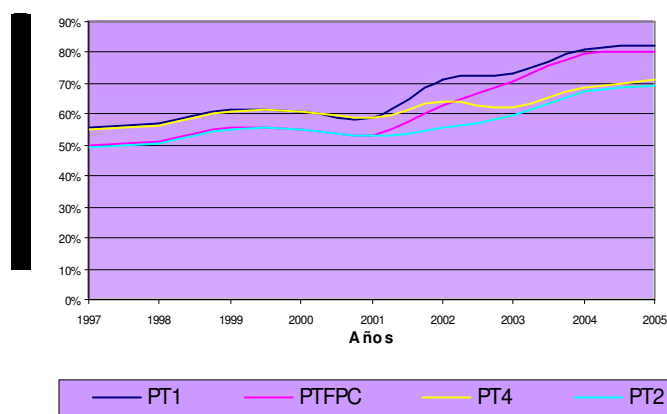
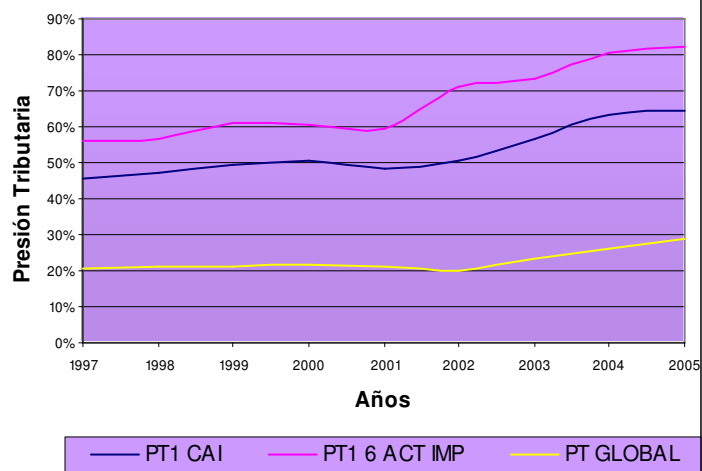


Gráfico Nº 3: Comparación de la PT Sectorial y la PT Global



Finalmente, tres observaciones a lo mostrado por los gráficos precedentes merecen mención:

- i) En el Gráfico N° 1 se observa un cruce de curvas, que corresponden a las estimaciones de PT_1 y PT_{FPC} con la PT_4 . Esto está explicado por la influencia que ejerce el subsidio a la demanda doméstica, contenido en PT_1 y en PT_{FPC} , pero ausente en la medición de la PT_4 ; la política de subsidio a la demanda doméstica debido a las Retenciones se ve acentuada en los últimos años de la serie analizada.
- ii) En el Gráfico N° 1 se observa asimismo la convergencia mayor que se produce entre PT_1 y PT_{FPC} . Ello debido a que la única diferencia entre ambas estimaciones es la inclusión en la primera del IVA Neto. De acuerdo a los datos extraídos de las estimaciones de AFIP, la relación entre el IVA Neto y el Valor Agregado del sector, se reduce en los últimos años. El Cuadro N° 3 muestra esta evolución.
- iii) Finalmente, En el Gráfico N° 2, se observa la turbulencia generada por los efectos de la devaluación y lo recaudado por el Gobierno en concepto de IVA Neto en el año 2002, que percutiera mayormente sobre el Sector Agropecuario. Este efecto diferencial respecto al resto de las actividades económicas del país, se corrobora con lo que se muestra en el Gráfico N° 4 expuesto seguidamente en Conclusiones.

Cuadro N° 3: IVA Neto respecto al Valor Agregado		
Año	IVA Neto/VA 6 Actividades Principales (%)	IVA Neto/VA 41 Actividades CAI (%)
1997	5,8%	4,8%
1998	5,8%	4,8%
1999	5,8%	4,8%
2000	5,6%	4,9%
2001	6,1%	4,6%
2002	8,5%	4,8%
2003	2,3%	2,8%
2004	1,2%	2,2%
2005	1,9%	2,8%

Conclusiones

Las conclusiones que se derivan de este estudio empírico sin dudas no son demasiado originales o novedosas en cuanto al resultado encontrado. Estudios ya efectuados sobre la política fiscal aplicada por los gobiernos, al menos durante la última década, sobre el Sector Agropecuario indican en general niveles de presión tributaria alta, pero sin computar normalmente la presión que se ejerce a través del “impuesto no registrado sobre la producción” que implican las retenciones, destinado a financiar el “subsidio tampoco registrado” a la demanda doméstica. Tampoco se computa el IVA Neto percutido en el sector.

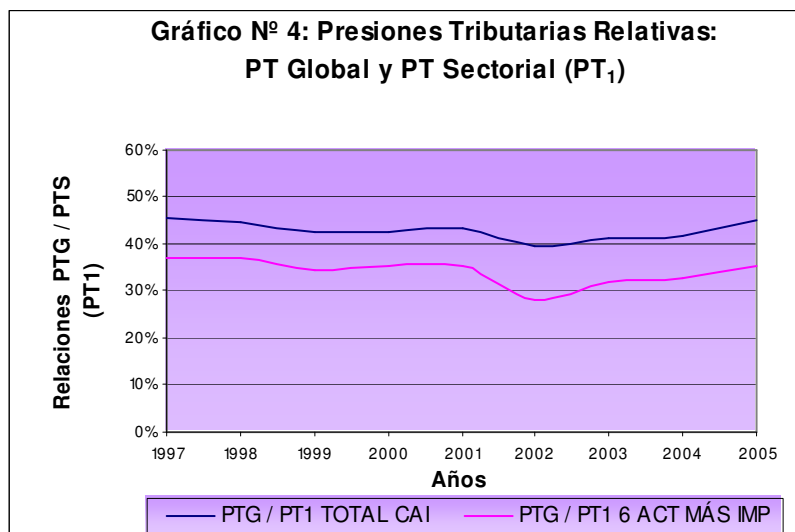
Las estimaciones que se han efectuado igualmente permiten observar la PTS en el caso de no computar tal efecto implícito generado por las Retenciones o el IVA Neto. El resultado encontrado arroja igualmente niveles de PTS altos, con relación a las estimaciones de la PT Global.

Como medida comparativa final de estos resultados, los Cuadros N° 4 y 5, muestran el cociente entre las PT Sectoriales sobre la PT_1 adoptada como referencia y el cociente entre la PT Global y la PT_1 .

Cuadro N° 4: PTS Relativas en las 41 Actividades de la CAI									
PTS	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
PT_2 / PT_1	87,8%	89,7%	90,1%	90,0%	89,9%	80,7%	79,9%	82,1%	82,3%
PT_4 / PT_1	98,3%	99,7%	99,7%	99,7%	99,5%	90,3%	84,8%	85,5%	86,6%
PT_{FPC} / PT_1	89,5%	89,9%	90,4%	90,3%	90,4%	90,4%	95,1%	96,6%	95,7%
PTG / PT_1	45,4%	44,6%	42,6%	42,7%	43,3%	39,4%	41,2%	41,6%	45,2%

Cuadro N° 5: PTS Relativas en la 6 Actividades más Importantes de la CAI									
PTS	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
PT_2 / PT_1	87,9%	89,5%	90,3%	90,5%	89,3%	78,6%	81,4%	83,8%	84,0%
PT_4 / PT_1	98,3%	99,7%	99,7%	99,7%	99,5%	90,5%	84,5%	85,2%	86,3%
PT_{FPC} / PT_1	89,6%	89,8%	90,5%	90,8%	89,8%	88,1%	96,8%	98,6%	97,7%
PTG / PT_1	36,9%	37,1%	34,5%	35,3%	35,4%	28,0%	32,0%	32,7%	35,3%

La PT Global es algo menor a la mitad de la Presión Tributaria Sectorial (PT_1) en el caso de las 41 actividades comprendidas en la CAI y casi un tercio de la que corresponde a la Presión Sectorial de las 6 actividades más importantes de la CAI. El Gráfico N° 4 muestra la evolución de estas relaciones. Como se advierte, la presión tributaria se ha ampliado levemente para el resto de la economía en los últimos años de la serie, con un sacudón algo mayor en el año 2002 como se anticipara. No obstante, la situación relativa distante del tratamiento fiscal sobre el Sector Agropecuario mantiene la amplia brecha características de los años iniciales.



Finalmente, viene al caso en este punto final recordar lo indicado en el Apéndice del Capítulo 1, en particular con referencia a las comparaciones contenidas en las últimas filas de los Cuadros N° 1, 2, 4 y 5, y los Gráficos N° 3 y 4. El cálculo de la **PTS** difiere de la correspondiente a la **PT (Global)**, pues la primera contempla los efectos de las transferencias que operan mediante decisiones de políticas públicas como el de gasto tributario y la política comercial (aranceles y retenciones). A nivel global tales efectos cancelan recíprocamente, pero a nivel sectorial no. De allí que la **PT Global** no coincida con la simple sumatoria de las **PTS**, que resultaría superior a la unidad. La agregación de más sectores al cálculo de la PTS va cancelando esos efectos, para finalmente con la inclusión de Familias anularlos y obtener la **PT Global**.

Referencias

- AACREA (2005):** “Impuestos en el Sector Agropecuario. Efectos sobre los resultados económicos”, AACREA Área de Economía. <http://www.aacrea.org.ar/>.
- Bird, R. (1988):** “Comments”, en *Tax Expenditures and Government Policy*, Neil Bruce (Ed.), Queen’s University, Kingston; Ontario.
- Cicowiez, M. y Di Gresia, L. (2004):** “Equilibrio General Computado: Descripción de la Metodología”. Fac. de Cs. Económicas, U.N.L.P., *Trabajo Docente*, N° 7.
- INDEC (2001):** “Matriz Insumo Producto Argentina 1997”, Ministerio de Economía, Buenos Aires. (<http://www.mecon.gov.ar/peconomica/matriz/cuadros/mip.pdf>)
- Ladd, H. F. (1999):** “The Tax Expenditure Concept after 25 Years”, en ‘*The Challenge of Fiscal Disparities for State and Local Governments. The Selected Essays of Hellen F. Ladd*’, Studies in Fiscal Federalism and State-Local Finance, Oates, W. (General Editor), Edward Elgar, Northampton, MA.
- Musgrave, R. (1959):** “*The Theory of Public Finance*”, McGraw-Hill, New York.
- Naciones Unidas (1993):** “*Sistema de Cuentas Nacionales 1993*”. NY.
- Piffano, H. (1983):** “La incidencia de la imposición indirecta en un enfoque de equilibrio parcial”, *Revista Económica*, Nos 2 y 3, mayo-diciembre, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, La Plata.
- Piffano, H. (1983):** ““Sobre el Concepto Presión Tributaria”, *Documento Interno N° 36*, Instituto de Investigaciones Económicas, Universidad Nacional de La Plata. La Plata.
- Piffano, H. (2004a):** “Los Incentivos Fiscales Regionales, la Vieja y la Nueva Finanzas Públicas”. *Mimeo*. Seminario sobre ‘Análisis Económico de la Promoción Regional’, Universidad Congreso, Mendoza, Octubre, 2004, y Jornada sobre ‘La Promoción Industrial y Regional’, organizada por la Maestría en Derecho y Economía, Facultad de Derecho, UBA, Noviembre, 2004.
- Piffano, H. (2004b):** “Fiscal decentralization, tax competition, and federal tax administration: A note from the Argentine experience”, *Revista de Economía y Estadística*, Vol. XLII, N° 2, Instituto de Economía y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.
- Piffano, H. (2005):** “*Notas sobre Federalismo Fiscal – Enfoques Positivos y Normativos*”, Departamento de Economía, FCE, UNLP, publicado por Se.Di.CI., UNLP. http://sedici.unlp.edu.ar/search/request.php?id_document=ARG-UNLP-EBook-000000001&request=request
- Piffano, H. (2007):** ““La Incidencia del IVA, las Retenciones y las Mediciones de la Presión Tributaria en el Sector de Exportables: El Caso del Sector Agropecuario”. *Documento de Trabajo N° 70*, Departamento de Economía, UNLP, 2007. www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctrab/doc70.pdf
- Piffano, H. y Dudiuk, P. (1981):** “Un estudio acerca de la incidencia a corto plazo de la imposición sobre productos agrícolas”, *Cuaderno N° 37*, Instituto de Investigaciones Económicas, Universidad Nacional de La Plata. La Plata.
- Piffano, H. y Dudiuk, P. (1982a):** “La Imposición al Sector Agropecuario en la Provincia de Buenos Aires”, (Catorce tomos), *Consejo Federal de Inversiones*, Buenos Aires.
- Piffano, H. y Dudiuk, P. (1982b):** “Presión Tributaria al Sector Agropecuario de la Provincia de Buenos Aires”, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Anales de la XV Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, 1982.
- Porto, A., Piffano, H. y Di Gresia, L. (2007):** “*El Aporte Tributario de la Cadena Agroindustrial (CAI)*”, Convenio Fundación Producir Conservando y Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, La Plata.
- Prosap-Banco Mundial (2004):** “*Análisis comparativo de la tributación y del gasto público agropecuario nacional y casos provinciales*”, Buenos Aires.
- Robinson Sherman y Moataz, El-Said (2000):** “Gems code for estimating a Social Accounting Matrix (SAM) using Cross Entropy (CE) methods”. *International Food Policy Research Institute (IFPRI). Discussion paper*, N° 64.
- Robinson Sherman; Cattaneo, Andrea; y Moataz, El-Said (2000):** “Updating and Estimating a Social Accounting Matrix Using Cross Entropy Methods”. *International Food Policy Research Institute (IFPRI). Discussion paper*, N° 58.
- Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación (2000):** “Efectos de la Política Comercial Externa y Fiscal Sobre el Sector Agropecuario Argentino”. Buenos Aires.
- Surrey, S. (1973):** “*Pathways to Tax Reform*”, Harvard University Press, Cambridge, MA.
- Surrey, S. y McDaniel, P. R. (1985):** “*Tax Expenditures*”, Harvard University Press, Cambridge, MA.