



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



LICENCIATURA EN ADMINSITRACION

“Análisis de la estructura tributaria de la provincia de Mendoza”

Trabajo de Investigación

POR

Agustín Cuaranda

Profesor Tutor

Adriana Murcia

Mendoza-2020

INDICE

I. RESUMEN TÉCNICO	5
II. INTRODUCCIÓN	6
A. PLANTEO DEL PROBLEMA	7
B. OBJETIVOS	7
C. HIPÓTESIS	7
D. MARCO DE REFERENCIA	8
E. ESTRATEGIA METODOLÓGICA	8
CAPITULO I: ASPECTOS TEÓRICOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO	9
1. CULTURA TRIBUTARIA	9
2. TRIBUTOS: IMPUESTO, TASAS Y CONTRIBUCIONES	10
3. CARACTERÍSTICAS DESEABLES DEL SISTEMA TRIBUTARIO	11
4. JUSTICIA Y EFICIENCIA DISTRIBUTIVA	12
5. SISTEMAS TRIBUTARIOS ÓPTIMOS	13
6. CONSENSOS DEL MUNDO MODERNO	14
7. CONTEXTO MUNDIAL DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS	16
8. LA POLÍTICA FISCAL Y EL CRECIMIENTO ECONÓMICO	17
9. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL VERSUS CRECIMIENTO ECONÓMICO	21
CAPITULO II: SISTEMA TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE MENDOZA	23
1. REGLAMENTACIÓN	23
2. FACULTADES TRIBUTARIAS DE LOS DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO	24
3. COPARTICIPACIÓN FEDERAL Y PROVINCIAL DE IMPUESTOS	25
4. RECURSOS PRESUPUESTARIOS	25
A) EJERCICIO ECONÓMICO	26
B) CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS PRESUPUESTARIOS	26
C) IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS (ISIB)	27
D) IMPUESTO A LOS SELLOS	30

E)	IMPUESTO INMOBILIARIO	32
D)	IMPUESTO AL AUTOMOTOR	33
E)	OTROS TRIBUTOS DE ORIGEN PROVINCIAL.....	34
CAPITULO III: DESARROLLO Y EVOLUCIÓN DE LOS COMPONENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....		35
1.	EVOLUCIÓN DEL PRODUCTO BRUTO INTERNO	35
2.	EVOLUCIÓN DEL PBG (PRODUCTO BRUTO GEOGRÁFICO).....	38
3.	PARTICIPACIÓN RELATIVA POR ACTIVIDAD EN EL PBG.....	39
4.	EVOLUCIÓN DE LOS RECURSOS PRESUPUESTARIOS.....	42
5.	AUTONOMÍA FINANCIERA PROVINCIAL.....	50
6.	LA PRESIÓN TRIBUTARIA	52
7.	IMPUESTOS PROVINCIALES	54
A.	IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	54
B.)	IMPUESTO A LOS SELLOS	61
C)	IMPUESTO INMOBILIARIO	64
D)	IMPUESTO AUTOMOTOR.....	68
E)	OTROS IMPUESTOS PROVINCIALES.....	71
8.	IMPORTANCIA RELATIVA DE CADA IMPUESTO PROVINCIAL.....	74
9.	EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS PROVINCIALES EN SU CONJUNTO.....	75
10.	RECAUDACIÓN PROVINCIAL VS RECAUDACIÓN NACIONAL.....	77
III.	CONCLUSIÓN.....	79
IV.	ANEXOS.....	81
ANEXO A.	Alicuotas Máximas para ISIB en el período 2018-2022	81
ANEXO B.	Evolución del PBI (en millones de pesos corrientes) y porcentaje de variación interanual.....	82
ANEXO C.	Evolución del PBG (en millones de pesos corrientes) y porcentaje de variación interanual.....	83
V.	SIGLAS UTILIZADAS.....	84

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	85
VII. SITIOS WEB CONSULTADOS.....	88

I. RESUMEN TÉCNICO

En el siguiente trabajo de investigación se busca dar una respuesta a la constante disconformidad que la sociedad mendocina ha manifestado en los últimos años, en forma sistemática, respecto al sistema tributario de la provincia de Mendoza y la presión fiscal del mismo.

En relación a lo anteriormente expuesto se intuye que la provincia de Mendoza ha manifestado una presión impositiva creciente, a lo que se puede agregar que el sistema tributario de la provincia ha experimentado una mayor autonomía basada en impuestos distorsivos en el período que abarca desde el año 2008 al 2018.

Para dar respuesta a este planteo intuitivo, como objetivo general se analiza la composición y evolución del sistema tributario de la provincia de Mendoza en los últimos 11 años, estableciendo las características de optimización y eficiencia que debe reunir el mismo para garantizar la correcta asignación de recursos.

Definir los elementos que componen un sistema, resulta relevante para poder identificar las variables, por ello se busca establecer los sujetos, el hecho imponible, la base imponible y el objeto, de cada uno de los tributos de la provincia de Mendoza, tomando como referencia el Código Fiscal y la Ley Impositiva de la provincia.

Habiendo identificado las principales variables, que en el caso de Mendoza son el impuesto sobre ingresos brutos, impuesto a los sellos, impuesto inmobiliario, impuesto automotor y otros impuestos menores; se procede a definir las relaciones entre, estos tributos y el Producto Bruto Geográfico dando lugar a la presión fiscal, y entre la recaudación de estos tributos y el resto de las 24 jurisdicciones del país, pudiendo definir el peso relativo de Mendoza en relación al resto.

Se concluye que en la provincia el sistema tributario posee un elemento distorsivo de gran magnitud, que es el impuesto sobre los ingresos brutos el cual representa el 75,16% de la recaudación total de la provincia. Se corrobora también que la provincia ha tenido mayor autonomía financiera en los últimos años, y que la presión fiscal ha ido en aumento, pudiendo corroborar las hipótesis planteadas.

Palabras claves: sistema tributario, tributos, impuestos, impuestos distorsivos, eficiencia, Producto Bruto Geográfico (PBG), presión fiscal, autonomía financiera, coparticipación.

II. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se da a conocer la composición del sistema tributario de la provincia de Mendoza, pudiendo determinar qué elementos lo constituyen, cómo se han comportado en el período de análisis 2008-2018, si los mismos son distorsivos o no para la economía, y finalmente el impacto de la recaudación de cada uno en términos del Producto Bruto Geográfico (PBG).

En cuanto a las variables que conforman un sistema tributario, particularmente en esta investigación, se desarrollará la evolución de los principales impuestos como lo son el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB), impuesto a los sellos, impuesto inmobiliario e impuesto automotor, todos ellos reglamentados por la Ley Impositiva y el Código Fiscal de la Provincia.

En el Capítulo I se intenta dar una visión general de lo que corresponde a un sistema tributario óptimo, contemplando a la eficiencia y a la equidad distributiva como elementos claves de dicho sistema. En el mismo, también se hace mención a los grandes consensos del mundo moderno en todo lo que refiere a política fiscal como herramienta clave del Estado provincial.

Una vez analizados los pilares fundamentales de todo sistema tributario, en el Capítulo II se detallan los impuestos que lo conforman en la provincia de Mendoza, llevando a cabo un estudio general sobre los artículos del Código Fiscal y la Ley Impositiva.

Por último, en el Capítulo III se presenta la evolución histórica de cada uno de los conceptos desarrollados anteriormente, de modo de poder evaluar el comportamiento de los mismos y el impacto de ellos sobre la economía provincial a través de la variable de presión tributaria.

En este trabajo de investigación se busca demostrar de manera gráfica, tomando como referencia los datos presentados por diversos organismos nacionales tales como Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), Administración Tributaria de Mendoza (ATM), Dirección Nacional de Asuntos Provinciales (DNAP), entre otros, la evolución de la presión tributaria en Mendoza, donde además, el sistema de recaudación tiene como principal fuente de ingresos impuestos distorsivos¹, como lo son el ISIB y el impuesto a los Sellos.

¹ Se hace referencia al término distorsivo, ya que son impuestos generalmente aplicados a lo largo de la cadena de producción, que afectan en gran medida la decisión de utilización de los factores productivos y generan ineficiencias en la asignación de recursos.

A. PLANTEO DEL PROBLEMA

El motivo principal que da origen a este trabajo, es la constante disconformidad que manifiestan los contribuyentes que desarrollan sus actividades en el territorio de la provincia de Mendoza, frente a lo que ellos denominan una presión tributaria que ha ido en aumento.

Por ello se decide analizar, cuál ha sido el comportamiento de los principales tributos que conforman el sistema tributario de la provincia de Mendoza, en relación al Producto Bruto Geográfico (PBG), y en relación al resto de las jurisdicciones argentinas, a lo largo del período 2008-2018.

B. OBJETIVOS

Objetivo general:

- Analizar la composición y evolución del sistema tributario de la Provincia de Mendoza en los últimos 11 años.

Objetivos Específicos:

- Analizar la evolución de la presión tributaria de cada uno de los impuestos que componen el sistema tributario de Mendoza.
- Identificar los impuestos directos e indirectos, y su grado de progresividad o regresividad.
- Analizar cada uno de los impuestos pudiendo identificar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, y el objeto, en el marco del código fiscal y la ley impositiva de la Provincia.
- Evaluar el porcentaje de ingresos tributarios y no tributarios que percibe la Provincia.
- Analizar las distintas variables que conforman el presupuesto de ingresos de la provincia de Mendoza
- Establecer un análisis comparativo de los principales tributos recaudados en Mendoza con el resto de las jurisdicciones del país.
- Determinar el grado de correlación y evolución de la actividad económica provincial sobre la recaudación tributaria.

C. HIPÓTESIS

Se decidió investigar más de una hipótesis, debido a la cantidad de variables que componen el sistema tributario y a la necesidad de establecer correlaciones entre las mismas. Entre ellas se encuentran las siguientes suposiciones:

- “La provincia de Mendoza ha manifestado una presión impositiva creciente en el lapso de tiempo que abarca desde el año 2008 al 2018”.
- “El sistema tributario de la Provincia de Mendoza, ha experimentado una mayor autonomía basada en impuestos distorsivos en el período 2008-2018”.

D. MARCO DE REFERENCIA

- Marco Teórico: Se estudiará qué es un sistema Tributario, qué elementos los componen, cuáles son las características deseables, qué relación existe con la eficiencia y equidad distributiva, y cuáles son los consensos del mundo moderno actualmente respecto a sistemas tributarios óptimos y deseables.
- Marco Conceptual: se llevará a cabo un análisis de los principales tributos, basados en la ley impositiva y el Código Fiscal de la Provincia de Mendoza. También se estudiará la composición del presupuesto de recursos de la provincia Mendoza.
- Marco Práctico: se analizará la evolución de cada una de las variables contempladas que componen el sistema tributario de Mendoza, para comprender el comportamiento de cada una de ellas en los 11 años que abarca esta investigación.
- Marco Espacial: Si bien el trabajo de investigación hará foco en la provincia de Mendoza, también se realizará un estudio comparativo con el resto de las jurisdicciones, teniendo en cuenta el ámbito nacional.
- Marco temporal: Se tomará como referencia el período 2008-2018.

E. ESTRATEGIA METODOLÓGICA

El tipo de estudio que se llevará a cabo será “descriptivo” de cada una de las variables que componen el sistema tributario, analizando su comportamiento y la relación que existe entre las mismas, a partir del análisis de documentos, realizados por diversos autores y organismos provinciales y nacionales.

CAPITULO I: ASPECTOS TEÓRICOS DE UN SISTEMA TRIBUTARIO

1. CULTURA TRIBUTARIA

Para comenzar a adentrarse en el tema central de estudio, el cual refiere a un análisis completo del sistema tributario actual que rige en la provincia de Mendoza, resulta necesario comprender por qué todos los ciudadanos de un determinado territorio deberían entender la reciprocidad que existe entre el Estado (nacional, provincial, municipal), y el contribuyente. Este “feedback” debe ser estudiado, teniendo en cuenta un concepto clave que es el de la cultura tributaria.

En la 42ª. Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) llevada a cabo en Guatemala, sus asistentes expresaron: *si concebimos a la cultura como el conjunto de conocimientos, modos de vida y costumbres de una sociedad determinada, o bien como el conjunto de las manifestaciones en que se expresa la vida tradicional de un pueblo, por cultura tributaria entenderíamos al conjunto de información y el grado de conocimientos que en un determinado país se tiene sobre los impuestos, pero más importante aún, al conjunto de percepciones, criterios, hábitos y actitudes que la sociedad tiene respecto a la tributación.* (Roca Ruano, 2008). En tal definición se observa no solamente un carácter normativo y formal desde lo que “debería ser”, sino que también incluyen a la percepción subjetiva y actitudes que las personas adoptan frente a un determinado tributo.

Si el lector se preguntara, cuál es la actitud que observamos en la mayoría de los ciudadanos, seguramente coincide con lo que manifiesta Carolina Roca Ruano, *en el caso de la mayoría de países latinoamericanos[....] podría afirmarse que ha prevalecido una conducta social adversa al pago de impuestos, que se manifiesta en actitudes de rechazo, resistencia y evasión, o sea en diversas formas de incumplimiento. Con frecuencia dichas conductas intentan autojustificarse descalificando a la gestión de la administración pública, ya sea a partir de señalamientos de corrupción, ineficiencia o falta de transparencia en el manejo de los recursos, o bien de argumentos ideológicos acerca de la economía, la sociedad y el papel del Estado.* (Roca Ruano, 2008)

Habiendo transcurrido 10 años desde esa afirmación, se observa que la situación en Argentina, no ha variado significativamente. Esto permite que personas que han crecido en un entorno donde la mayoría de los habitantes han perdido la credibilidad en el Estado como sujeto benefactor, puedan

replantearse qué están haciendo como sociedad para mejorarlo. Siendo conscientes que independientemente de su edad, sean o no sujetos pasivos de impuesto, independientemente de la presión tributaria a la que se vean expuestos, actúen como sujetos responsables en pos del bien común.

2. TRIBUTOS: IMPUESTO, TASAS Y CONTRIBUCIONES

Habiendo entendido el rol que el ciudadano cumple en materia tributaria, desde un aspecto netamente ético y moral, resulta interesante comprender la estructura básica del sistema tributario como tal.

Se define a un sistema como el conjunto de elementos que interactúan entre sí para lograr un determinado resultado. Este conjunto de elementos en materia fiscal se lo denomina tributos, y según determinadas características, el derecho tributario les asigna una denominación específica.

En el caso puntual de nuestra Provincia, el régimen tributario se encuentra regulado por el Código Fiscal (CF) y la Ley Impositiva (LI).

Para expresarlo en términos sencillos, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en conjunto con la Administración Tributaria Mendoza (ATM), definen a los tributos de la siguiente manera:

- “Tributos: son obligaciones dinerarias impuestas unilateralmente y exigidas por la administración pública a partir de una ley, cuyo importe se destina a solventar el gasto público”. (Manual de Estudio, 2017, p. 35)

Es decir que el Estado necesita que el sector privado le destine determinada cantidad de dinero para invertirlo en bienes colectivos que satisfagan el bien común de la sociedad en su generalidad. Y tiene una característica que resulta radical, es obligatorio, no depende de la voluntad de los ciudadanos, no está librado al azar, por ello se dice que se caracteriza por ser coactivo (unilateral), pecuniario (en dinero) y contributivo (orientado a satisfacer las necesidades de la población).

- Impuestos: “Tributos exigidos sin contraprestación, sin devolución específica del Estado, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”. (Manual de Estudio, 2017, p. 36)

Es decir que independientemente de que el sujeto perciba o no una contraprestación específica del Estado, el mismo debe abonar el tributo. En la provincia de Mendoza rigen distintos impuestos, pero

los más importantes y los 4 que conforman el 99,57%² de la recaudación total son los siguientes: Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto a los Sellos, Impuesto Inmobiliario, e Impuesto Automotor.

- Tasas: “Tributo que tiene como hecho generador la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente. Existe un beneficio directo para quien recibe el servicio e indirectamente se beneficia toda la comunidad”. (Manual de Estudio, 2017, p. 37)

En el territorio de la Provincia, las tasas son recaudadas principalmente por cada uno de los municipios existentes³ (18 actualmente). Generando una proximidad hacia el sujeto beneficiado para brindar el servicio, y una facilidad de cobro para el ente recaudador.

- Contribuciones: “Tributos cuyo hecho imponible consiste en una actividad estatal que produce un beneficio particular a un grupo de individuos, traducido en una mejora patrimonial concreta, como consecuencia de obras públicas o servicios públicos”. (Manual de Estudio, 2017, p. 37)

3. CARACTERÍSTICAS DESEABLES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Walter Agosto (2017) establece en su publicación *EL ABC Del Sistema Tributario Argentino* que es necesario que un sistema tributario cumpla cinco requisitos:

1. Neutralidad: el diseño de los impuestos debe minimizar la interferencia en las señales e información que generan los mercados para evitar asignaciones sub-óptimas que reduzcan el bienestar social.
2. Suficiencia: debe proveer un nivel de recaudación que permita cumplir los objetivos del gobierno.
3. Equidad: la distribución de la carga tributaria debe ser ecuánime entre los distintos sectores de la población, teniendo en cuenta la capacidad de pago.
4. Simplicidad: el sistema tributario debe ser ameno y de fácil acceso para el contribuyente, para minimizar la evasión y elusión.

² Para este promedio se consideró el marco temporal del trabajo que abarca el período 2008 al 2018.

³ Los municipios de Mendoza son Lavalle, Las Heras, Maipú, Lujan de Cuyo, Godoy Cruz, Capital, Guaymallén, San Martín, Junín, Rivadavia, Santa Rosa, San Carlos, Tunuyán, Tupungato, San Rafael, Malargüe y General Alvear.

5. Crecimiento y estabilidad de precios: la estructura tributaria debe brindar la posibilidad de suavizar los ciclos económicos, evitando las presiones inflacionarias y tendencias recesivas que aumenten el desempleo.

Estos principios básicos, son los que servirán como guía para entender cuán lejos o cuán cerca la provincia de Mendoza se encuentra de lo que se considerará un sistema tributario deseable.

Molina (2008, p.15) cita al profesor Joseph E Stiglitz (1997) quien agrega en sus consideraciones que un sistema tributario debe ser flexible, entendiéndose por ello que debe ser capaz de responder fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas.

El gobierno argentino a lo largo de su historia ha establecido numerosos cambios tributarios, pero el más relevante de los últimos tiempos se estableció en el 2017, con la conocida Reforma Tributaria Argentina.

4. JUSTICIA Y EFICIENCIA DISTRIBUTIVA

En términos impositivos Stiglitz (1997) define a un sistema tributario justo como aquel que tiene en cuenta lo que denomina equidad horizontal, que se da cuando individuos que son iguales en todos los aspectos reciben el mismo trato, y equidad vertical refiere a que las personas que tienen mayor capacidad de pago o que disfrutan de más bienestar o que se benefician de los servicios públicos deben pagar más impuestos. Aquí es donde el autor plantea un problema fundamental de la economía y de toda política fiscal, que radica en gravar la renta o el consumo. Bien es conocido por todo ciudadano que no es lo mismo que el Estado retenga de sus ingresos, a que el mismo retenga parte de su consumo, mientras uno se caracterizaría por ser más progresivo (quien más gana más tributa) el otro tendería a ser regresivo gravando a todos por igual sin tener en cuenta su condición inicial de restricción presupuestaria. Este tema es eje central de los sistemas modernos, y de la política fiscal a lo largo de toda su historia.

Habiendo entendido lo que es un sistema equitativo desde el punto de vista fiscal, el profesor Stiglitz (1997) también define otro concepto básico que es, ser eficiente. Entendiendo que la eficiencia desde un punto de vista económico es asignar recursos al menor costo posible. Los impuestos se originaron en las sociedades desde un punto de vista correctivo, cuyo fin es corregir las economías de mercado que no operan en mercados perfectos. Desde este punto de vista, y según lo que sostiene Stiglitz (1997) los impuestos influyen en el precio de un bien o servicio, alterando precios relativos y alterando asignación de recursos en lo que refiere a los elementos básicos de toda economía como lo son el consumo, la inversión, el ahorro, determinando así la conducta del individuo; aspectos financieros como puede ser en qué elemento invertir según el gravamen al que esté sujeto el hecho imponible; las

estructuras organizativas sesgando el tipo societario que se desea establecer; y un aspecto no menor, influyendo en el equilibrio general de la economía. Resultará importante aclarar que en este trabajo, se toma en cuenta el concepto de Pareto, donde será eficiente aquel sistema tributario donde no es posible mejorar el bienestar de ninguno sin empeorar el bienestar de otros.

5. SISTEMAS TRIBUTARIOS ÓPTIMOS

Sumado a las condiciones de eficiencia y equidad impuestas por Stiglitz, se considera de gran importancia lo que estableció el autor Slemrod (1990), uno de los analistas más reconocidos a nivel mundial en todo lo que se relaciona con la estructura de los sistemas tributarios modernos. Él adhiere a que un sistema tributario óptimo depende de las siguientes cuatro variables:

- Tecnología
- Condiciones iniciales
- Idiosincrasia
- Restricciones políticas

Tomando como óptimo todo aquel sistema donde no solo se tiene en cuenta la magnitud de los costos que enfrenta el gobierno a través de los organismos recaudadores sumado al costo de cumplimiento de los contribuyentes, sino que también hace hincapié en la facilidad de recaudación, donde influye directamente la cantidad de impuestos que hay vigentes en un determinado territorio.

Si la teoría fiscal debe ser una guía confiable para la acción, debe considerar los problemas que surgen en la operación del sistema tributario.

A lo largo de la presente investigación se utilizará el término “óptimo” para referirse a la teoría normativa de la tributación que considera no solo la estructura de las preferencias, sino también toma en serio la tecnología de recaudación de impuestos.

Tomando como referencia las mismas, se podrá advertir, que lo que todos los ciudadanos de Argentina se cuestionan acerca de si en los países nórdicos o en Europa funciona un determinado sistema, el importarlo como tal, será un intento frustrado, si no se lo reestructura a determinadas condiciones socioeconómicas, políticas y culturales propias de un lugar.

6. CONSENSOS DEL MUNDO MODERNO

De los diversos estudios llevados a cabo en el mundo sobre los sistemas tributarios, la Secretaría de Política Económica (2018)-organismo dependiente del Ministerio de Hacienda de la Nación- plasmó en el capítulo segundo del documento titulado “La Reforma Tributaria Argentina de 2017” las siguientes conclusiones:

- *Evitar los impuestos en cascada:* son aquellos que gravan cada eslabón de la cadena de transacciones comerciales. En el caso de Mendoza el impuesto más relevante que pertenece a esta categoría es el de los Ingresos Brutos, el cual se analizará en profundidad en el Capítulo III. La particularidad de estos impuestos es que gravan cada etapa del proceso, sin permitir al contribuyente compensar parte como crédito fiscal, como sí ocurre con el IVA (Impuesto al Valor Agregado). Esto genera que el precio final del bien o servicio, acumule la totalidad del gravamen pagado en todas las etapas, influyendo en las decisiones de asignación de recursos, no perteneciendo a la rama de los tributos que se conocen como neutrales. Por lo tanto se generan distorsiones de mercado, provocando la integración vertical, ya que habrá una mayor presión tributaria cuanto mas extenso sea el proceso de agregado de valor a un bien o servicio. Esto induce a que las organizaciones que tiene una espalda financiera mayor, se impongan frente a pequeñas pymes, llevando a que en el mercado haya menos competidores, y en algunos casos se pase de una competencia imperfecta a un oligopolio.
- *El impuesto a los ingresos como instrumento para dotar de progresividad al sistema impositivo:* el gobierno puede afectar la distribución del ingreso gravando una actividad o redistribuyendo ingresos a través del gasto público, por ejemplo, mediante subsidios. Cuando se define la progresividad se hace referencia a formalizar un sistema en donde quienes más tienen (en función de la capacidad contributiva) sean quienes más aporten al Estado. El impuesto que por excelencia se establece a nivel mundial cumpliendo esta característica es el conocido impuesto a las ganancias de las personas físicas, minimizando las ineficiencias de los efectos ingreso-sustitución. Esto se refiere, a que uno como trabajador tiene que tomar dos decisiones importantes en su vida, las cuales son, cuánto tiempo le dedica uno al trabajo y cuánto tiempo le dedica al ocio. Según los análisis realizados por diversos economistas y analistas en materia tributaria, el Estado puede presionar al contribuyente con una determinada tasa hasta cierto punto, en donde el sujeto encontrará mayor bienestar en trabajar menos y dedicarle mayor tiempo al ocio, reduciendo la contribución total. Por ello es muy importante saber medir, hasta qué punto es óptima una determinada alícuota. En general se ha establecido que la progresividad en alícuotas sea decreciente, es decir, que las mismas sean más progresivas en un segmento de ingresos mas bajos, y decrecientes hacia los ingresos más altos, de modo que los que más ingresos perciben no estén tan desincentivados a sustituir trabajo por ocio, la recaudación total

sea creciente, y se les devuelva a los sectores mas vulnerables cierta gratificación a través de ciertos beneficios y/o créditos.

- *Impuestos al consumo o ventas finales con alícuota uniforme:* el caso mas reconocido en Argentina es el del IVA. A partir de la investigación llevada a cabo por los teóricos Atkinson y Stiglitz (1980), se demostró que, para llegar a lograr sistemas fiscales óptimos, era recomendable operar un impuesto uniforme al consumo conjuntamente con uno no lineal a la renta.

El emplear los tributos sobre el consumo, tiene una ventaja administrativa enorme, que se relaciona con la facilidad de recaudación (eficiencia administrativa), conjuntamente con una menor cantidad de puntos de fiscalización.

- *Bajas en alícuotas corporativas:* el impuesto a la renta empresarial en el mundo moderno, se ha vuelto un tributo no muy deseado en la estructura fiscal a nivel mundial, debido en gran parte a la evolución que ha mantenido el mercado de capitales, donde su curva de oferta se ha vuelto más elástica, provocando un alto costo en términos de eficiencia. Es por ello, que hay una tendencia a reducir las alícuotas que gravan las ganancias empresariales y, en contrapartida, gravar a los socios de las empresas, que en definitiva son sus beneficiarios últimos.
- *Utilizar impuestos selectivos para corregir externalidades:* el uso de impuestos pigouvianos (selectivos) y sistemas de licencias o cupos, permiten disminuir las externalidades negativas que generan una disminución del bienestar social, promoviendo una disminución desde el consumo o producción de alcohol, tabaco, emisiones tóxicas, tránsito, entre otros.
- *Minimizar el impuesto inflacionario:* bien es sabido que Argentina es uno de los países que a lo largo de su historia ha convivido con una inflación que es superior al promedio mundial. Las teorías para explicarlo son innumerables, sean de base monetaristas o keynesianas.

Generalmente se suele acordar, entre los distintos autores, que la inflación se da en entornos donde el crecimiento de la oferta monetaria que el gobierno utiliza para financiarse, se contrapone a un estancamiento o caída del PBI (Producto Bruto Interno). Entonces hay más dinero en la economía que el que la gente desea, por ello el mismo pierde valor ya que no es un bien preferido. Esto provoca un efecto complementario, que radica en que el Estado se financia, mientras los activos monetarios de los ciudadanos pierden valor (Mochón & Becker, 1997), generando el conocido impuesto inflacionario.

Se puede observar que la desventaja principal de este impuesto, entre tantas otras, es que es claramente regresivo, y opera en forma contraria al impuesto progresivo a las ganancias personales. Afectando en gran medida al segmento de la población de ingresos mas bajos en términos relativos, que son quienes tienen una mayor propensión marginal al consumo, y menor propensión marginal al ahorro, ya que destinan su salario a subsistir y no pueden pensar en ahorrar en tiempo presente. A diferencia de aquellas personas que tienen ingresos superiores al

promedio de la población, donde si bien los afecta, ellos pueden destinar dinero al ahorro o inversión, pudiendo recuperar el dinero perdido vía precios en la adquisición de bienes y servicios consumidos.

- *Evitar la asignación específica de la recaudación tributaria:* claramente tanto en Argentina como en las provincias que la componen, esto no se da, ya que existen diversas asignaciones específicas. Según algunos analistas esto impide dar flexibilidad al gobierno para reaccionar ante determinados cambios en la demanda de los ciudadanos, pero claramente lo beneficia desde un punto de vista político a nivel votos.
- *Evitar el uso de incentivos fiscales que reducen la base imponible y fomentan el enanismo fiscal:* este aspecto ha sido muy estudiado, y refiere a todas aquellas renuncias tributarias que realiza el Estado en pos de favorecer a un determinado sector económico, actividad o economía regional. Debido a ello, el Estado excluye a determinados contribuyentes del régimen general, favoreciéndolos por cumplir determinada característica que él establece. Esto genera que muchas empresas o pymes que hoy en día están dentro de esos parámetros que permiten un beneficio fiscal específico, no tengan incentivos a desarrollarse o crecer a niveles superiores, para no quedar fuera de este nicho protegido por los incentivos. Esto lleva a que la base imponible continúe siendo reducida, donde los nuevos sujetos ingresarán a tales beneficios fiscales y, actores que deberían haber pasado a una siguiente etapa del gravamen continúen sin incentivos para salir del mismo, fomentando lo que se conoce como enanismo fiscal.

7. CONTEXTO MUNDIAL DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS

Desde el modelo impositivo europeo u ortodoxo, como se lo suele denominar, se propone gravar al sujeto pasivo utilizando los impuestos directos sobre la renta y el patrimonio, y los impuestos indirectos como lo son el IVA.

En el contexto actual, a los países de Latinoamérica se les ha presentado una dificultad a la hora de recaudar tributos, desde un aspecto de los costos en que incurre el ente recaudador, provocando una ineficiencia administrativa, tal como se señaló anteriormente. Por ello, estos países, han incorporado una visión heterodoxa, a diferencia de otros, introduciendo nuevas formas impositivas entre sus pilares de recaudación. Es decir que ya no sólo se basan en la teoría clásica de los sistemas impositivos, sino que los complementan con nuevos tributos.

Las condiciones que han llevado a este proceso de modificar las bases estructurales de los sistemas impositivos latinoamericanos, son enumeradas por Dario Gonzalez (2009), entre las cuales se destacan:

- Alto nivel de evasión debido a la magnitud de economía informal, el bajo nivel de conciencia fiscal, el nivel de las maniobras fraudulentas.
- Limitada capacidad de control por parte de las administraciones tributarias
- Elevado gasto fiscal, debido a la aplicación de múltiples mecanismos de exenciones o regímenes fiscales preferenciales a sectores económicos con elevada capacidad contributiva.

De los aspectos enumerados por el autor, se puede observar que tanto Mendoza como Argentina no serían la excepción, y estarían atravesando por los mismos síntomas.

De las conclusiones de los trabajos llevados a cabo por los especialistas Tanzi (2000) y Gonzalez (2009) se puede determinar que los impuestos heterodoxos, han sido la maniobra que los países del cono sur han tenido que implementar para poder dar respuesta a la evasión fiscal como tema prioritario. Entonces, han tenido que llevar a cabo la implementación de nuevos tributos que permitan incrementar la recaudación efectiva, simplificando los métodos de control y recaudación, en contraposición a los métodos ortodoxos.

Entre los impuestos heterodoxos que detalla Gonzalez (2009) se encuentran aquellos que recaen sobre, las transacciones financieras (débito y crédito bancario), sobre los activos empresariales, impuestos presuntivos sobre la renta, regímenes simplificados para pequeños contribuyentes, derechos de exportación, entre otros. Con la última reforma tributaria que se efectuó en el país se reafirma este pensamiento, dando lugar, a nuevos impuestos heterodoxos.

8. LA POLÍTICA FISCAL Y EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

Para terminar de comprender la importancia de los sistemas tributarios en un contexto dinámico, y las consecuencias que provocan las decisiones gubernamentales, en lo que respecta a política fiscal, es necesario evaluar su impacto en el corto y en el largo plazo.

Como señalan los autores Sanz-Sanz y Sanz-Labrador (2013) desde un punto de vista netamente económico, no es lo mismo hablar de los efectos de una política fiscal expansiva desde, un modelo keynesiano o desde un modelo clásico. Ya que el primero supone que los precios (en el corto plazo) se mantienen rígidos, de modo que la demanda agregada aumenta, provocando un aumento del PBI. Mientras que el modelo clásico supone que la demanda agregada no se modifica, frente a una política fiscal expansiva, ya que se da la equivalencia ricardiana, donde los ciudadanos al conocer que en el futuro les aumentarán los impuestos, frente al beneficio presente, deciden ahorrar por la mayor presión fiscal que atravesarán en el futuro. Con esta explicación, se puede divisar, que esta relación bidireccional entre política fiscal y crecimiento económico es mucho más compleja de lo que parece.

Los mismos autores Sanz-Sanz et. al. (2013, p. 28-29), basándose en el estudio llevado a cabo por Giavazzi y McMahon (2011), y Auerbach y Gorodnichenko (2012), identifican aspectos radicales a tener en cuenta con la implementación de las políticas fiscales expansivas, y los enumera y describe de la siguiente manera:

- Existencia de recursos ociosos: cuantos más recursos inutilizados haya, será posible introducir incentivos fiscales, sin generar inflación.
- Efectividad de la política monetaria: todo gobierno cuenta con dos herramientas fundamentales para incidir en el crecimiento, política fiscal y política monetaria. Este aspecto transmite que cuando la política monetaria pierde efectividad, será necesario acudir a la política fiscal.
- Porcentaje de población con restricción crediticia⁴: esta variable es de gran interés, más en un país como Argentina, donde las últimas investigaciones desarrolladas por la Universidad Católica Argentina han dado como resultado que el índice de pobreza ha ido en aumento en los últimos años, y hace referencia a que cuanto más personas vivan “al día”(proporción marginal del gasto alta), su consumo se mantendrá invariable, de modo que un beneficio fiscal en el presente no hará disminuir su consumo previendo aumentos impositivos en el futuro, anulando lo que mencionamos como equivalencia ricardiana. Por ello habrá que analizar cuál es el porcentaje de personas que mantienen una restricción crediticia alta.
- Carácter temporal o permanente de los cambios: cuanto más flexible es en el tiempo una política fiscal expansiva, mayor efectividad genera.
- El grado de confianza de las personas en la economía: aumentar el gasto público en economías poco sólidas (deficitarias) tendrá un impacto relativo menor al que se daría en economías sólidas (superavitarias).
- La apertura comercial: cuanta más apertura económica exista en una determinada región o país, mayores serán los incentivos a importar, debido a que parte del beneficio impositivo de una política expansiva se licua de esa manera, reduciendo la efectividad de la misma.

Concluyendo con las afirmaciones realizadas por los autores Sanz-Sanz et al. (2013) , se puede apreciar que si el contribuyente analiza los mismos desde un entorno recesivo a nivel país o provincia, se darán cuatro de las seis condiciones enumeradas anteriormente, ya que habrá mayor cantidad de recursos ociosos, la política monetaria será poco eficiente, los incentivos económicos serán temporales, y el número de personas y empresas con una restricción presupuestaria será mayor, lo que impulsará a aplicar acciones fiscales expansivas de modo de apalancar el crecimiento económico a futuro con tributos. Claramente en entornos de crecimiento económico, la necesidad de implementar políticas expansivas a través de incentivos fiscales se verá reducida, ya que la

⁴ Entendiéndose por restricción crediticia, aquellas personas que no pueden acceder al crédito o financiación, de modo que su restricción presupuestaria se ajusta únicamente a sus ingresos.

economía se encontrará en un lugar de capacidad ociosa casi nula, un menor porcentaje de población con restricción crediticia y los cambios de políticas se implementarán en escenarios más estables, tendiendo a una permanencia de largo plazo. Por lo tanto, es mucho más efectivo llevar a cabo como gobierno políticas fiscales expansivas en ciclos recesivos.

En el mismo trabajo de investigación (Sanz- Sanz et al, 2013, p.33-36, p.52) también se observan conclusiones realizadas por diversos pensadores, entre las que se destacan:

- Auerbach y Gorodnichenko (2012) establecen que aplicar políticas de austeridad fiscal en tiempos de recesión económica, será mas perjudicial que aplicarlos en fases o ciclos de expansión.
- Cotarelli (2012) define que en los países que poseen un alto endeudamiento (deuda soberana), pueden ocurrir dos comportamientos diferentes. Por un lado, los mercados financieros confiarán en los ajustes fiscales que realice el gobierno, teniendo expectativas positivas a futuro, de modo que no afectará el crecimiento económico en términos negativos, y se podrá visualizar una mejora de tal ajuste. O por otro lado, podrá ocurrir que los mercados financieros no tengan confianza en los ajustes fiscales, lo cual eleva el riesgo soberano, y la actividad económica se verá gravemente afectada. En este caso, se observa que no sólo la política fiscal como tal y la estructura de todo un sistema tributario bastarán para asegurar que un país o provincia alcance el éxito asegurado, sino que la confianza en el sistema como tal es fundamental para llegar a obtener el resultado esperado por los administradores y reguladores de las políticas.
- Van Reenen (2012) define que es importante tener en cuenta sobre qué gastos se realizan los recortes en momentos de austeridad, ya que no es lo mismo afectar a los gastos de innovación, tecnología y educación, que potencian el crecimiento de un país, que otro gasto que tenga menos impacto en el desarrollo del capital humano.
- Diversos economistas avalan en la actualidad que es mejor realizar los ajustes fiscales vía gastos, en vez de aumentar los impuestos. Esto se afianza en la credibilidad del inversor, ya que su capacidad económica se verá levemente afectada, y de este modo podrá ser más optimista en plano futuro.
- Boskin (2012) sostiene que para una administración fiscal, es fundamental, realizar modificaciones de corto plazo que no comprometan a las de largo plazo, ya que en diversos análisis, efectuados por el autor, se visualiza lo contrario.
- Buti y Pench (2012) sostienen que los países que manifiestan un endeudamiento público importante, deberán aplicar políticas fiscales de shock y no incrementales, de modo que los mercados financieros incrementen la credibilidad en el gobierno.

También establecen un modelo interesante en el que se puede visualizar conclusiones de radical importancia para países como Argentina donde el gobierno ha ido variando los ajustes en una dinámica dual vía gastos y vía impuestos. Como ya se comentó anteriormente, no es lo mismo

respecto al PBI ajustar por uno o por otro, ya que, disminuyendo el gasto en el corto plazo se observa que el impacto sobre PBI es negativo y en el largo plazo es positivo. Mientras que vía aumento de impuestos, en el corto plazo será levemente menor que el impacto negativo causado por la disminución del gasto, pero a largo plazo será claramente negativo, debido a las expectativas que los privados constituyen respecto a la oferta de trabajo, la inversión empresarial, los gastos en innovación.

- Kneller, Bleaney y Gemmel (1999) analizan el destino del gasto público y su impacto en el crecimiento económico. Entre los que destacan los gastos productivos y los no productivos. Los primeros tendrán un efecto multiplicador en el crecimiento y los segundos, lógicamente, irán en detrimento del mismo. En destinos o regiones en vías de desarrollo, en el mundo moderno muchos hablan de los bien conocidos mercados emergentes, no es importante solamente las fuentes de recaudación y su impacto social, sino que igual o más importante es el destino que se le asigna a lo recaudado. Por ello estos autores se cuestionan ese fin y llegan a las siguientes conclusiones. Entre los gastos productivos se encuentran los destinados a servicios públicos generales, educación, sanidad, vivienda, transportes, comunicaciones. Entre los no productivos enumeran a los destinados a servicios culturales, deportivos y recreativos, seguridad social y subvenciones a determinadas industrias.

Una vez analizado el destino, los autores se plantearon ver la correlación entre la financiación (presupuesto de ingresos) y el destino del gasto (presupuesto de gastos), tal cual se expone en el cuadro a continuación.

Tabla N°1: Aumento de Impuestos, Gastos y Déficit y su efecto en el crecimiento

AUMENTOS DE IMPUESTOS, GASTOS Y DÉFICIT Y SU EFECTO EN EL CRECIMIENTO				
Financiado por:		Gasto público		Déficit público
		Productivo	No productivo	
Impuestos:	Distorsionantes	Negativo/positivo (elevados/bajos gastos)	Negativo	Ambiguo
	No-distorsionantes	Positivo	Cero	Positivo
Déficit público		Ambiguo	Negativo	--

Fuente: Gemmell, Kneller y Sanz (2011b)

Fuente: Sanz-Sanz, J. F. y Sanz Labrador, I. (2013). *Política fiscal y crecimiento económico: consideraciones microeconómicas y relaciones macroeconómicas*. (ISSN 1680-8843). Santiago de Chile: Naciones Unidas.

En la *Tabla N°1* se observa que si se financia el gasto público productivo con impuestos distorsivos el efecto puede ser positivo o negativo sobre el crecimiento económico. Esto estará en función del nivel de endeudamiento que presenta el gobierno, sujeto al abanico de impuestos que también presente una región. Cuantos más impuestos existan (presión tributaria en crecimiento) el efecto de colocar nuevos impuestos distorsivos para financiar un gasto productivo irá en contra del crecimiento, ya que se desencadena el conocido efecto de la curva de Laffer. Por el contrario si se financia el gasto público no productivo con impuestos distorsivos, el efecto final será claramente negativo. Si se intenta disminuir el déficit con este instrumento de política fiscal, el impacto será ambiguo.

Si por el contrario se financia el gasto público productivo con impuestos no distorsivos, el efecto será positivo sobre el crecimiento económico, y por el contrario, si se financia al gasto público no productivo con el mismo instrumento, el efecto será poco significativo.

Se puede visualizar que Gemmell et al. (2009) citado por Sanz-Sanz et al. (2013, p.53) establece que disminuir el déficit público con impuestos no distorsivos ayuda al crecimiento económico. Aquí se puede ver una correlación positiva entre el establecer una política fiscal con un sistema tributario claramente no distorsivo y el crecimiento económico de una región. Este tema se tratará en profundidad en el Capítulo III, sobre los tributos que hoy en día se aplican en la provincia de Mendoza y la relación de los mismos con el PBG, teniendo en cuenta si son distorsivos o no.

Si se financia el gasto público productivo con déficit público el impacto es ambiguo, y estará sujeto al nivel de stock de capital del sector público, mientras que financiar el gasto público no productivo con déficit público mantiene una correlación negativa, tal como se suponía.

9. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL VERSUS CRECIMIENTO ECONÓMICO

La última de las relaciones que es necesario comprender recae sobre la variable de la descentralización fiscal. Entendida como la capacidad que el gobierno central cede a las provincias y/o municipios, para que actúen en su reemplazo, muchas veces por motivo de eficiencia. En el capítulo II se analizará el caso de la provincia de Mendoza, pero en este marco teórico, resulta relevante el introducir las opiniones y estudios que diversos autores, a lo largo de todo el planeta, han desarrollado, de modo de entender la magnitud de esta variable.

Antonio Bojanic (2018, p.63-65) cita en una de sus investigaciones más recientes, que se titula “El efecto de la descentralización fiscal sobre el crecimiento, la inflación y la desigualdad en América”

las conclusiones más importantes sobre esta temática, de diversos analistas del mundo entero, las cuales se mencionan a continuación:

Davoodi y Zou (1998) concluyeron que, en una base de estudio de 46 países existía una correlación negativa entre descentralización fiscal y crecimiento en países en desarrollo.

Thorton en el año 2007 realizó el mismo estudio sobre 19 países de la OCDE y determinó que el efecto de descentralizar acciones fiscales no era significativo cuando se lo estudiaba contemplando únicamente los ingresos fiscales sobre los que los gobiernos subnacionales tienen plena autonomía.

Rodriguez Pose y Ezcurra (2011) consideraron 21 países de la OCDE y afirmaron que la relación entre las dos variables mencionadas era negativa, aun contemplando diversos ajustes.

Gemmel, Kneller y Sanz (2013) llevaron a cabo un estudio, con un nivel de análisis que contemplaba diversas variables, de modo que nada quedara librado al azar, y pudieron observar que la descentralización de los gastos se relacionaba con un menor crecimiento económico, mientras que la descentralización de los ingresos tenía una correlación positiva con el crecimiento económico.

Desde un punto de vista teórico Bojanic (2018) llevó a cabo estudios que se detallan a continuación, sobre los que estableció que, en organismos descentralizados hay un mayor incentivo al ahorro y a destinar presupuesto a infraestructura que lleve a un mayor crecimiento, teniendo en cuenta variables tales como el ámbito político e institucional que reina en el país o región evaluada.

Martinez Vazquez y Mc. Nab (2006) los cuales hacen hincapié en los países de América Latina, y atribuyen que la inflación se ha dado por el alto nivel de gasto público, considerando que gran parte de ese endeudamiento se ha dado en los niveles subnacionales. Por ello establecen que en países en vías de desarrollo la descentralización tributaria presiona los precios hacia el alza, contribuyendo en gran parte a mantener una inflación creciente.

De esta forma y dando cierre a un análisis profundo de los diferentes aspectos que debe contemplar un sistema tributario, como lo son cada una de las variables enumeradas, entre las que se detallan: la cultura tributaria, la justicia y equidad distributiva como símbolos de igualdad, la eficiencia medida desde los costos administrativos de recaudación, qué se considera deseable de un sistema tributario y cuándo se llega a su optimización, los consensos del mundo moderno con base empírica, y el impacto de la estructura de un sistema tributario sobre el crecimiento económico y la distribución del ingreso, contemplando el nivel de descentralización fiscal, se da comienzo al análisis práctico o empírico sobre el territorio de la provincia de Mendoza.

CAPITULO II: SISTEMA TRIBUTARIO DE LA PROVINCIA DE MENDOZA

En este capítulo se busca exponer de manera sencilla, generalizada y amena cada uno de los tributos que componen el sistema tributario de la provincia de Mendoza, desarrollando brevemente el objeto de cada uno, quiénes son sujetos pasivos de los mismos, la base imponible y aclaraciones complementarias en caso de requerirlo⁵.

También se busca dar una idea clara de la estructura tributaria de Mendoza, cómo se articula, por medio de qué código se rige, quién lleva a cabo la función de recaudador, cuáles son las facultades delegadas por la Nación, de dónde provienen las distintas fuentes de ingreso del gobierno provincial, bajo una mirada normativa, técnica, tratando de expresar en forma sintética lo que dictamina la Ley Impositiva (LI) y el Código Fiscal(CF) de la provincia de Mendoza.

Finalmente se presenta el armado del presupuesto de ingresos de Mendoza, donde se detallan cada una de las variables que lo componen, pudiendo entender la participación que los tributos recaudados tienen como fuente de recursos de la administración pública.

1. REGLAMENTACIÓN

En la provincia el sistema tributario está reglamentado en el CF de cada año, que conjuntamente con la LI regulan las alícuotas que corresponden a cada uno de los impuestos, tasas y contribuciones que existen en el territorio provincial. Quien se encarga de hacerlo cumplir es la Administración Tributaria de Mendoza (ATM), en conjunto con otros organismos del estado facultados para ello.

Quiénes quedarán exentos de los impuestos provinciales que se tratan en este capítulo, salvo disposición expresa en contrario, son aquellos órganos enumerados en el Art. 87° del CF (2019), entre los que se encuentran:

1. Nación, Provincias, Municipios, y Entes Autárquicos, excepto las sociedades y empresas del Estado.

⁵ En este capítulo se decidió no profundizar en la forma de pago y liquidación que presenta el Código fiscal respecto a cada impuesto, debido a la cantidad de actividades y diferenciaciones que presenta. En el capítulo III, se detalla de manera abreviada, sin entrar en excepciones, la periodicidad de pago de cada tributo.

2. Congregaciones religiosas, institutos de vida consagrada, y asociaciones apostólicas que gocen de personalidad jurídica Pública en la Iglesia Católica.
3. Los clubes deportivos con personería jurídica
4. Las entidades sin fines de lucro que se dediquen al cumplimiento de funciones dirigidas a discapacitados, minusválidos, jubilados, pensionados, y dependientes a la droga, alcohol y similares, entidades no gubernamentales cuya actividad sea la atención a sectores en desamparo, niños, adolescentes, ancianos y mujeres cabeza de familia.
5. Las asociaciones cooperadoras de establecimientos educacionales oficiales o autorizadas.
6. Los partidos políticos reconocidos como tales por la autoridad jurisdiccional correspondiente.
7. Las uniones vecinales, con personería jurídica, que se dediquen exclusivamente al cumplimiento de sus fines, conforme a sus estatutos.
8. Los estados extranjeros y las representaciones consulares debidamente acreditadas ante el Gobierno de la Nación.
9. Los Cuerpos de Bomberos Voluntarios con personería jurídica.
10. Las Bibliotecas Populares para entidades sin fines de lucro.
11. Sociedad de Transporte de Mendoza Sociedad Anónima Unipersonal de Participación Estatal, Empresa Mendocina de Energía Sociedad Anónima, Aguas y Saneamiento Mendoza Sociedad Anónima.

2. FACULTADES TRIBUTARIAS DE LOS DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO

En Argentina el sistema tributario delega determinadas facultades a las provincias y municipios, concepto que se conoce en el ámbito de las finanzas públicas como federalismo fiscal. El mismo, tiene por objeto optimizar cualquier estructura de gobierno, distribuyendo adecuadamente las funciones fiscales.

Estas facultades tributarias nacionales y subnacionales, se dan a conocer en el artículo 75° de la Constitución Nacional (CN). Correspondiendo a la Nación legislar en materia aduanera y en todo lo relativo a derechos de exportación e importación; los impuestos indirectos (gravan una manifestación indirecta de riquezas o capacidad contributiva) serán concurrentes con las provincias, y los impuestos directos (gravan una manifestación directa de riquezas o capacidad contributiva) serán exclusividad de las provincias, salvo que la defensa, seguridad común y bien general lo exijan y deba intervenir el Congreso de la Nación.

3. COPARTICIPACIÓN FEDERAL Y PROVINCIAL DE IMPUESTOS

Las provincias, reciben transferencias subnacionales del gobierno central en concepto de coparticipación, y se rigen por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N°23.548. En la misma, se establecen los montos y conceptos que se tienen en cuenta para determinar el importe que le corresponde a cada nivel gubernamental subnacional. En términos generales, de lo recaudado (neto) por la Nación en el territorio argentino, un 38,14% se destina al Tesoro Nacional, un 57,36% se distribuye entre las provincias, un 3,50% va a CABA (Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y un 1% a ATN (Adelantos del Tesoro Nacional)

Al igual que las provincias reciben transferencias de la Nación, los municipios también reciben transferencias del gobierno provincial, y ello se regula por la ley de Coparticipación Provincial N°6.396. Es relevante aclarar, que los mismos, no solamente perciben ingresos de la provincia, sino que funcionan como organismos autónomos (art 123 de la CN), y tienen facultades y atribuciones asignadas para recaudar también en nombre del gobierno provincial (art 197 al 210 de la Constitución Provincial). Del total de lo percibido en conceptos de impuestos provinciales en conjunto con el monto recibido por la provincia en concepto de coparticipación nacional, los municipios tienen una participación que se detalla en la *Tabla N°2*.

Tabla N°2: "Participación municipal sobre impuestos provinciales y coparticipación nacional"

ORIGEN DEL RECURSO	PARTICIPACIÓN MUNICIPAL
Ley de coparticipación Nacional	18,80%
Impuesto sobre los Ingresos Brutos	
Impuesto de Sellos	
Impuesto Inmobiliario	70,00%
Impuesto a los Automotores	
Regalías Petrolíferas, Uraníferas, Hidroeléctricas y Gasíferas	12,00% (municipios productores)

Fuente: Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

En conclusión, Mendoza se financia con recursos propios y recursos provenientes del gobierno nacional en concepto de coparticipación.

4. RECURSOS PRESUPUESTARIOS

La Real Academia Española (RAE) define al presupuesto como el "cómputo anticipado del coste de una obra o de los gastos y rentas de una corporación". Una característica fundamental que se

menciona es que todo presupuesto debe ser anticipado, debe ser previo a la ejecución del gasto, porque será el mismo quien define: el destino de las erogaciones y el monto que se asigne a cada concepto, teniendo en cuenta al mismo tiempo, cuántos ingresos se necesitarán para cubrir esos gastos, por ello es tan importante su desarrollo año a año.

En el ámbito provincial, es la Ley de Administración Financiera (Ley 8706) quien reglamenta todo lo relacionado, entre otros aspectos, al presupuesto de Mendoza.

Resulta relevante el realizar un análisis introductorio sobre el presupuesto provincial y los elementos que lo conforman, ya que esto permitirá entender la participación que los tributos tienen en el mismo, permitiendo identificar cuánto del total de los ingresos que percibe la provincia es aportado por recursos netamente tributarios de origen provincial.

A) EJERCICIO ECONÓMICO

El ejercicio económico comienza el 1° de enero y finaliza el 31 de diciembre. Esto indica que el presupuesto es un acto sistemático, que se realiza en forma anual. Salvo, aquellas obras cuya planificación sea superior al año.

El poder ejecutivo debe enviar el presupuesto a la Legislatura antes del 30 de noviembre, para que sea aprobado y el organismo que regula es la Dirección General de Presupuesto.

B) CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS PRESUPUESTARIOS

En base al acto que les da origen los recursos se clasifican en:

- Recursos de Capital: Están compuestos por reembolsos de obra pública, préstamos y venta de acciones. En diversos estudios se ha demostrado que no tienen gran incidencia en el presupuesto, lo cual se demuestra también en el análisis llevado a cabo en el capítulo III.
- Recursos Corrientes: Dentro de los cuales se encuentran los recursos tributarios y no tributarios, de origen provincial y nacional. Es aquí donde se analizará cuál es el peso relativo que tienen los ingresos tributarios dentro de esta categoría y dentro del presupuesto general.

En la *Tabla N°3* se intenta plasmar en una imagen cómo se constituye un presupuesto de recursos corrientes, desagregando los recursos que tienen su origen en la provincia de aquellos que son de origen nacional. Dentro de los se generan propiamente en el territorio de la provincia, que son el objeto de este trabajo, existen los ingresos tributarios, constituidos por los impuestos provinciales; y los no tributarios, conformados por las regalías, tasas retributivas de servicios y remesas de juegos y casinos, entre otros. Dentro del grupo de variables que componen los ingresos de origen nacional, destinados de la Nación a la provincia a través de transferencias subnacionales, se encuentran: la coparticipación federal y financiamiento educativo, regímenes especiales, la Ley de Incentivo docente, fondos de la coparticipación vial y aportes no registrables.

Tabla N°3:” Presupuesto de recursos corrientes de la provincia de Mendoza”

Recursos Corrientes
<i>De Origen Provincial</i>
Tributarios
Ingresos tributarios
Automotor
Inmobiliario
Sellos y Tasas de Justicia
Otros tributos
No Tributarios
Regalías
Tasas Retributivas de servicios
Remesas del instituto de juegos y casinos
Otros No Tributarios
<i>De Origen Nacional</i>
Coparticipación Federal + Financ. Educativo
Regímenes Esenciales Nacionales s/finan Educativo
Ley 25053 Fdo. Nac. de incentivo Docente
Coparticipación Vial
Aportes no Registrables

Fuente: Ministerio de Hacienda y Finanzas- Provincia de Mendoza

A continuación, se detallan cada uno de los impuestos que conforman el conjunto de los ingresos tributarios de la provincia de Mendoza, detallados en profundidad en el CF del año 2019 y la LI del mismo año.

Si bien el período al que se hace referencia en el presente trabajo abarca hasta el año 2018, se decidió tomar como referencia conceptual, el código actualizado del año 2019, para tener una referencia actual de cada tributo, desde su punto de vista cualitativo.

C) IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS (ISIB)

Es el impuesto que más volumen de recaudación obtiene en la Provincia de Mendoza, un hecho generalizado a lo largo y ancho del país, ya que esta misma situación se replica en la mayoría de las provincias de la Argentina. Si bien el gobierno provincial obtiene del mismo una de sus principales fuentes de financiamiento, este impuesto posee un efecto cascada por el cual los contribuyentes reclaman desde hace varios años, y a nivel país se ha realizado un esfuerzo en los últimos años por disminuir la alícuota del mismo, hecho expresado en la última Reforma Tributaria (RT) del año 2017.

a) Objeto

En el artículo 163° del CF se enumera la totalidad de los actos alcanzados por ISIB, y se define como objeto del mismo: *“el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Mendoza del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locación de obras, bienes o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso-lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste (incluidas las cooperativas) y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.”* (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.59)

También dedica unos artículos a determinar y definir lo que se considera ejercicio habitual (aunque también grava actividades que se realizan en forma esporádica), donde incorpora la venta electrónica de bienes o prestación de servicios. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.60)

b) Sujetos Pasivos

Se considera contribuyente de este impuesto a las personas humanas, sociedades, uniones transitorias de empresas y todo ente que efectúe actividades gravadas. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.61)

Es importante aclarar, que muchas entidades, cuando lo determina ATM (Administración Tributaria Mendoza) actuarán como agentes de percepción, retención e información (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.61). Un caso típico es de las entidades financieras, que por autorización de AFIP retienen el porcentaje estipulado para cada actividad de forma automática, también conocido como SIRCREB (Sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias).

c) Base Imponible

En el artículo 172° del CF se encuentra la esencia del gravamen sobre el impuesto a los ingresos brutos. El cual define que el mismo se liquidará sobre la base de los ingresos brutos devengados más los anticipos y/o el pago a cuenta del precio total de las operaciones realizadas durante el período fiscal, dentro del ejercicio de la actividad gravada. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.62)

- ¿Qué considera el artículo 172 del CF como ingreso bruto?

En un primer concepto lo define como el valor total o monto total (en valores monetarios, en especie o en servicios) devengado, en concepto de venta de bienes, remuneraciones totales por los servicios o retribución por la actividad ejercida, como así también a los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazos de financiación, o en general, de las operaciones realizadas. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.62)

En las operaciones de venta de un inmueble que comprende cuotas por un plazo mayor a doce meses, se tomará como ingreso bruto devengado, al monto total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.62)

En las entidades financieras que enumera la Ley 21526 dentro de las cuales se encuentran:

1. Bancos comerciales;
2. Bancos de inversión;
3. Bancos hipotecarios;
4. Compañías financieras;
5. Sociedades de ahorro y préstamo para la vivienda u otros inmuebles;
6. Cajas de crédito.

Se tomará en cuenta el importe total que figure devengado en cada período en función del tiempo.

En los artículos siguientes (art. 173° al 188° del CF), al tratarse de un impuesto que grava prácticamente la generalidad de las actividades y prestación de servicios que hay en la provincia, se enumeran determinados actos que no conforman la base imponible a tener en cuenta. A modo de enumerar simplemente aquellos más importantes, o que intervienen en las transacciones comerciales con mayor frecuencia, se mencionan los siguientes:

- Subsidios del Estado Nacional, Provincial y Municipal.
- Ingresos por venta de bienes de uso.
- Los ingresos de los asociados en cooperativas de producción de bienes y servicios, en el caso en el que la cooperativa hubiese pagado el tributo.
- Los ingresos que perciba una cooperativa por una transacción con otra de grado superior, en el caso en que esta última haya pagado el impuesto.
- Para las entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526, se considera base imponible la totalidad de la suma del haber de las cuentas de resultados.
- En todos los casos de personas humanas o jurídicas que actúen por cuenta y orden de terceros, el impuesto se liquidará sobre la diferencia entre el ingreso del período fiscal y los importes que corresponden a los comitentes.
- En el resto de operaciones de préstamos de dinero realizados por personas humanas o jurídicas, la base imponible estará conformada por los intereses y ajustes por desvalorización monetaria.
- Cuando el contrato se fija en especie, la base imponible estará constituido por la valuación de la cosa entregada.

- También se deducirá de la base imponible las sumas que corresponden a devoluciones, descuentos, bonificaciones, el importe de los créditos incobrables en el período fiscal en el que se liquidan y el valor o importe de mercaderías devueltas.

d) Exenciones

Entre las exenciones que se mencionan en el art. 189° del CF, se consideran: el Estado nacional, provincial, municipal; Bolsas de Comercio y Mercado de Valores; los ingresos de Instituciones religiosas, asociaciones mutuales, entidades benéficas, establecimientos educacionales privados; la venta de diarios, emisoras de radiotelefonía; obras sociales; el transporte internacional de pasajeros, los intereses de depósitos en cajas de ahorro y plazo fijo; ingresos provenientes de alquiler de inmuebles; ingresos provenientes de asociados a cooperativas; ingresos de personal en relación de dependencia; ingresos por exportaciones; establecimientos privados dedicados exclusivamente a la habilitación y rehabilitación de personas con discapacidad; la empresas de impacto ambiental, ambiental o de economía social; entre otros. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.68).

D) IMPUESTO A LOS SELLOS

a) Objeto

Se trata de un impuesto instrumental, que grava fundamentalmente:

1. Todos los actos, contratos, obligaciones, y operaciones a título oneroso que consten en instrumentos públicos o privados, emitidos en la provincia y que importen un interés pecuniario o un derecho.
2. Las operaciones monetarias que representan entregas o recepciones de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.76)

Es relevante aclarar que en el CF se pueden observar muchas otras acciones que resultan objeto del mismo impuesto, pero para este caso, en donde se precisa dar una información acotada de la estructura tributaria de la provincia, se enumeran estas dos acciones, dentro de las cuales se engloban la mayoría de las transacciones sujetas al mismo.

b) Sujetos Pasivos

Son contribuyentes quienes realicen los actos, obligaciones y operaciones alcanzados por el impuesto. También se considerarán responsables los tenedores de los instrumentos sujetos al gravamen. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.79)

Resulta relevante recordar, que el art. 214° del CF contempla que escribanos, comisionistas, corredores, martilleros, bancos, compañías de seguros, registros nacionales de propiedad del automotor, y entidades financieras, comerciales, industriales, civiles y cualquier persona física que realicen o intervengan en situaciones que constituyen hechos imposables, actuarán como agentes de retención. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.79)

c) Base Imponible

Al ser un impuesto instrumental por excelencia, la base imponible del mismo es muy amplia, de modo tal, que el CF le dedica 22 artículos en su análisis (del art. 215° al 237°). Entre las acciones más relevantes en las cuales intervienen instrumentos públicos y/o privados, el impuesto se liquidará de la siguiente forma:

- En la transmisión de inmuebles por el precio convenido entre las partes, tomado como valor mínimo de referencia el establecido por la Ley impositiva.
- En la transmisión de dominio por el precio convenido entre las partes, tomando como valor mínimo de referencia el establecido por ATM.
- En rentas vitalicias será igual a décuplo de la renta anual.
- En rentas temporarias será igual a la renta anual.
- En la liquidación o disolución de sociedades se abonará por el patrimonio neto del último balance, excepto en el caso de fusión por disolución donde no se abonará impuesto.
- En los casos de ventas o transmisiones de fondo de comercio, cuotas de capital social, acciones o partes de interés, se calculará sobre el valor estipulado en el contrato.
- En los contratos de suministro de energía eléctrica sobre la facturación, estimada en términos anuales, que se utiliza para el cálculo de IVA.
- En las cesiones de derecho y acciones se liquidará por el importe que fijen las mismas o el que fije ATM por resolución, el mayor entre ambos.
- En los contratos de préstamo se liquidará por anticipado sobre el importe de capital que figure en el mutuo.
- En los contratos de locación y sublocación se pagará por el total del valor que figure en el contrato, o el valor locativo de referencia, el que sea mayor.
- En la utilización de acuerdos y descubiertos, se pagará por el monto efectivamente utilizado mensualmente.
- En los actos, obligaciones y operaciones expresadas en moneda extranjera, se liquidará por el equivalente en pesos al tipo de cambio vigente. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.80-83)

d) Exenciones

Como ya se mencionó anteriormente, si bien, no es objeto de este estudio analizar las exenciones que dispone el CF, se procede a mencionar algunas, a fin de que el lector pueda tomar conciencia de los actos que la ley exime, ya sea para evitar un doble gravamen con otro tributo o para potenciar una actividad. Entre los distintos instrumentos que no se encuentran alcanzados por el impuesto a los sellos, se pueden citar los siguientes: los contratos de trabajo, instrumentos en los que se formalicen préstamos sobre sueldos, jubilaciones y pensiones; los contratos y préstamos cuyo destino sea la concreción de vivienda única; operaciones en caja de ahorro, plazo fijo, cuentas corrientes y demás cuentas; los

cheques, pagarés, letras de cambio y valores postales; determinados préstamos destinados al sector industrial; hipotecas, prendas, avales y fianzas y otras obligaciones accesorias a una principal que hayan pagado por el impuesto; contratos celebrados por operaciones de importación y exportación; los contratos de seguro de vida obligatorio y de retiro voluntario, contratos de adhesión a fondos de inversión, contratos de garantía recíproca, entre otros. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.84-88)

E) IMPUESTO INMOBILIARIO

a) Objeto

El CF establece en su art. 146° que, por cada inmueble situado en el territorio de la provincia, y por cada derecho real de superficie sobre éste, se pagará un impuesto anual. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.54)

b) Sujetos Pasivos

Se considera contribuyente del mismo a los propietarios de inmuebles que figuren como sus titulares ante la Dirección de Registro Público y Archivo Judicial, mientras dure la misma. En caso de dominio fraccionado la obligación será solidaria. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.54)

c) Base Imponible

Quizá uno de los aspectos más complejos y discutidos de este impuesto es cómo se calcula. Bien es sabido que la obligación se obtiene del monto que arroja el avalúo fiscal (valor del terreno y mejoras).

Dentro de la Ley de avalúo fiscal se establecen todos los aspectos normativos y regulatorios sobre los que se basa el valor dado a un inmueble. El mismo contempla distintas variables, a fin de dar cierta objetividad a los contribuyentes. No será lo mismo el valor por metraje cuadrado de un terreno en zona rural o zona urbana, la altura en la que se encuentre (m.s.n.m), diferenciando las parcelas del piedemonte o montaña del resto, los metros totales, entre otras variables. También se establecen aquellos inmuebles que por determinadas características fundadas en la finalidad que se les da, se encuentran exentos de un régimen general y están sujetos a un régimen de autodeclaración del valor de plaza.

Los avalúos fiscales pueden ser modificados o rectificadas a pedido del contribuyente, o de oficio por parte del órgano regulador (ATM). En caso de requerir modificar o rectificar el valor del bien inmueble, la modificación deberá ser ratificada por el contribuyente en un plazo no superior a los 30 días de efectuada. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.55)

d) Exenciones

Como todo impuesto tiene exenciones propias que recaen sobre situaciones específicas, las cuales contemplan: la discapacidad motora, visual, motriz, personas jubiladas y pensionadas. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.56)

D) IMPUESTO AL AUTOMOTOR

a) Objeto

En el art. 256° del CF se establece que, por cada vehículo radicado en la provincia de Mendoza, se pagará anualmente un impuesto. El CF adhiere que el mismo alcanza también, a todos los remolques, acoplados, casas rodantes, motos vehículos, y los automotores de otras jurisdicciones cuya guarda habitual⁶ se realice en la Provincia de Mendoza. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.92)

b) Sujetos Pasivos

Se considera contribuyentes a los propietarios de vehículos, es decir, titulares del dominio en la Dirección Nacional de Propiedad del Automotor y Registros Prendarios, por el impuesto devengado durante su titularidad y con anterioridad también. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.92-93)

c) Base Imponible

Se clasifica a los vehículos en grupos y en función a la categoría en que se encuentre cada uno tributarán. En el artículo 260° del Código fiscal se mencionan las siguientes categorías:

1. Grupo I – Automóviles, rurales.
 2. Grupo II – Camiones, camionetas, pick-ups, jeeps y furgones.
 3. Grupo III – Taxis, Remises, Colectivos, ómnibus, micro-ómnibus.
 4. Grupo IV – Acoplados, semiremolques y similares.
 5. Grupo V – Trailers y casillas rodantes.
 6. Grupo VI – Motovehículos, motos, con o sin sidecar de cuarenta (40) o más cilindradas.
- (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.93)

Es ATM quién deberá en todo momento categorizar en qué grupo se encuadra cada vehículo inscripto.

d) Exenciones

Entre las exenciones que contempla la ley, se enumeran, los automotores de cónsules y diplomáticos extranjeros, cuando el propietario o tenedor hubiere ingresado al país como turista o tuviera radicación especial, maquinarias utilizadas con un fin que no sea trasladar personas y/o cosas y sean bienes registrables, y los automotores y cuatriciclos cuya titularidad esté a nombre de una persona discapacitada. (Código Fiscal de Mendoza, 2019, p.94-95)

⁶ El código fiscal del año 2019 define guarda habitual a todo aquello que hace suponer que el contribuyente está radicado en la provincia, tomando como variable: el domicilio real, posesión de inmuebles, si la persona tiene registrados empleados en relación de dependencia, y cualquier otro elemento que permita inferir la guarda del vehículo en la provincia.

E) OTROS TRIBUTOS DE ORIGEN PROVINCIAL

En la provincia de Mendoza rigen otros impuestos, los cuales no van a ser objeto de estudio exhaustivo, ya que son de montos inferiores (en términos monetarios) a los cuatro nombrados anteriormente. A continuación, se los enumera a modo referencial:

1. Impuestos a la Venta de Billetes de Lotería
2. Impuesto a la Rifas.
3. Impuesto al Juego de Quiniela y Lotería Combinada
4. Impuesto a los Concursos, Certámenes, Sorteos y Otros Eventos

Habiendo desarrollado cada uno de los tributos que componen el sistema tributario provincial, según lo detalla el CF y la Ley Impositiva, a continuación, se procede al estudio empírico de cada uno de ellos, permitiendo observar su evolución a lo largo de los años, lo que será clave para poder establecer respuestas a las hipótesis planteadas.

CAPITULO III: DESARROLLO Y EVOLUCIÓN DE LOS COMPONENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

En principio, y para que el lector pueda entender cuál ha sido el comportamiento de la economía en el país y en la provincia, se da inicio a este capítulo (basado en un análisis empírico) con el estudio de dos variables que en economía se utilizan para comprender en términos reales qué ocurrió en base a la actividad, las mismas son el Producto Brutos Interno (PBI) y el Producto Bruto Geográfico (PBG), en este caso en moneda constante.

Luego, se avanza en el estudio de componentes desagregados como lo son:

Los ingresos nacionales que percibe Mendoza en relación a los ingresos provinciales, pudiendo identificar que a lo largo de los últimos años el incremento de las fuentes provinciales en términos monetarios ha sido mayor a lo obtenido por los impuestos nacionales

En segundo lugar, se realiza un estudio exhaustivo que focaliza en cada uno de los elementos que componen los ingresos tributarios y no tributarios, punto de partida para poder asimilar la importancia de los tributos como parte fundamental de las fuentes de origen provincial.

En tercer lugar, se propone evaluar el grado de autonomía financiera que posee la provincia en conjunto con la presión tributaria de Mendoza y su evolución en relación al resto de las jurisdicciones de Argentina.

En cuarto lugar, se presenta el estudio de cada uno de los impuestos provinciales, sus características generales, su evolución en relación al resto de las jurisdicciones, la presión tributaria desagregada de cada uno, y el crecimiento que han manifestado a lo largo de los años.

Es en este Capítulo donde se expone de forma gráfica y palpable, la evolución general de las principales fuentes de ingresos de la provincia de Mendoza.

1. EVOLUCIÓN DEL PRODUCTO BRUTO INTERNO

El PBI de un país expresa la sumatoria de los ingresos o egresos de la totalidad de las actividades que en él se realizan. En este primer apartado, se tratará el PBI en términos reales, es decir, el PBI

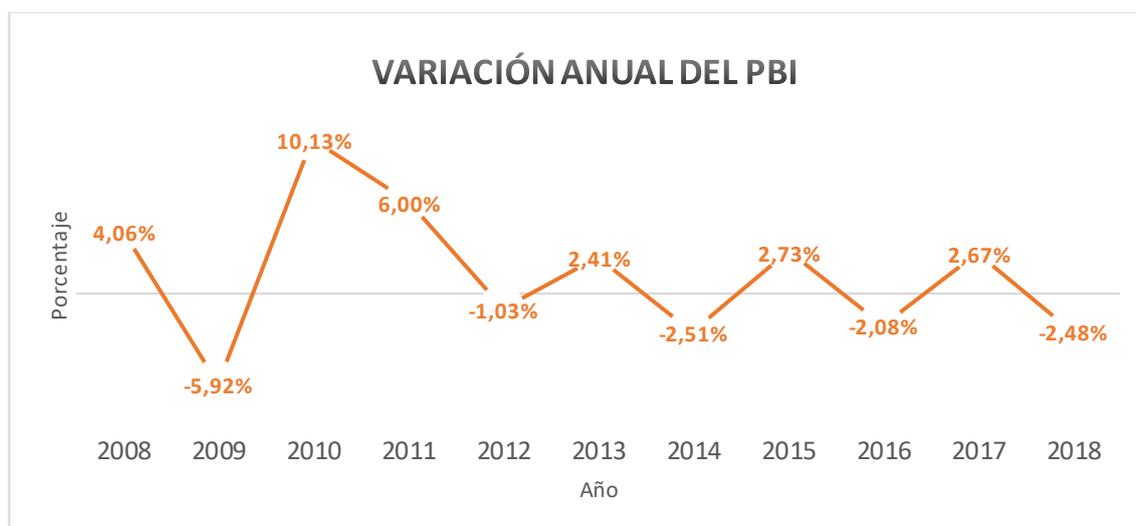
eliminado el efecto de los precios a fin de conocer realmente cómo se comportó la economía nacional en el contexto macroeconómico del período 2008-2018, pudiendo determinar cuáles fueron las épocas de “vacas gordas” donde se creció, y cuáles las épocas de “vacas flacas” donde se contrajo ese crecimiento (al punto de decrecer).

A lo largo de los últimos 11 años en Argentina, tal como se puede visualizar en el *Gráfico N°1*, el país experimentó 5 etapas de crecimiento, en donde el ingreso aumentó en comparación al año anterior, y 5 etapas donde el ingreso disminuyó en base al año anterior. No será objeto de este estudio el indagar en esos porqués, pero si es necesario saber que en los últimos años el PBI (en términos reales) no ha variado significativamente manteniéndose en una línea de crecimiento a valores reales casi constantes, de alrededor de \$680.000 millones de pesos a valores de 2004. Esto lleva a pensar, que suponiendo un nivel de población en crecimiento año a año, el PBI per cápita ha disminuido. Y esta correlación no es menor, ya que indudablemente el factor ingresos por persona, es indispensable, para analizar cuánto de ese ingreso el contribuyente podrá destinar al pago de tributos, situación que se relaciona con la queja expresada por los contribuyentes en los últimos años.

Gráfico N°1: Evolución del PBI (en millones de pesos a valores del 2004)



Fuente: elaboración propia en base a datos del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC).

Gráfico N°2: Variación Anual del PBI

Fuente: elaboración propia en base a datos del INDEC.

En el *Gráfico N°2* se plasman los valores porcentuales que reflejan en cuánto se creció o decreció a lo largo del período en análisis. Se observa que la mayor caída de productividad se dio en el período 2008-2009, justamente ese fue un “año negro” para el mundo entero, debido a la “crisis subprime” que tuvo lugar en EEUU y eso profundizó la caída de PBI en países emergentes como Argentina. Es relevante aclarar que el PBI mundial experimentó una caída del 1,68%⁷ en ese mismo lapso de tiempo, factor que dio lugar a una importante recesión. En el período siguiente que va desde el año 2009 al 2010, se visualiza el mayor crecimiento en términos reales de los últimos tiempos llegando a una tasa del 10,13%, que es propia de períodos posteriores a las grandes crisis, más conocida como la curva “J” en economía, aclarando que el PBI mundial también creció al 4,28%⁸. En los períodos siguientes se observa que independientemente de las políticas implementadas por los gobiernos, de tinte más liberales o conservadores, prácticamente todos alternaron períodos de crecimiento cercano al 2,50% seguidos por períodos de recesión con tasas negativas de crecimiento cercanas al 2%.

Habiendo detallado el comportamiento que ha tenido el PBI real en los últimos años, a continuación, se desarrolla la evolución que ha tenido el PBG real de la provincia.

⁷ Dato extraído de la página del Banco Mundial
<https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.KD.ZG>

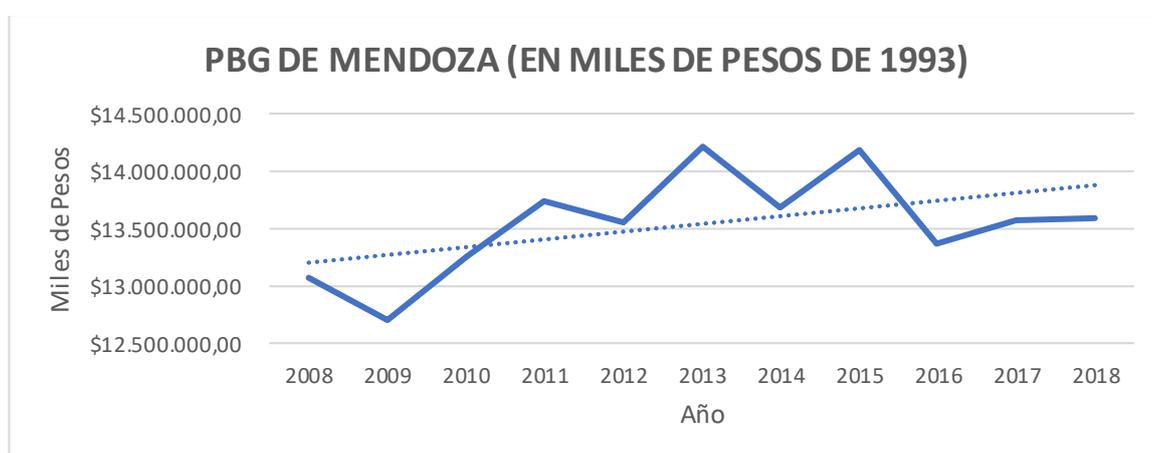
⁸ Dato extraído de la página del Banco Mundial
<https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.KD.ZG>

2. EVOLUCIÓN DEL PBG (PRODUCTO BRUTO GEOGRÁFICO)

El PBG al igual que el PBI, está compuesto por el total de la suma de los valores agregados brutos de la producción local a precios de mercado de todos aquellos bienes y servicios finales localizados en la provincia de Mendoza. Tal como se expresó anteriormente, si se elimina el efecto de variación de precios de la variable PBG, se obtiene el PBG real, que permitirá comprender la evolución de la economía mendocina desde un punto de vista de variables de stock. Si bien en la investigación empírica que se detallará a medida que avanza el capítulo la mayoría de las correlaciones entre variables se expresan en términos nominales, es sumamente importante dar un paneo general de la economía real en el lapso de tiempo estudiado.

En el *Gráfico N°3* se observa el desarrollo y evolución que el PBG (real) de Mendoza ha experimentado a lo largo de 11 años. Como era de esperarse los períodos de expansión y recesión, son similares a los observados en el comportamiento del PBI (real), de lo que podemos deducir que la economía de Mendoza está correlacionada con la economía nacional.

Gráfico N°3: Evolución del PBG en la provincia de Mendoza (en miles de pesos de 1993)



Fuente: elaboración propia en base a datos de la Dirección de Estadísticas e Investigaciones Económicas (DEIE)

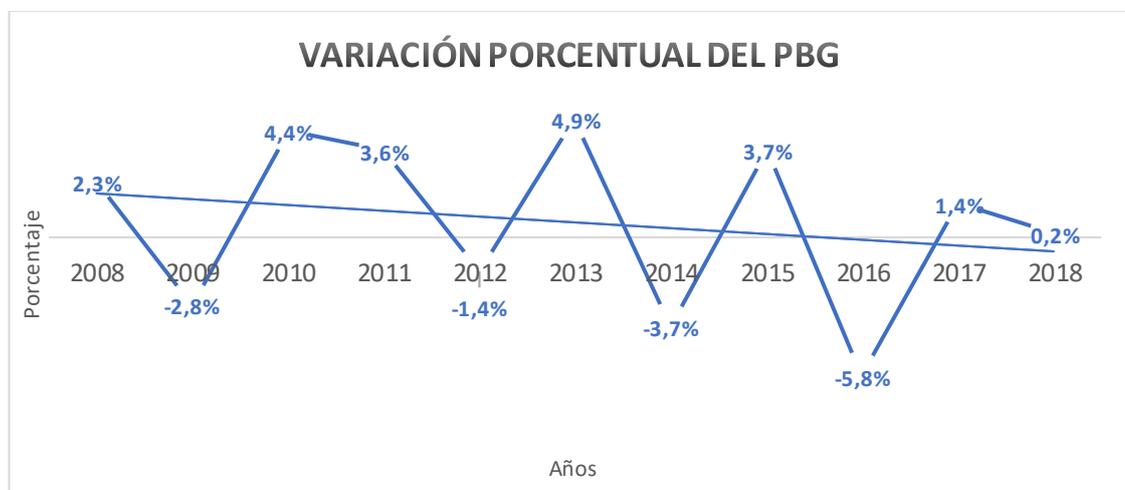
En el *Gráfico N°3* se observa una tendencia general con un leve crecimiento, lo que permite concluir que más allá de lo que cada contribuyente y ciudadano hubiera percibido, la economía provincial, del 2008 al 2018 en términos reales, manifestó un incremento tomando valores de punta a punta.

Si se analizan los períodos por separado, y no de “punta a punta” como se suele decir en economía, se puede dividir el *Gráfico N°3* en tres pequeños períodos. El primero desde el año 2008 al 2010, el segundo del año 2010 al 2016, y el tercero del año 2016 al 2018. En el primer período se observa que post crisis 2008 se creció, pero no fue hasta el 2010 que se logró compensar la caída, y de allí se comenzó a crecer sobre la media (tendencia). En el segundo período se visualiza un crecimiento sobre

la media, intercalando períodos buenos y no tan buenos en término económicos, demostrando que el PBG acumulado en ese lapso de tiempo es claramente el que impulsó la tendencia hacia arriba. Y, por último, un tercer período en el que la provincia cayó en productividad en términos reales a niveles del año 2010. De ello se puede concluir que la senda de crecimiento del PBG a valores reales, se encuentra seriamente comprometida de cara a los años venideros, situación que tendrá un impacto negativo seguramente en el nivel de recaudación tributaria en términos reales.

A continuación, en el *Gráfico N°4* se exponen las variaciones porcentuales que sufrió el PBG (a valores constantes de 1993). En el mismo se observa el valor incremental en que se creció o decreció en esta etapa, permitiendo asegurar que, al haber una tendencia negativa, en conjunto con lo observado en el *Gráfico N°3*, el ritmo al cual se creció ha sido decreciente; intercalando ciclos de crecimiento positivo a ritmo decreciente especialmente desde el año 2013 en adelante, con ciclos de crecimiento negativo.

Gráfico N°4: Variación porcentual del PBG.



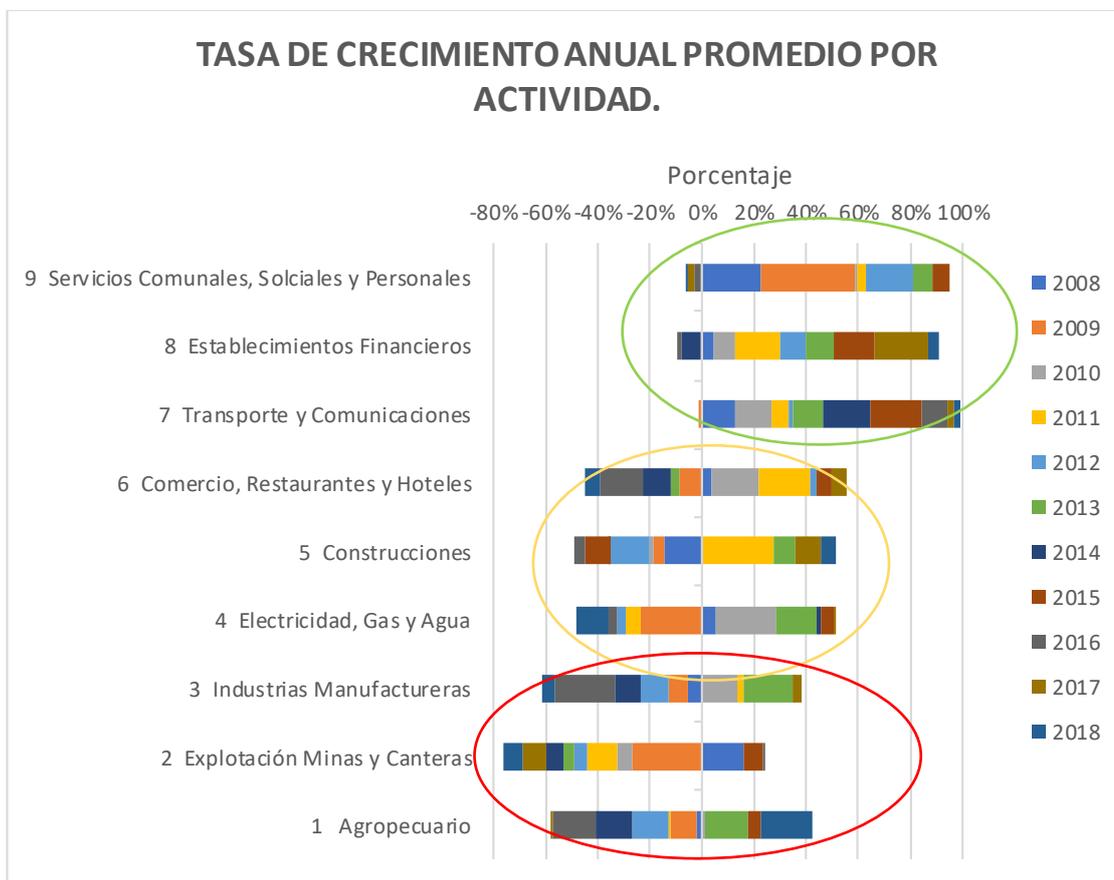
Fuente: elaboración propia en base a datos de la DEIE.

3. PARTICIPACIÓN RELATIVA POR ACTIVIDAD EN EL PBG

A continuación, se intentará profundizar sobre las distintas actividades que se desarrollan en la provincia, su evolución promedio en los últimos años, y la participación relativa de cada una sobre el PBG.

En el *Gráfico N°5* que se expone a continuación, se visualiza el crecimiento promedio por actividad respecto a su participación en el PBG durante el lapso de tiempo que abarca desde el 2008 al 2018.

Gráfico N°5: “Tasa de crecimiento anual promedio por actividad”

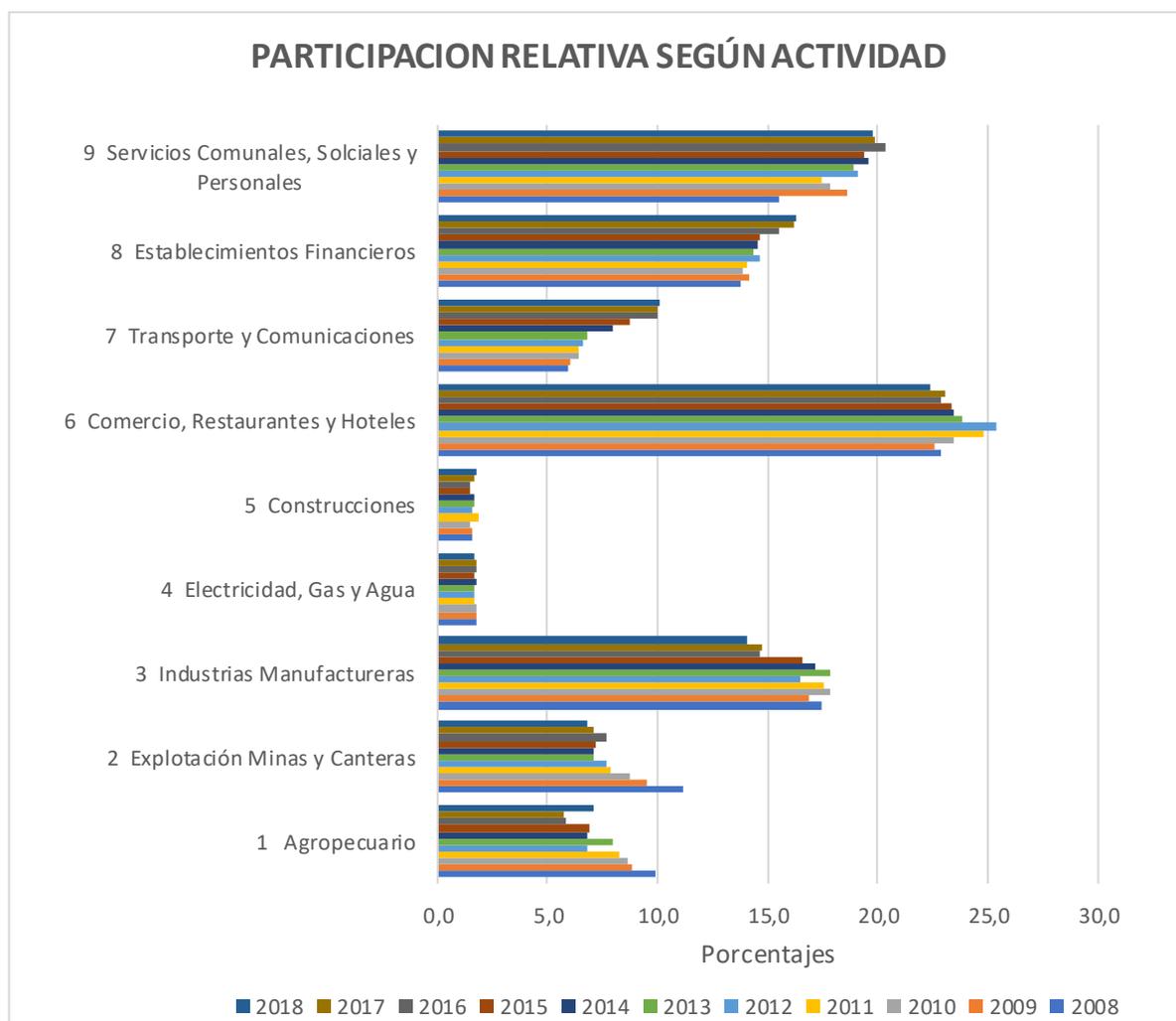


Fuente: elaboración propia en base a datos de la DEIE.

Se observa que, de las 9 actividades principales, 3 han tenido un crecimiento anual promedio importante; entre las que se encuentran: los servicios comunales y sociales, servicios financieros y, servicios de transporte y comunicaciones. Otras 3 han tenido un crecimiento estable a tasas de 0,2% en promedio, entre las que se enumeran los siguientes rubros: comercio, hotelería, construcción, electricidad, gas y agua. Y, por último, hay 3 grandes áreas de producción que han experimentado tasas (promedio) negativas de crecimiento tales como la industria manufacturera, la explotación de minas y canteras y el sector agropecuario.

Si al crecimiento anual promedio se lo combina con la participación relativa que cada actividad ha tenido en el período analizado, se podrá obtener una ponderación del peso que cada una manifiesta sobre el PBG.

Gráfico N°6: "Participación Relativa por Actividad"



Fuente: elaboración propia en base a datos de la DEIE.

Del Gráfico N°6 se puede deducir que, en los 11 años señalados:

- Los sectores que más crecieron son los que tuvieron una participación relativa incremental dentro del PBG. En el caso de transportes y Comunicaciones su participación se incrementó en un 100%, pasando de un 5% a un 10%. Los servicios financieros aumentaron su participación en un 4% aproximadamente, mientras que los servicios personales y sociales aumentaron aproximadamente de un 15% a un 20%.
- De los sectores que tuvieron un crecimiento promedio estable, el turismo es uno de los pilares de la provincia, aportando en promedio el 23% del PBG, mientras que los rubros dedicados a la construcción, electricidad, gas y agua, aportaron un 3,5%.
- Entre las actividades que tuvieron un crecimiento negativo la industria manufacturera, que en términos absolutos tuvo una participación importante cercana al 15%, pasó de tener un 18% de participación relativa a un 14%, disminuyendo 4 puntos.

En cuanto a la explotación de minas y canteras su participación ha ido disminuyendo considerablemente año a año, seguramente esto se debe a que en los últimos años han surgido diversas polémicas sociales que han presionado al poder político a rever las formas en que se lleva a cabo la misma, lo que provocó su disminución. Otro dato no menor que se puede deducir de los valores presentados, es que siendo una provincia conocida por sus viñedos, la participación del sector agrícola ha disminuido considerablemente la participación en el PBG, de un 9,9% en 2008 a un 7,1% en 2018.

Luego de realizar esta introducción de datos empíricos que ayudan a comprender la situación macroeconómica que atravesó la provincia a lo largo de 11 años, en los cuales trascendieron 3 gobernadores y distintos partidos políticos, se procede al análisis exhaustivo de los ingresos provinciales en su conjunto, pudiendo desarrollar la evolución de los ingresos tributarios y la importancia relativa de los mismos respecto al resto de las fuentes presupuestarias.

4. EVOLUCIÓN DE LOS RECURSOS PRESUPUESTARIOS

Como se mencionó al finalizar el Capítulo II una parte muy importante en este estudio que comprende los ingresos tributarios, es poder visualizar en el presupuesto su participación relativa, qué otros elementos componen las fuentes del Estado provincial y cómo ha sido la evolución de los mismos en los últimos años.

En la *Tabla N°4* se visualizan gran parte de los componentes del presupuesto de ingresos de la provincia. Esta tabla expone en forma abreviada las principales variables que son objeto de estudio en esta investigación, lo que permitirá establecer el impacto que cada una tiene en el presupuesto y entre ellas, de modo de llegar a conclusiones contundentes, sin perder de vista el entorno macroeconómico que se expuso anteriormente.

En principio, es necesario identificar los distintos tipos de ingresos que conforman el presupuesto, comenzando de lo general hacia lo particular. El primer dato comparativo radica en los ingresos corrientes e ingresos de capital, donde se observa (*Gráfico N°7*) que los primeros son la principal fuente de financiamiento del Estado provincial, donde en promedio representan un 98% del total, mientras que los ingresos de capital conforman un 2% del total. Este comportamiento de los ingresos se asemeja también al de las empresas privadas, donde su resultado se conforma en gran parte por las ganancias obtenidas con sus operaciones habituales de venta de bienes y/o servicios, y en menor medida por incrementos del capital.

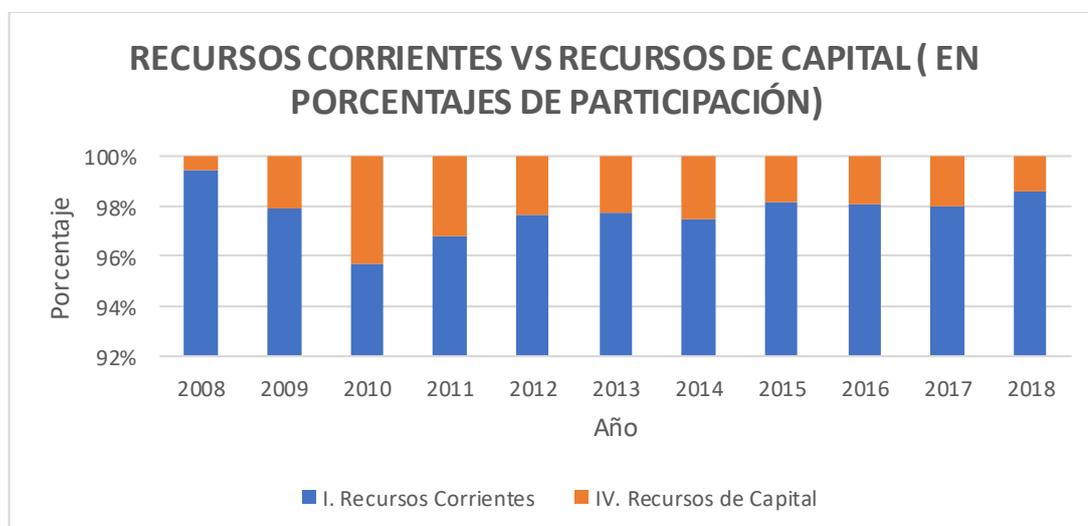
Tabla N°4: “Ejecución Consolidada: Administración Central, Organismos Descentralizados, Cuentas Especiales (en millones de pesos)

Concepto/Año	2008	2009	2010	2011	2012	2013
I. Recursos Corrientes	5.936,89	6.647,89	8.257,74	11.175,84	15.305,63	20.118,93
De Origen Provincial	2.819,63	3.113,47	3.608,89	4.999,36	7.482,40	10.003,33
Tributarios	1.519,21	1.611,26	2.021,57	2.917,39	4.572,41	6.995,38
No Tributarios	1.300,43	1.502,21	1.587,33	2.081,96	2.909,99	3.007,95
De Origen Nacional	3.117,26	3.534,42	4.648,78	6.176,49	7.823,23	10.115,53
IV. Recursos de Capital	33,81	139,63	368,24	368,29	370,39	467,06
VIII. Ingresos Totales (I+IV)	5.970,70	6.787,52	8.625,98	11.544,13	15.676,02	20.585,99

Concepto/Año	2014	2015	2016	2017	2018
I. Recursos Corrientes	28.178,74	36.561,63	49.540,03	65.728,33	91.149,46
De Origen Provincial	13.968,96	17.235,79	24.768,15	32.542,66	46.360,41
Tributarios	9.780,64	12.467,09	16.682,01	22.336,31	28.825,47
No Tributarios	4.188,32	4.768,70	8.086,12	10.206,35	17.534,94
De Origen Nacional	14.208,86	19.319,00	24.770,11	33.185,67	44.789,05
IV. Recursos de Capital	732,08	695,70	978,57	1.343,22	1.290,83
VIII. Ingresos Totales (I+IV)	28.910,82	37.257,33	50.518,62	67.071,55	92.440,29

Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda y Finanzas- Provincia de Mendoza.

Gráfico N°7: “Recursos corrientes versus recursos de capital”

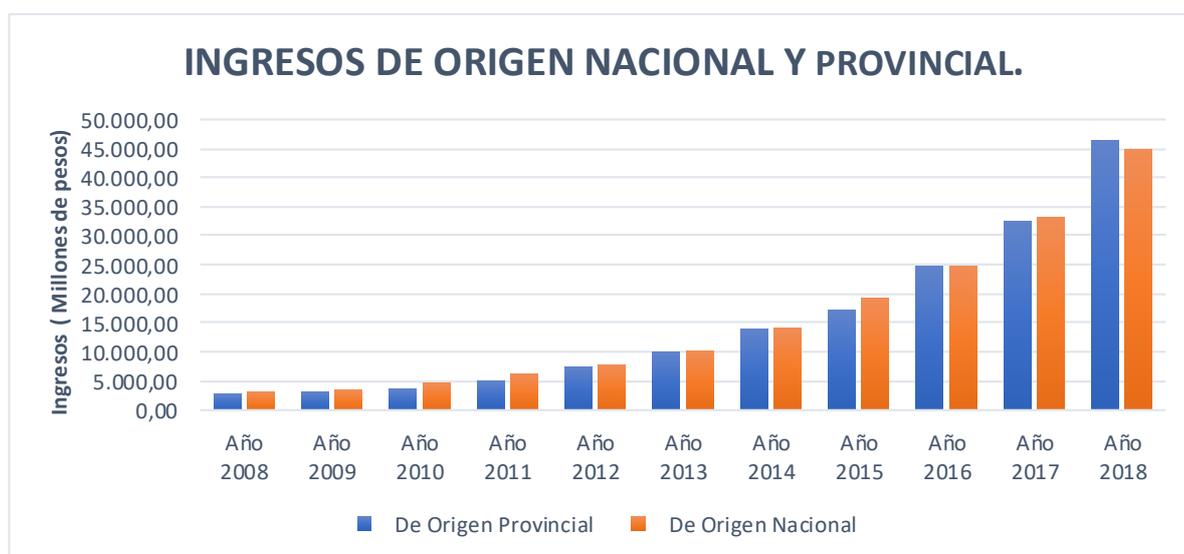


Fuente: elaboración propia en base a datos de Ministerio de Hacienda y Finanzas- Provincia de Mendoza

Luego de identificar y separar los ingresos conforme sean corrientes o de capital, y sabiendo que en este caso, los corrientes conforman la masa crítica de estudio, se procede a desagregar estos según sean provinciales o nacionales. Es fundamental establecer esta comparación para poder entender qué porcentaje de las fuentes provinciales son genuinas, y qué porcentaje proviene de las transferencias federales de la Nación.

Si se trasladan los datos expuestos en la *Tabla N°4* a un gráfico que muestre su evolución, de modo de visualizar el comportamiento de las variables de forma mas amigable, en el Gráfico N°8 se exponen las mismas.

Gráfico N°8: “Evolución de los ingresos de origen nacional y provincial” (en millones de pesos corrientes)



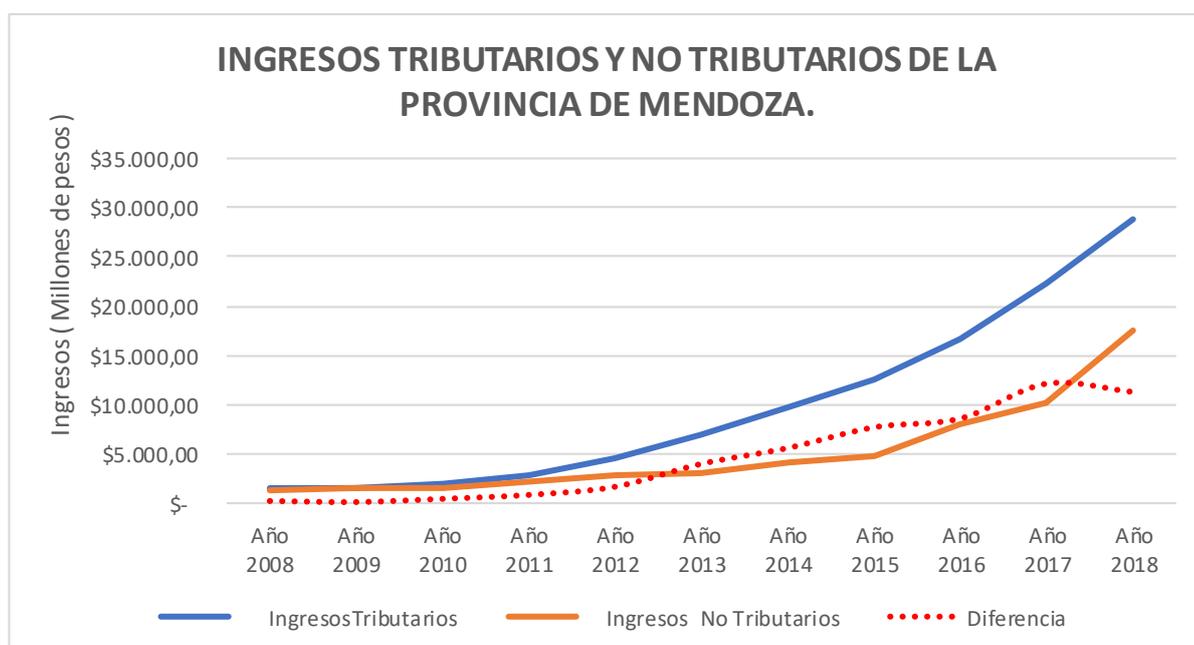
Fuente: elaboración propia, en base a datos del Ministerio de Hacienda y Finanzas- Provincia de Mendoza.

La tendencia que han seguido ambos ingresos es la misma, destacándose una mayor brecha en los años 2010, 2011, 2015 y 2018 donde las transferencias realizadas por la Nación hacia la provincia representaron poco mas del 50%, mientras que en el año 2018 esta situación se revirtió dando lugar a un mayor aporte de los recursos provinciales por sobre los de origen nacional. Si se tienen en cuenta esos años, en que la balanza de recursos de origen nacional representó un peso relativo mayor a los de origen provincial, los mismos coinciden con las épocas en que el país atravesó ciclos de crecimiento positivo. En el año 2018 si bien el país transitó por una zona de crecimiento negativo, la provincia tuvo un impacto menor, y su PBG si bien disminuyó en términos porcentuales respecto al año 2017, se mantuvo dentro de la senda de crecimiento positivo a un 0,2%, motivo que explicaría lo ocurrido en ese año, donde lo recaudado en Mendoza fue superior a lo recibido por la Nación.

A lo largo de este capítulo, a medida que se van desarrollando las diversas variables que componen el presupuesto, se podrá evidenciar qué elementos contribuyeron específicamente para que se dé la situación mencionada.

Cuando se procede a desagregar las variables que forman parte de los ingresos provinciales, se observan dos grandes grupos, los ingresos tributarios (objeto de estudio de este trabajo) y los no tributarios. Es importante, tal como fija esta investigación, poder llegar al meollo de los ingresos tributarios, y para ello hay que analizar obligatoriamente su contrapartida no tributaria, de modo de poder separarlos totalmente. En el *Gráfico N°9* se observa la evolución de tales ingresos.

Gráfico N°9: "Evolución de los ingresos tributarios y no tributarios de la provincia de Mendoza" (en millones de pesos corrientes)



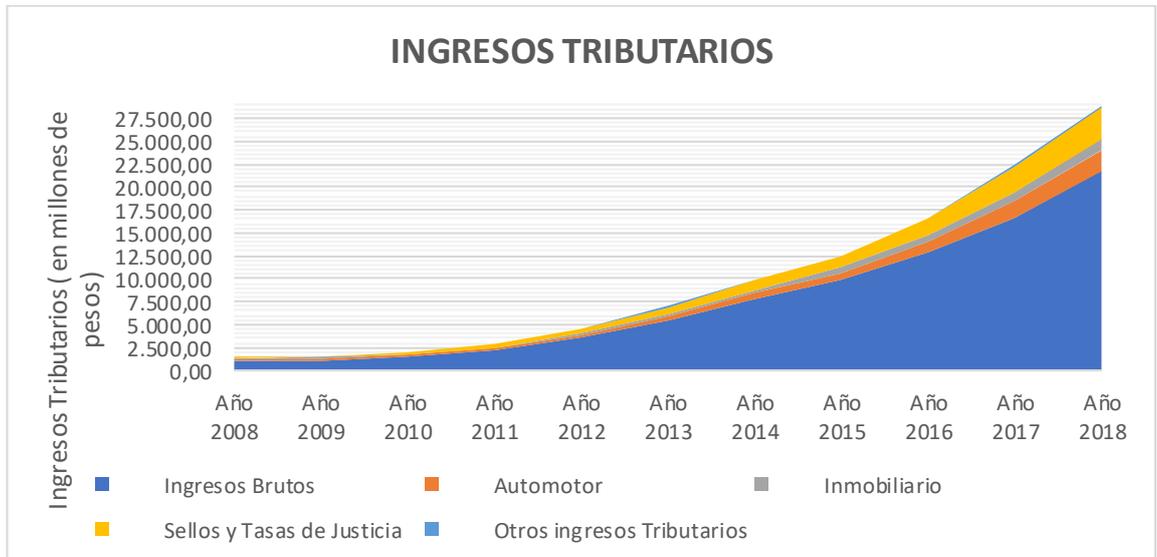
Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda y Finanzas- Provincia de Mendoza.

En este gráfico se observa el crecimiento de los ingresos tributarios y no tributarios, pero lo principal es poder evaluar cuál creció más, y esto se constata en la línea punteada que marca la diferencia neta entre las variables observadas. Desde los años 2008 al 2011 esa diferencia fue mínima, desde el año 2011 comenzó a acrecentarse, en el año 2014 ya era más del doble, y hacia el año 2016 mostró una leve caída (no significativa) para terminar en el 2018 con una caída un poco más profunda, demostrando que en 2018 el crecimiento de los ingresos tributarios fue menor al de los no tributarios. En conclusión, se puede decir que los ingresos tributarios han crecido a un ritmo superior a los ingresos no tributarios, pero desde el 2016 esta tendencia se ha visto suavizada denotando una tasa de crecimiento de los ingresos no tributarios algo superior.

Cuando se habla de ingresos tributarios, se hace total hincapié en las fuentes que provienen directamente de los recursos provinciales que se detallaron el Capítulo II, y que a lo largo de los últimos años han conformado la principal fuente de ingresos para la Provincia. Los mismos se exponen en el *Gráfico 10*, en donde se visualiza el acumulado total por cada tributo. La forma concreta de comprender cuál de todos es el más relevante en términos monetarios, es visualizando las áreas que cada uno comprende. El impuesto sobre los ingresos brutos representa el área de mayor volumen, seguido por el impuesto de tasas y sellos, luego el impuesto automotor, inmobiliario y finalmente los tributos menores.

El ISIB ha continuado siendo el pilar del presupuesto de la provincia. Hecho que ha motivado diversas críticas, debido a que los sujetos a los que alcanza en su mayoría son pequeñas pymes, y el efecto en cascada que provoca en toda la cadena productiva genera grandes distorsiones.

Gráfico N°10: "Ingresos Tributarios" (en millones de pesos)

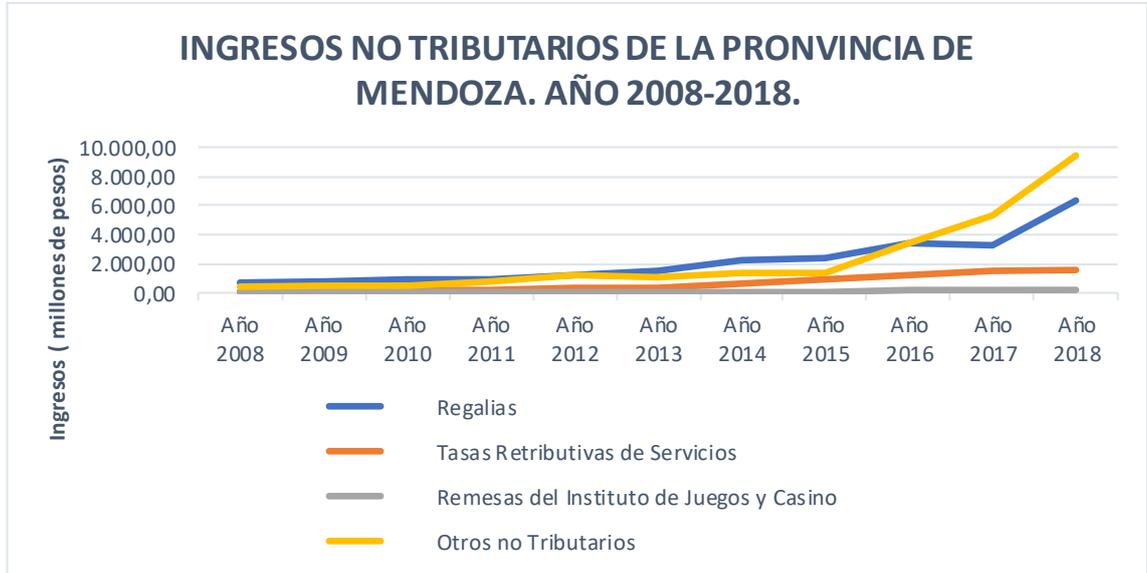


Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda y Finanzas- Provincia de Mendoza.

En contrapartida al gráfico anteriormente expuesto, en el *Gráfico N°11* se observa la evolución de los ingresos no tributarios desde el año 2008 al 2018. Del mismo se puede concluir que, las remesas del instituto de Juegos y Casinos no constituyen ingresos significativos, seguramente este hecho se vea amparado en que tanto gobierno nacional como provincial han manifestado no seguir promoviendo dicha actividad. Las tasas retributivas por servicios han manifestado un crecimiento moderado, mientras que las regalías y otros ingresos no tributarios han tenido un crecimiento importantísimo en los últimos años, sobre todo en el lapso de tiempo 2017-2018. Este hecho relevante, encuentra su justificación, conforme a lo manifestado por la Oficina de Presupuesto y Hacienda de la provincia (2018) en que si bien la producción de petróleo disminuyó en ese lapso, el precio dólar del crudo aumentó, compensando dicha retracción y elevando los valores nominales de la recaudación impositiva por regalías, sumado a

que el gobierno obtuvo ganancias en el rubro otros ingresos no tributarios por inversiones financieras y diferencias de cotización de títulos y acciones.

Gráfico N°11: "Evolución de los ingresos no tributarios de la provincia de Mendoza" (en millones de pesos)



Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda- Provincia de Mendoza.

Siguiendo con el análisis empírico de las variables que conforman el presupuesto, hay una en particular que siempre ha significado un punto de discusión, debido a la gran cantidad de detractores que ha tenido desde el año en que se instituyó, que es la variable de la coparticipación federal.

A modo informativo, se expone el comportamiento que la misma ha tenido en los últimos años, como parte de los ingresos nacionales que conforman el presupuesto provincial.

En la Tabla N°5 se exponen los valores de la totalidad de los ingresos nacionales percibidos por Mendoza desde el año 2008 al 2018.

Tabla N°5: "Recursos de origen nacional desagregados" (en millones de pesos)

Concepto/ Año	2008	2009	2010	2011
De Origen Nacional	3.117,26	3.534,42	4.648,78	6.176,49
Coparticipación Federal + Financ. Educativo	2.289,87	2.506,43	3.376,89	4.468,48
Regímenes Especiales Nacionales s/Financ. Educativo	480,43	502,87	677,77	901,85
Ley 25.053 Fdo. Nac. De Incentivo Docente	55,17	70,92	93,76	141,33
Coparticipación Vial	19,22	28,51	38,19	53,44
Aportes no Reintegrables	272,57	425,69	462,24	611,38

Concepto/ Año	2012	2013	2014	2015
De Origen Nacional	7.823,23	10.115,53	14.208,86	19.319,00
Coparticipación Federal + Financ. Educativo	5.663,40	7.380,72	10.066,91	13.732,30
Regímenes Especiales Nacionales s/Financ. Educativo	1.141,55	1.507,29	2.152,77	3.039,23
Ley 25.053 Fdo. Nac. De Incentivo Docente	154,50	187,20	177,78	259,08
Coparticipación Vial	68,34	92,09	137,21	164,70
Aportes no Reintegrables	795,44	948,30	1.675,11	2.130,52

Concepto/ Año	2016	2017	2018
De Origen Nacional	24.770,11	33.185,67	44.789,05
Coparticipación Federal + Financ. Educativo	17.990,05	24.465,39	33.641,52
Regímenes Especiales Nacionales s/Financ. Educativo	3.647,82	4.513,89	7.056,55
Ley 25.053 Fdo. Nac. De Incentivo Docente	663,91	1.146,01	968,16
Coparticipación Vial	195,17	282,79	282,09
Aportes no Reintegrables	2.274,92	2.777,59	2.840,73

Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda - Provincia de Mendoza

Si se realiza un promedio simple de cada una de las variables expuesta en la tabla presentada, se observa que la Coparticipación Federal conforma cerca del 73% del total, siendo el recurso presupuestario más significativo para la provincia. A continuación, se exponen en la *Tabla N°6* las participaciones relativas de cada variable.

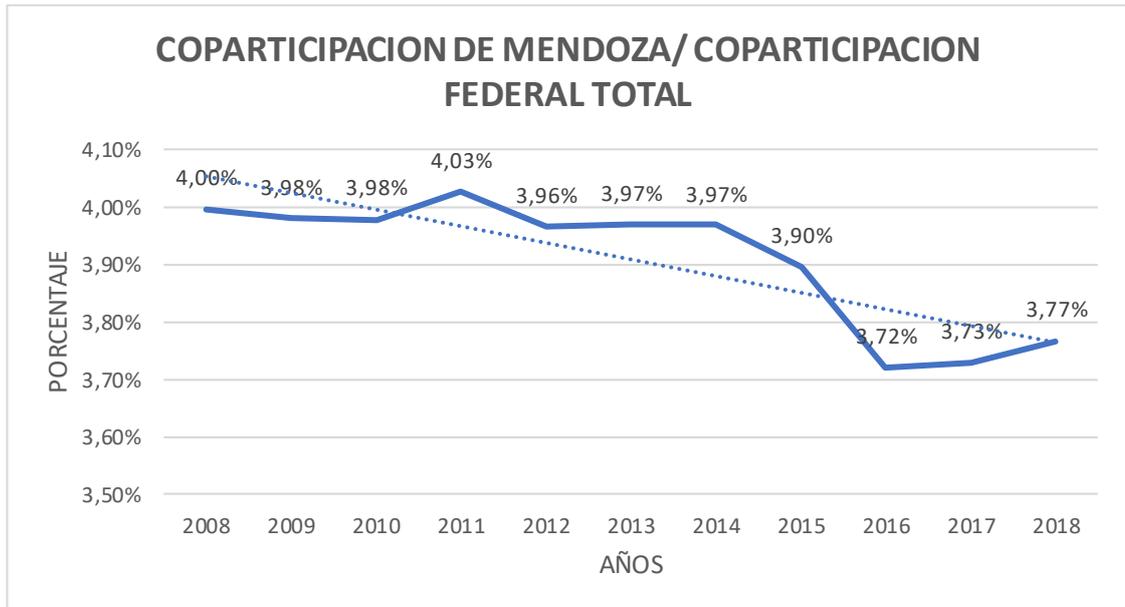
Tabla N°6: “Participación relativa acumulada de las variables de origen nacional”

Participación promedio en el período 2008-2018	
<i>Coparticipación Federal + Financ. Educativo</i>	73%
<i>Regímenes Especiales Nacionales s/Financ. Educativo</i>	15%
<i>Ley 25.053 Fdo. Nac. De Incentivo Docente</i>	2%
<i>Coparticipación Vial</i>	1%
<i>Aportes no Reintegrables</i>	9%

Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda - Provincia de Mendoza.

Independientemente de que los valores absolutos permiten observar la evolución de una variable en el tiempo y poder establecer conjeturas a nivel más generalizado, lo realmente significativo se encuentra cuando se concibe la importancia del valor relativo de una variable en relación a otra. Es por ello, que se expone en el *Gráfico N°12*, qué porcentaje de la Coparticipación Federal total, se destina a la provincia de Mendoza. Es allí, donde se observa que en general ha habido una tendencia negativa desde el 2008 donde el porcentaje de fondos federales destinados a Mendoza en concepto de coparticipación representaba un 4% de la masa coparticipable total, para luego comenzar el declive a partir del año 2014 terminando el 2018 en un 3,77%.

Gráfico N°12:” Coparticipación destinada a Mendoza sobre Masa Coparticipable”



Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda y Finanzas, Secretaria de Hacienda, Dirección Nacional de Asuntos Provinciales (DNAP).

Luego de observar la importancia que la coparticipación ha tenido en el presupuesto, conformando la principal fuente de ingresos de origen nacional, a continuación, en la *Tabla N°7* se expone el porcentaje de coparticipación que el gobierno central transfiere a cada una de las jurisdicciones del país. De la misma se deduce que Mendoza, en términos de ranking, está por detrás de provincias como Buenos Aires, Córdoba, Santa Fe, Tucumán y Entre Ríos, compartiendo posición con Corrientes, Formosa, Salta y Santiago del Estero.

Tabla N°7:” Participación promedio de cada una de las jurisdicciones provinciales en relación a la masa coparticipable total desde el año 2008 al año 2018”

COPARTICIPACIÓN PROMEDIO ANUAL DEL AÑO 2008-2018	PORCENTAJE
Total	100%
G.C.B.A.	4%
Buenos Aires	19%
Catamarca	3%
Chaco	5%
Chubut	1%
Córdoba	9%
Corrientes	4%
Entre Ríos	5%
Formosa	4%

COPARTICIPACIÓN PROMEDIO ANUAL DEL AÑO 2008-2018	PORCENTAJE
Jujuy	3%
La Pampa	2%
La Rioja	2%
Mendoza	4%
Misiones	3%
Neuquén	2%
Río Negro	2%
Salta	4%
San Juan	3%
San Luis	2%
Santa Cruz	2%
Santa Fe	9%
Santiago del Estero	4%
Tierra del Fuego	1%
Tucumán	5%

Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP- Ministerio de Hacienda de la Nación.

5. AUTONOMÍA FINANCIERA PROVINCIAL

Debido a que los tributos actúan como fuente de financiamiento para las provincias, en los últimos años han surgido diversas teorías de las finanzas públicas, en donde se defiende el concepto de autonomía financiera respecto del gobierno central por parte de las distintas jurisdicciones. Esto se traduce, en que las provincias deben financiar el gasto público corriente con recursos tributarios extraídos directamente de los habitantes beneficiarios de ese gasto⁹. (Molina, 2008)

Si se contempla el real significado de la correspondencia o autonomía fiscal, a partir de lo que establece el profesor Raúl Molina (2008) en su investigación, se logra deducir que no solamente se trata de una relación simple entre gasto corriente y recursos corrientes, sino que permite eficientizar el destino del gasto, creando gobiernos provinciales responsables de su destino. Cuando la mayoría del financiamiento de los gobiernos provinciales tiene su origen en niveles superiores, existe una tendencia muy fuerte a gastar ese dinero de forma ineficiente, ya que muchas veces no hay correspondencia entre las decisiones de gasto y el financiamiento del mismo.

⁹ Molina, Raúl- Impacto de la presión impositiva local sobre la competitividad de las empresas de Mendoza, pág. 19, Mendoza.

En la *Tabla N°8* se detalla el porcentaje¹⁰ anual de autonomía financiera que ha mantenido Mendoza en el período 2008-2018.

Tabla N°8: “Evolución de la autonomía financiera de Mendoza”

CONCEPTO	AÑO 2008	AÑO 2009	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013
I. Recursos Corrientes	5.936,89	6.647,89	8.257,74	11.175,84	15.305,63	20.118,93
De Origen Provincial	2.819,63	3.113,47	3.608,89	4.999,36	7.482,40	10.003,33
Tributarios	1.519,21	1.611,26	2.021,57	2.917,39	4.572,41	6.995,38
De Origen Nacional	3.117,26	3.534,42	4.648,78	6.176,49	7.823,23	10.115,53
II. Erogaciones Corrientes	5.317,85	6.483,10	8.080,01	11.226,84	15.585,84	20.603,53
Autonomía Financiera	29%	25%	25%	26%	29%	34%

CONCEPTO	AÑO 2014	AÑO 2015	AÑO 2016	AÑO 2017	AÑO 2018
I. Recursos Corrientes	28.178,74	36.561,63	49.540,03	65.728,33	91.149,46
De Origen Provincial	13.968,96	17.235,79	24.768,15	32.542,66	46.360,41
Tributarios	9.780,64	12.467,09	16.682,01	22.336,31	28.825,47
De Origen Nacional	14.208,86	19.319,00	24.770,11	33.185,67	44.789,05
II. Erogaciones Corrientes	27.532,27	38.657,14	50.022,56	65.755,00	82.881,05
Autonomía Financiera	36%	32%	33%	34%	35%

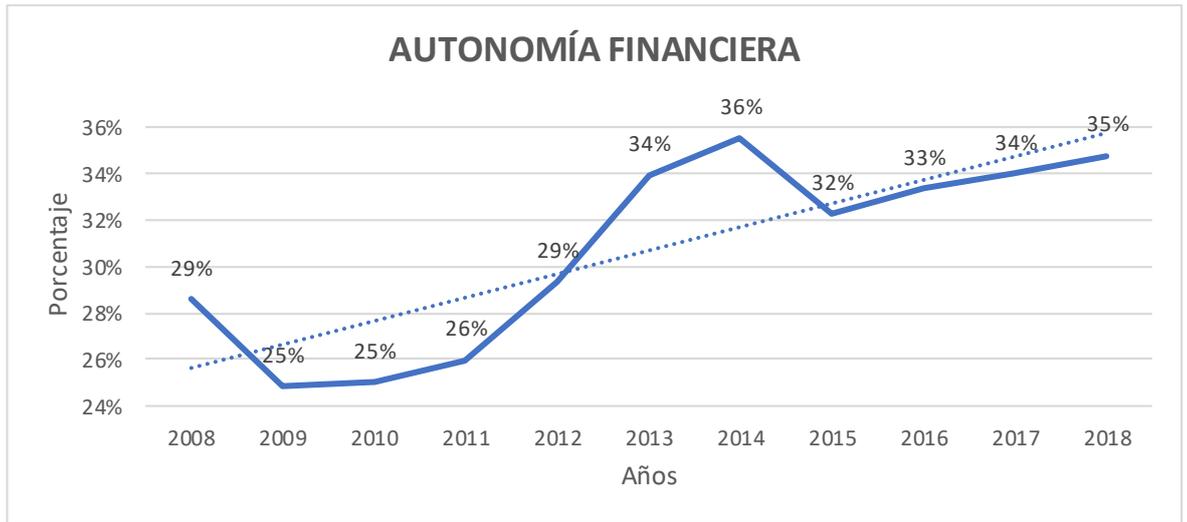
Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda y Finanzas- Provincia de Mendoza.

Se observa que en el año 2014 el coeficiente alcanzó su máximo valor llegando a un 36%, mientras que en los años posteriores se mantuvo superior al 30%, alcanzando en 2018 un 35%. Independientemente de las recesiones que el país y la provincia hubieron atravesado a lo largo del período, este coeficiente ha mantenido una tasa positiva de crecimiento (medida de punta a punta).

En el *Gráfico N°13* se visualiza la evolución de la autonomía financiera de Mendoza, y su tendencia a futuro, indicando que, en el lapso de 11 años, y a pesar de los vaivenes económicos que atravesó el país y la provincia, la misma experimentó un crecimiento positivo, obligando al gobierno a actuar con responsabilidad en el destino de los fondos.

¹⁰ Calculado como el cociente entre los recursos tributarios corrientes y las erogaciones corrientes, medido en valores corrientes. (Molina,2008)

Gráfico N°13: "Evolución de la autonomía financiera de Mendoza"



Fuente: elaboración propia en base a datos del Ministerio de Hacienda - Provincia de Mendoza.

6. LA PRESIÓN TRIBUTARIA

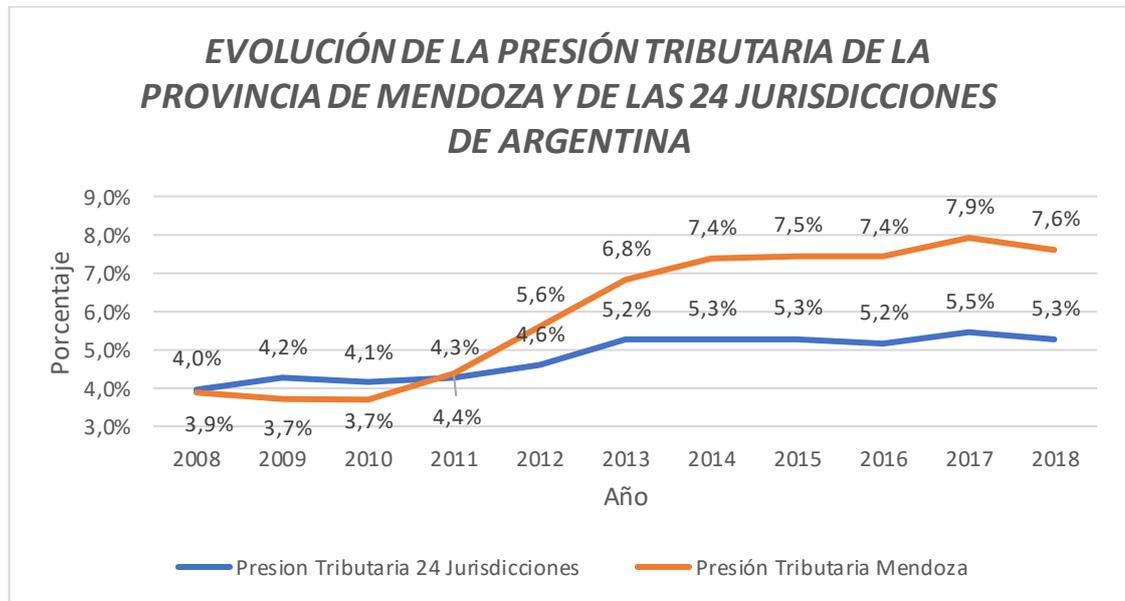
Al avanzar en el estudio de las distintas variables que conforman el sistema tributario y su entorno, resulta relevante profundizar en cómo el conjunto de los mismos ha influido sobre el contribuyente, teniendo en cuenta que una de las hipótesis de la investigación tiene como incógnita principal esta variable. Esta relación que se plantea entre el ciudadano-contribuyente y los tributos que está obligado a pagar según el hecho imponible que lo generó, da lugar a lo que se conoce como presión tributaria o fiscal.

La presión tributaria se calcula como el coeficiente entre los recursos tributarios de origen provincial (nacional) y el PBG (PBI). (Molina, 2008)

En el Gráfico N° 14 se exponen los coeficientes de presión tributaria de Mendoza y nacional de impuestos provinciales¹¹.

¹¹ En este caso particular, no se realiza el coeficiente entre la sumatoria de tributos nacionales en relación al PBI, sino que al tener que comparar tributos homogéneos, se calculó la sumatoria de los tributos de las 24 jurisdicciones en relación al PBI, dando como resultado un indicador de presión tributaria alternativo.

GRÁFICO N°14: “EVOLUCIÓN DE LA PRESIÓN TRIBUTARIA DE LA PROVINCIA DE MENDOZA Y DE LAS 24 JURISDICCIONES DE ARGENTINA, DESDE 2008 A 2018”



Fuente: elaboración propia en base a datos del INDEC, DNAP, Ministerio de Hacienda y Finanzas de Mendoza y DEIE.

A nivel país, la presión tributaria nacional de impuestos provinciales ha manifestado un comportamiento a nivel de tendencia, mucho más suavizado que a nivel local. Representando un 4% en 2008, hasta el año 2013, donde se da un punto de inflexión elevando el ratio sobre la barrera del 5%, finalizando el año 2018 con un 5,3% de presión. Es decir que en Argentina hasta el año 2018, la totalidad de lo recaudado en impuestos provinciales por cada una de las jurisdicciones que conforman la nación, conformaba el 5,3% del PBI.

A nivel local, se observa que desde el año 2008 la presión fiscal ha ido en aumento, casi duplicando en 2018 lo del año 2008. Este hecho, que no es menor, manifiesta que la percepción de los contribuyentes de Mendoza sobre el aporte que realizaron al fisco en esos años fue en aumento, es correcto. Resulta relevante destacar que uno de los hechos que motivó el desarrollo de este trabajo, es justamente, identificar que gran parte de la población (personas físicas y jurídicas) se quejaba del alto porcentaje de sus ingresos que se destinaba a pagar tributos provinciales. Observando la evolución de la presión tributaria que se presenta en el gráfico se corrobora que fue así.

A raíz de lo comentado, y de que este hecho se estaba dando en forma generalizada en Argentina tal como se observa en el *Gráfico N°14*, influyendo negativamente en la economía de los pequeños y medianos contribuyentes, que son quienes soportan en gran medida la carga tributaria, el gobierno de ese momento decidió implementar una reforma tributaria en el año 2017.

7. IMPUESTOS PROVINCIALES

En esta sección se busca entender el comportamiento, características, y el aporte singular de cada impuesto que compone la estructura tributaria de la provincia. Raúl Molina (2008) en su investigación¹² propone tres variables explicativas que ayudan a comprender el impacto individual de cada tributo sobre la actividad, y el sistema en su totalidad, ellas son:

- Evolución de la recaudación de cada impuesto en relación al total recaudado del mismo por todas las jurisdicciones de Argentina.
- Presión tributaria de cada impuesto.
- Evolución de cada impuesto, y su relación con el PBG y el PBI.

A continuación, se analiza cada uno de los tributos provinciales, en relación a las variables mencionadas.

A. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

a) Características Generales

El ISIB representa la principal fuente de ingreso para la provincia de Mendoza, con respecto al resto de los ingresos de origen provincial, siendo superado únicamente por las transferencias que realiza el gobierno nacional en concepto de coparticipación federal.

A continuación, se detallan características del impuesto (cuyo marco teórico y normativo se profundizaron en el Capítulo II), enunciadas por Guillermo Mulet (2009) entre las que se enumeran:

- *Real: El impuesto sobre los ingresos brutos es un gravamen de tipo real. Para su cuantificación o para su base imponible no se tiene en cuenta las circunstancias personales o la situación global del contribuyente, sino que una vez configurado el hecho imponible, recae sobre los ingresos brutos gravables totales del sujeto obligado.*
- *Indirecto: (...) grava una manifestación indirecta de riquezas.*

¹² Si bien Raúl Molina (2008) analiza estas variables en impuestos a los ingresos brutos y a los sellos para un período que abarca del año 1994 al 2007, en esta investigación se expande a todos los tributos provinciales, pudiendo identificar el impacto singular de cada uno sobre el total, para el período 2008-2018.

- *Territorial: Se lo considera territorial por cuanto recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito del fisco que los dispone. Este aspecto constituye un requisito esencial del hecho imponible.*
- *General: Grava todas las manifestaciones de riqueza de una misma naturaleza, sea personal o real.*
- *Periódico: Se lo paga con referencia a manifestaciones económicas que revisten carácter de periódicas (mensuales), continuadas en el tiempo, durante el llamado ejercicio fiscal.*
- *Proporcional: Mediante la aplicación de la alícuota correspondiente que es constante, se determina el quantum del tributo en proporción a los ingresos brutos gravados.*
- *Regresivo: Este impuesto aplica una alícuota constante que se mantiene aun cuando caigan los ingresos o aumenten los mismos.*
- *No susceptible de traslación: El impuesto a los Ingresos Brutos es soportado directamente por el contribuyente, no siendo susceptible que el mismo sea trasladado a consumidor de bienes o servicios.*

A partir de las características enunciadas, se puede comprender que la estructura tributaria de Mendoza radica fundamentalmente en un impuesto indirecto, real, regresivo, territorial, no trasladable al consumidor. De ello se entiende por qué muchos de los especialistas en materia tributaria consideran a este impuesto negativo en términos económicos, generando asimetrías y baja eficiencia, perjudicando la correcta asignación de recursos.

Se trata de un impuesto acumulativo que grava todas las etapas de producción y comercialización sin posibilidad de traslado- a diferencia del IVA- a consumidores de bienes y servicios. Esto provoca que los contribuyentes, que se encuentran a lo largo de toda la cadena de creación de valor del producto o servicio, tengan que alterar precios finales de modo de obtener un margen de ganancia sobre la imposición realizada en cada etapa del proceso. Claramente con otro tributo el gobierno provincial podría recaudar lo mismo, generando menores distorsiones de mercado, sin afectar precios relativos finales. Es en este acto, donde el impuesto encuentra su mayor amenaza, ya que los contribuyentes reclaman su traslación. Es allí donde resulta óptimo evaluar qué hicieron otros países que colocaron impuestos similares- no trasladables- disolviendo el mismo y generando impuestos generales al consumo, como podría ser un IVA provincial. (Molina, 2008)

Otra de las debilidades que presenta el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, radica en las asimetrías provinciales. Al tratarse de un impuesto indirecto, son las jurisdicciones provinciales las que tienen autonomía en su implementación, estableciendo cada una las actividades que gravan y las que no, así como las alícuotas que se aplican a cada actividad. Al ser distintas según cada jurisdicción, lógicamente los empresarios decidirán establecer y radicar sus organizaciones y sus respectivas unidades de negocios donde menos distorsiones se les presenten, hecho que genera una competencia- muchas veces desleal- entre provincias, acaparando las grandes empresas en un determinado espacio territorial. (Molina,2008)

Este escenario plantea otra problemática de cara a cada una de las jurisdicciones del país, ya que este impuesto supone costos muy altos de recaudación para su organismo recaudador (ATM) y costos muy altos para el contribuyente, atentando contra la optimización de los sistemas tributarios. Al tratarse de un impuesto territorial, grava consumo y producción según el lugar en donde se lleven a cabo dichas acciones, precisando de un sistema único que centralice la liquidación del impuesto, independientemente del lugar en donde la persona humana o jurídica lleve a cabo el hecho imponible, dando lugar al denominado convenio multilateral. Este sistema centralizado de recaudación y distribución ha dado lugar a ineficiencias económicas, generando innumerable cantidad de saldos a favor del contribuyente por errores en la liquidación, y por otro lado, ha resultado poco ágil para la administración pública, generando elevados costos administrativos. (Molina,2008)

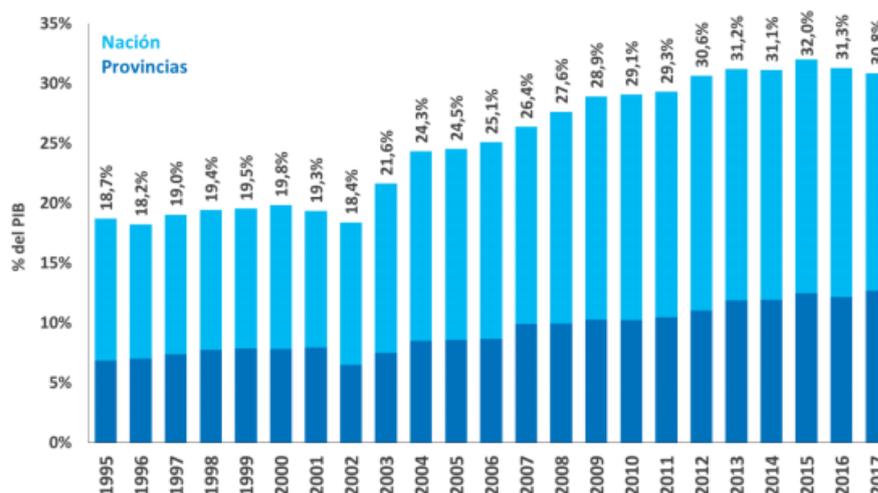
Estas ineficiencias no son un hecho aislado en la historia, sino que ya se han intentado corregir a lo largo de los años, sin llegar a aplicar políticas beneficiosas que eliminen definitivamente las distorsiones que el mismo genera.

Es así, que en el año 1993 se firmó en Argentina lo que fue el Pacto Fiscal II, también conocido como Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. En el mismo la Nación en concordancia con las 24 jurisdicciones se comprometieron fundamentalmente a la disminución progresiva de los impuestos provinciales distorsivos, disminuyendo la presión tributaria ejercida sobre los contribuyentes, promoviendo la competitividad comercial. A partir de este compromiso asumido, las provincias llevaron a cabo una readecuación de alícuotas, estableciendo exenciones a las actividades relacionadas con el agro, disminuyendo alícuotas a actividades industriales para potenciar el sector, aumentando en contrapartida actividades de comercio y servicios. Luego de transcurridos varios años y hasta 2017 donde se estableció un nuevo pacto fiscal, las medidas adoptadas en el Pacto fiscal II nunca vieron la luz, desde el punto de vista del cumplimiento, ya que hacia el año 2000 muchos gobiernos provinciales implementaron modificaciones en las alícuotas, eliminando exenciones. (Molina,2008)

A continuación, se visualiza en el *Gráfico N°15* lo que el gobierno federal expone en la ley de Reforma Tributaria del año 2017 como presión tributaria nacional y provincial, situándose desde la firma del Pacto Fiscal II hasta el año en el que establece un nuevo consenso federal. En el mismo se corrobora,

que tanto las provincias como la Nación no cumplieron, sino en determinados aspectos parciales, el compromiso asumido, provocando un aumento de la presión tributaria, tal como se corroboró anteriormente en esta misma investigación.

Gráfico N°15: “Evolución de la presión tributaria nacional y provincial desde el año 1995 al 2017”



Nota: Presión tributaria neta (de reintegro a exportadores) presentada por nivel de gobierno receptor final de los fondos recaudados. No incluye impuestos nacionales que no son recaudados por AFIP (el Fondo Especial del Tabaco, los fondos de energía eléctrica, el Impuesto sobre Pasajes Aéreos).
Fuente: Ministerio de Hacienda.

Fuente: gráfico obtenido de la Ley de Reforma Tributaria del año 2017.

No fue hasta el año 2017 que el gobierno nacional en concordancia con las provincias, vuelven a firmar un nuevo compromiso, conocido como el Pacto Fiscal III o Ley de Reforma Tributaria¹³, de modo de efectivizar lo que no se había cumplido anteriormente, haciendo gran hincapié nuevamente en la disminución inmediata de los impuestos distorsivos provinciales, señalando como la principal fuente de ellos al impuesto sobre los ingresos brutos que recaudan las provincias, que representaba en 2017 el 75% de los ingresos provinciales.

Si bien no se llevará a cabo un estudio de la nueva Ley de Reforma Tributaria que se implementó a nivel nacional, resulta relevante el poner de manifiesto que uno de sus objetivos primordiales fue colocar tope máximos a las alícuotas sobre los IIBB, reduciendo alícuotas en actividades primarias, imponiendo a las provincias el eliminar alícuotas diferenciales por “extraña jurisdicción¹⁴”, acciones

¹³ Sancionada por el Congreso de la Nación el 27 de diciembre de 2017, bajo el número de Ley 27430. A ella se agregan otras leyes complementarias, sancionadas en simultaneo, como lo son: el Consenso Fiscal (Ley 27429), la Ley Federal de Responsabilidad Fiscal (Ley 27428), la Ley de Reforma Previsional (Ley 27426).

¹⁴La ley concibe como “empresa de extraña jurisdicción” a aquellas que no se encuentran establecidas en su territorio, pero que si realizan operaciones en el mismo. Esto ha llevado a las distintas jurisdicciones a colocarles alícuotas superiores, generando a simetrías fiscales.

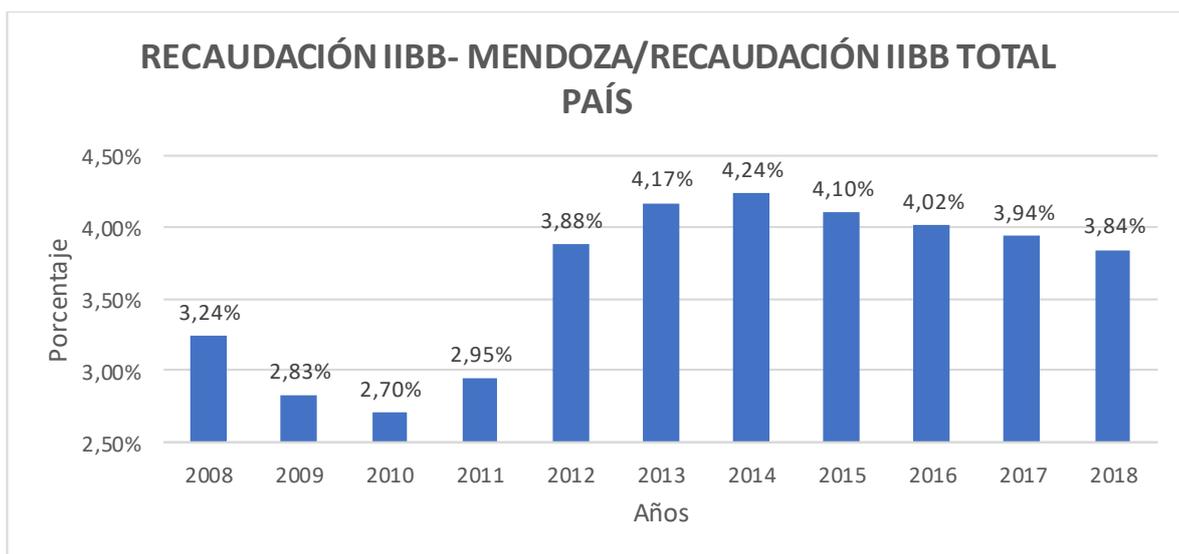
que se contemplaron en forma gradual en un lapso de tiempo hasta el año 2022, tal como se puede observar en el Anexo A.

b) Evolución del ISIB de Mendoza en relación al ISIB de las demás jurisdicciones de país.

Dentro del entorno nacional, resulta importante el comprender cómo ha evolucionado la recaudación del ISIB de Mendoza en relación al total de lo recaudado en las 24 jurisdicciones del país, tomando como referencia el período 2008 a 2018.

En el *Gráfico N° 16* se observa que, si bien en una primera parte que abarca del año 2008 al 2011 hubo una disminución importante, hacia el año 2012 hubo un repunte que generó un punto de inflexión, impulsado en gran medida por modificaciones en las alícuotas, marcando una tendencia creciente de punta a punta en la recaudación del impuesto hacia el año 2018. En el año 2014 se produjo el máximo nivel de participación relativa, llegando a un pico de 4,24%. Con estos valores se afirma que Mendoza tiene una participación promedio de un 3,63% en la recaudación del ISIB a nivel nacional (24 jurisdicciones).

Gráfico N°16: “Recaudación de ISIB de Mendoza en relación a la Recaudación de ISIB de las 24 jurisdicciones de Argentina”



Fuente: elaboración propia en base a datos de la Dirección Nacional de Asuntos Provinciales- Ministerio de Hacienda de la Nación.

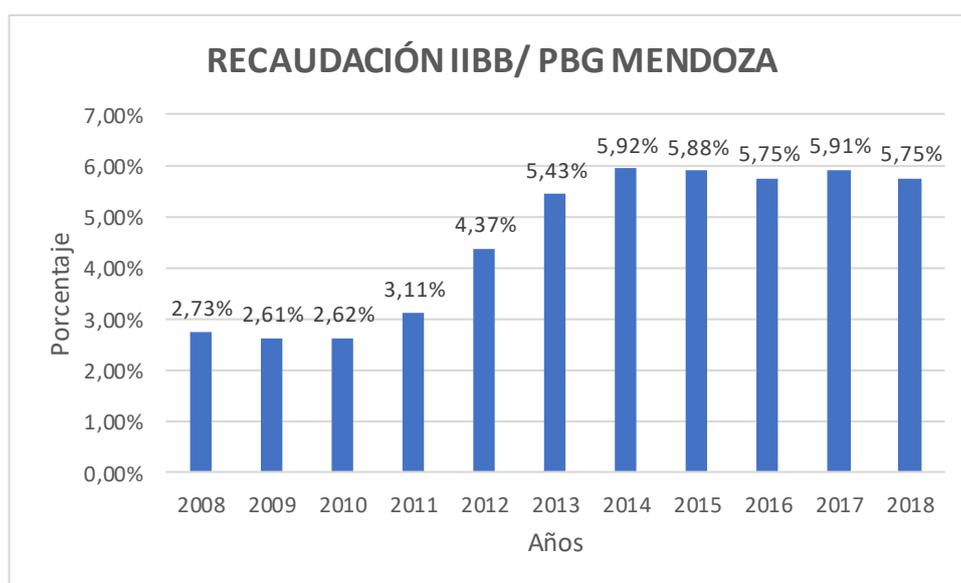
Cuando se analiza numerador y denominador del indicador establecido en el *Gráfico N° 16*, y tomando como referencia los recursos tributarios de origen provincial expuesto por la Dirección Nacional de Asuntos Provinciales, se observa que del 2008 al 2018 la recaudación total de las 24 jurisdicciones creció, por lo que el denominador aumentó. La única forma de que la relación entre las dos variables sea positiva y creciente, es que el numerador haya aumentado proporcionalmente más que

el denominador. Entonces, vale la pena analizar en profundidad cuál fue el comportamiento de la presión tributaria de este impuesto en el período mencionado.

c) **Presión Tributaria del ISIB.**

En el *Gráfico N°17* se presenta el índice de presión tributaria del ISIB de la provincia de Mendoza, y se observa que su evolución en los años señalados ha atravesado tres fases bastante notorias. En una primera etapa que comprende desde el año 2008 al 2011 su comportamiento fue estable sin superar la barrera de los 2,73%. En los años siguientes el indicador comienza a exponer un comportamiento algo más agresivo para el contribuyente superando la barrera del 3% en 2011, del 4% en 2012 (alcanzando el máximo crecimiento interanual del lapso estudiado) y del 5% en 2013, marcando los 3 años de gran expansión a nivel de recaudación, situación que se visualiza en el *Gráfico N°18*. Es relevante aclarar que en el año 2012, el gobierno provincial eliminó la alícuota cero de muchas actividades que se encontraban exentas, provocando un salto en la recaudación del impuesto, hecho que explica gran parte del incremento que se visualiza en el período (ASAP, 2012). Finalizando este análisis, existe una tercera etapa que abarca desde el año 2014 al 2018, donde la presión tributaria se mantuvo por debajo del 6%, sin experimentar importantes sobresaltos en su tendencia, y marcando una disminución hacia el año 2018. En conclusión, se observa una presión tributaria del ISIB creciente, que duplicó su valor, desde el año 2008 al 2018.

Gráfico N°17: “Presión tributaria del ISIB en la provincia de Mendoza”



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP, Ministerio de Hacienda de Mendoza y Finanzas y DEIE.¹⁵

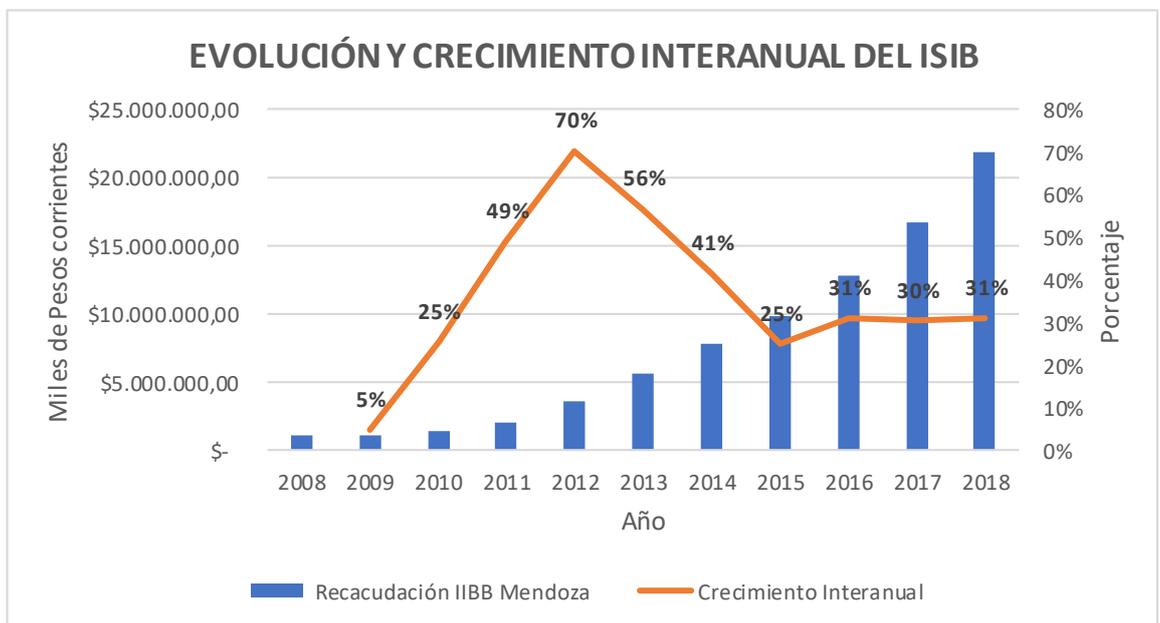
¹⁵ El valor correspondiente al PBG nominal del año 2018, utilizado en este gráfico y en los posteriores es estimado.

d) Evolución y Crecimiento interanual del ISIB

En el *Gráfico N°18* se conjugan dos variables, por un lado, la evolución que tuvo el ISIB en términos nominales- a valores corrientes- y por otro lado se expone cuánto creció la recaudación en forma interanual. Esta correlación, permite entender que si bien a nivel recaudación, el importe año a año fue creciente, hubo años en los que realmente el incremento fue significativo y otros años en donde se mantuvo estable. Relacionándolo también con el indicador de presión fiscal, los años donde más se creció interanualmente en términos porcentuales fueron los años 2011-2012-2013-2014, mientras que del año 2015 hasta el 2018 el crecimiento anual ha sido equilibrado.

Si se tienen en cuenta los valores nominales de la recaudación del impuesto, se observa que en 2008 el monto total de esta variable fue de \$1.065.291,77(miles de pesos), mientras que en 2018 fue de \$21.787.528,63(miles de pesos), marcando un incremento porcentual (medido de punta a punta) del 1.945% en 11 años. Lo que representa el mayor incremento de todas las variables tomadas en cuenta, dentro de los tributos provinciales.

Gráfico N°18:” Evolución y Crecimiento Interanual del ISIB”



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP.

Como conclusión, se puede afirmar que si bien desde el año 1992 el gobierno nacional en compañía con las 24 jurisdicciones ha intentado eliminar el mismo, queriéndolo sustituir por impuestos provinciales menos distorsivos, el ISIB en la provincia de Mendoza en el período 2008-2018 ha experimentado una recaudación creciente en términos nominales, teniendo su pico de recaudación en el año 2012, manteniendo una tendencia estable en los últimos 4 años. El punto de inflexión se dio en el período 2011-2012-2013 duplicando la presión tributaria sobre el contribuyente. Las tasas de crecimiento de la recaudación de ISIB, en ese período, fueron superiores a las del PBI nominal (Anexo

B), he incluso a las del PBG nominal (Anexo C), hecho que corrobora el incremento de la presión fiscal. Debido a ello, en el año 2017 el gobierno provincial adhirió al consenso federal, en el que se comprometieron a disminuir gradualmente este impuesto en un plazo de 5 años.

B) IMPUESTO A LOS SELLOS

a) Características Generales

El impuesto a los sellos en Mendoza representa la segunda fuente de ingresos tributarios (alrededor del 11%), después del ISIB. Se basa en el principio instrumental, gravando todos los actos, contratos y operaciones pecuniarias que se exterioricen por instrumentos públicos o privados dentro del territorio de la provincia de Mendoza.

Entre las principales características del mismo, se destacan las siguientes:

- Indirecto: grava una manifestación presunta de capacidad contributiva.
- De carácter objetivo: No tiene en cuenta las características personales del sujeto pasivo, grava su manifestación de riqueza.
- Formal: ya que el hecho imponible radica en el instrumento que le da origen
- Local: la ley Impositiva de cada jurisdicción provincial fija su alícuota.
- Regresivo: Mantiene una alícuota constante, independientemente de la situación particular del contribuyente.

Como se detalla, se trata de un impuesto que comparte muchas características con el ISIB, y entre ellas, es relevante el destacar la correspondiente a los efectos distorsivos del mismo. Gran parte de la corriente de académicos que cuestiona este gravamen, adhiere a la idea de que resulta “empalagoso” ya que recae sobre instrumentos que dan origen muchas veces a venta o adquisición de bienes muebles o inmuebles, sobre los que luego recaen los impuestos específicos a la naturaleza del bien (automotor, bienes personales, inmobiliario). (Molina, 2008)

El profesor Raúl Molina en su investigación sobre este tributo sostiene que *“la justificación de su permanencia en el tiempo puede ser atribuida a la facilidad de su recaudación y las ventajas del cumplimiento: el sellado o timbrado da fecha cierta a los contratos y su mora tiene fuertes sanciones. En Mendoza una parte importante de su recaudación proviene de contratos asociados con la actividad hidrocarburífera.”* (Molina, 2008).

La reforma tributaria del año 2017, se empeñó en dedicar un capítulo entero, a especificar las ineficiencias de los tributos distorsivos, dentro de los cuales también se encuentra el impuesto a los sellos. Debido a ello, en la misma se propuso realizar una planificación a futuro en un lapso de 5 años,

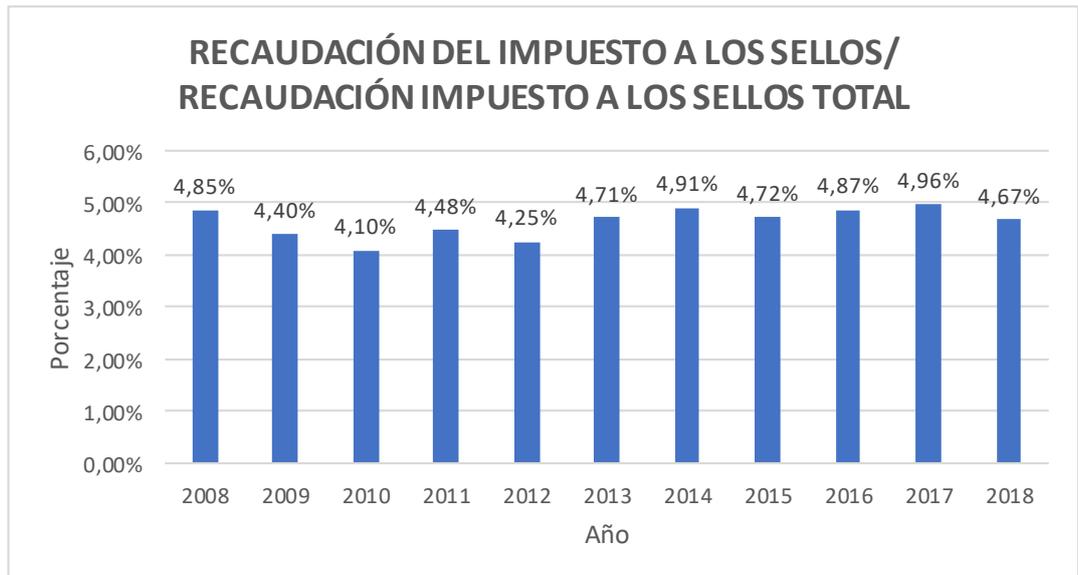
para disminuir las alícuotas de los mismos, y permitir una tributación responsable. Esto se visualiza en el Capítulo 4.4 de la misma, donde se establece que *“Las alícuotas para las transferencias de inmuebles, automotores y actividades hidrocarburífera no podrán superar las de 2017, y las que apliquen a los restantes actos y contratos deberán caer gradualmente desde un tope de 0,75% en 2019 hasta su total eliminación desde el año 2022 (una reducción de la presión fiscal difícil de estimar, pero en el orden de 0,2-0,3% del PIB)”* (Ministerio de Hacienda, “Reforma Tributaria”, 2017, p. 60).

b) Evolución de la recaudación del impuesto a los sellos en relación a la recaudación total de las 24 jurisdicciones de Argentina.

Para entender mejor cuál ha sido el comportamiento y evolución de este impuesto con respecto al resto de las jurisdicciones del ámbito nacional, se representa en el *Gráfico N°19* la participación de la recaudación por impuesto a los sellos de Mendoza en relación a la recaudación del mismo impuesto en el total de las 24 jurisdicciones de la Nación.

Se observa que independientemente del comportamiento particular que hubiere manifestado la recaudación de este impuesto en términos absolutos, cuando se compara con el resto de las jurisdicciones a lo largo de los 11 años indicados, su “share” siempre estuvo alrededor del 4,63% (valor promedio) manteniendo un posicionamiento estable.

Gráfico N°19: “Recaudación del Impuesto a los sellos/ Recaudación impuesto a los sellos total”

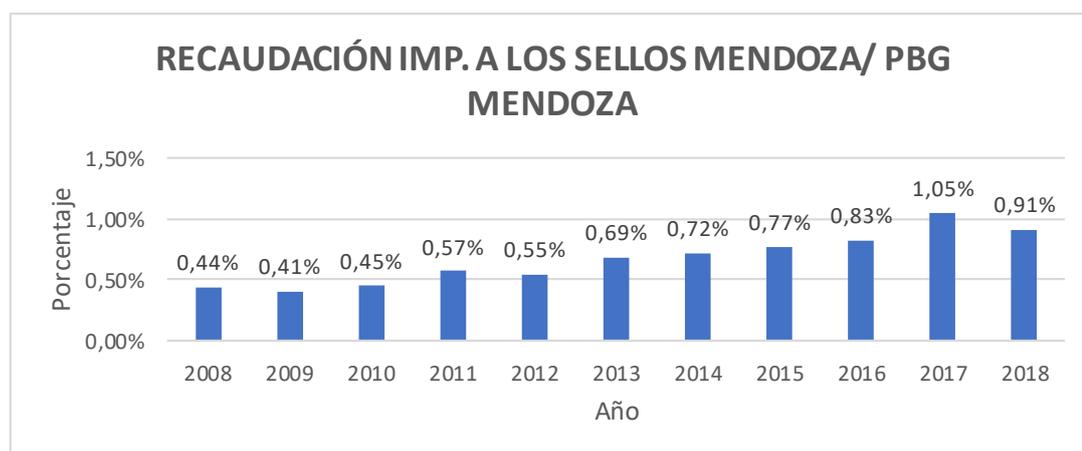


Fuente: elaboración propia en base a datos de la Dirección Nacional de Asuntos Provinciales- Ministerio de Hacienda de la Nación.

c) Evolución de la presión tributaria del impuesto a los sellos

Si se profundiza aun más en su evolución y se contempla la variable de presión tributaria, se visualiza en el *Gráfico N°20* una senda de crecimiento muy marcada, en donde en los 11 años contemplados se duplicó el valor de la misma. Esto indica la importancia del impuesto a nivel provincial, marcando un máximo en el año 2017 (1,05%), disminuyendo hacia el año 2018 a un (0,91%), posiblemente por las acciones que tuvo el tratado del Consenso Federal como parte de la reforma tributaria¹⁶.

Gráfico N°20: "La presión tributaria del impuesto a los sellos"



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP, Ministerio de Hacienda y Finanzas de Mendoza y DEIE.

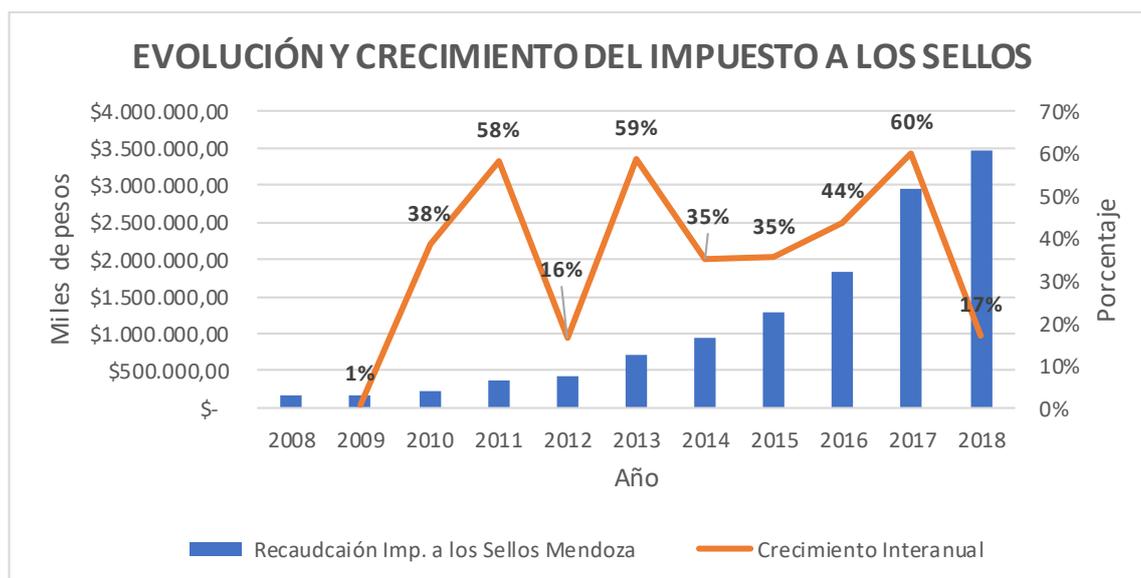
d) Evolución y Crecimiento Interanual del Impuesto a los Sellos.

Finalmente, si se toma como punto de análisis la variable del impuesto a los sellos en términos nominales, se observa un comportamiento creciente lo largo de los años, que de 2008 al 2018 representó un incremento del 1.908%.

Tal como se mencionó anteriormente, lo interesante del *Gráfico N°21* radica en el crecimiento interanual de la variable. En los años 2011, 2013 y 2018 el crecimiento de la misma fue de casi un 60% en relación al año anterior, mientras que en los años 2012 y 2018 el crecimiento fue muy bajo, cercano al 17% en términos nominales.

¹⁶ Es relevante aclarar en este punto, que la disminución de la presión tributaria puede indicar también una mayor evasión fiscal, pero requiere una investigación a parte que no es objeto de este estudio.

Gráfico N°21: "Evolución y crecimiento del impuesto a los sellos"



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP.

Como conclusión de este impuesto se puede afirmar que al ser de naturaleza registral es difícil de evadir, es por ellos que la presión tributaria del mismo ha aumentado en un 100% desde el año 2008 al 2018, independientemente de las inestabilidades económicas que atravesaron el país y la provincia. En términos nominales la recaudación ha seguido un comportamiento correlativo (excepto en 2018 debido a la caída de la demanda) con el PBI (Anexo B) y el PBG (Anexo C), manifestando en 2012 sus niveles más bajos de crecimiento de alrededor del 17%, y en términos de participación para con el resto de las jurisdicciones ha demostrado mucha estabilidad, manteniendo su peso relativo a nivel nacional.

C) IMPUESTO INMOBILIARIO

a) Características Generales

A diferencia del ISIB y del impuesto a los sellos, este es un impuesto de carácter patrimonial como se mencionó en el Capítulo II. Los impuestos patrimoniales tienen una característica que es propia de su naturaleza que radica en la justicia distributiva, ya que gravan capacidad contributiva directa (bien inmueble registrable) del sujeto pasivo, promoviendo los conceptos ya mencionados de equidad horizontal y vertical. Se trata de un impuesto cuya recaudación representa en promedio el 5,45% del total de lo recaudado.

Entre las características principales del mismo, se pueden considerar las siguientes:

- Directo: Grava manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva

- Local: es de autonomía provincial, recaudado por los municipios.
- Real: las circunstancias personales del contribuyente no influyen en su liquidación
- No es trasladable a terceros, grava manifestaciones de bienes del titular del inmueble.
- Progresivo: En primer lugar, diferencia las zonas rurales, de las urbanas, contemplando para ello variables específicas que hacen suponer que un inmueble en un determinado lugar tiene un valor superior a otro. Y, en segundo lugar, la alícuota impositiva aumenta a medida que aumenta la base imponible, obteniendo un efecto redistributivo de ingresos.

Uno de los puntos críticos de este impuesto, es determinar la base imponible. Es pregunta constante por parte de los contribuyentes, cómo hace el Estado provincial para determinar el valor económico del mismo. Lógicamente, el relevamiento catastral periódico exige altos costos asociados a la recaudación del tributo, por lo que las distintas jurisdicciones, han comenzado a implementar formas complementarias a la inspección catastral, basándose en las nuevas tecnologías como son los drones, pudiendo constatar vía aérea y bajo tomas fotográficas, si la superficie declarada por el sujeto pasivo es correcta o ha sufrido modificaciones. Esto ha permitido mantener la base imponible lo más actualizada posible, evitando evasiones del mismo. También es relevante destacar que por más que el Estado se esfuerce por mantener la base imponible actualizada, existirá una disparidad entre el valor de mercado y la valuación fiscal del inmueble.

Esta disparidad que se da por el alto costo que implicaría realizar valuaciones periódicas de corto plazo, provoca la pérdida de un importante valor de recursos monetarios para las jurisdicciones que lo recaudan. Debido a ello se han implementado otras formas anexas, como las que el gobierno envió a determinados contribuyentes en el año 2018 en forma de correo electrónico para que los mismos informasen el valor de sus propiedades.

Dentro de la Reforma Tributaria del año 2017, el gobierno nacional junto a los gobernadores provinciales se propuso reemplazar el ISIB por el impuesto inmobiliario. Efecto que se plasmó en el compromiso de disminuir las alícuotas del ISIB por sus aspectos distorsivos, y en aumentar las alícuotas del impuesto inmobiliario, fomentando su recaudación, actualizando los valores inmobiliarios a precios de mercado, de modo que el financiamiento que proveía el ISIB se compensara con el aumento de la alícuota del impuesto inmobiliario, que a nivel nacional es uniforme entre un 0,5% y un 2% del valor fiscal del inmueble.

b) Recaudación del Impuesto Inmobiliario en relación al total de las 24 jurisdicciones del país.

En el *Gráfico N°22* se muestra el peso relativo que representa Mendoza en el total de lo recaudado a nivel país, en impuesto inmobiliario. Se observa que en los años 2008 y 2009 la provincia tenía una importancia relativa de un 3,19% y un 3,17%, mostrando los valores más altos de los últimos 11 años. A partir del año 2010 comienza un proceso, donde poco a poco esa participación provincial en

el total país, comienza a perder peso, hasta llegar a 2018 con un total de 2,19% de participación relativa. Se visualiza claramente que en un lapso de 11 años la provincia perdió 1 punto porcentual de participación a nivel recaudación nacional de este impuesto.

Gráfico N°22: "Recaudación del impuesto inmobiliario en Mendoza con respecto a la recaudación del impuesto inmobiliario a nivel país."

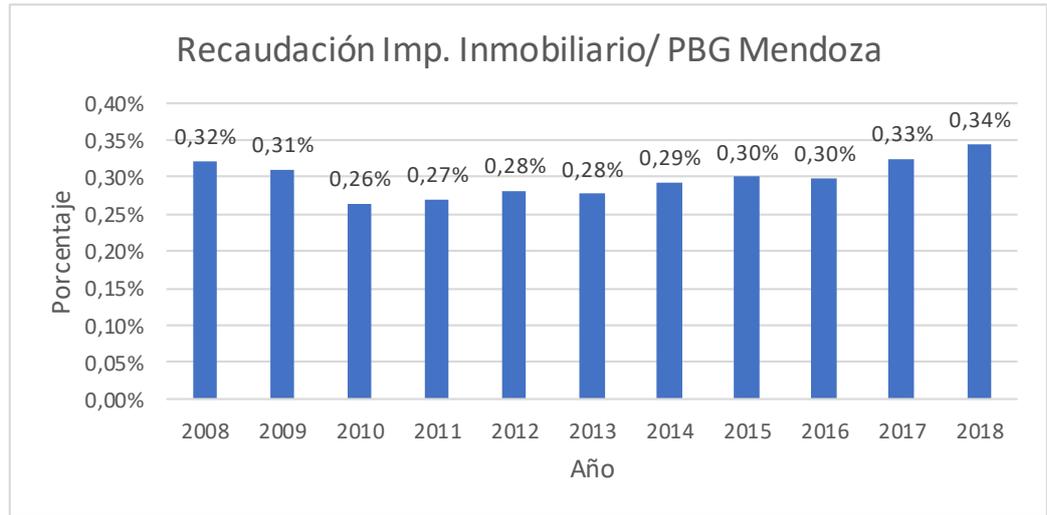


Fuente: elaboración propia en base a datos de la Dirección Nacional de Asuntos Provinciales- Ministerio de Hacienda de la Nación.

c) Presión Tributaria del Impuesto Inmobiliario

Si se profundiza en la presión tributaria de este impuesto, se observa en el *Gráfico N°23* que la misma fue agresiva en el período 2008-2009, de alrededor de un 0,31%; disminuyendo fuertemente hacia 2010 a un 0,26% marcando el mínimo valor de esta variable en el período estudiado. Hasta el año 2014 se mantuvo por debajo del 0,30%, alcanzando nuevamente ese valor en 2015 y 2016. En 2017 y 2018 la presión tributaria fue superior a la de los años 2008 y 2009, marcando nuevos máximos en esos últimos años.

Gráfico N°23: “Evolución de la presión tributaria del impuesto inmobiliario”



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP, Ministerio de Hacienda y Finanzas de Mendoza y DEIE.

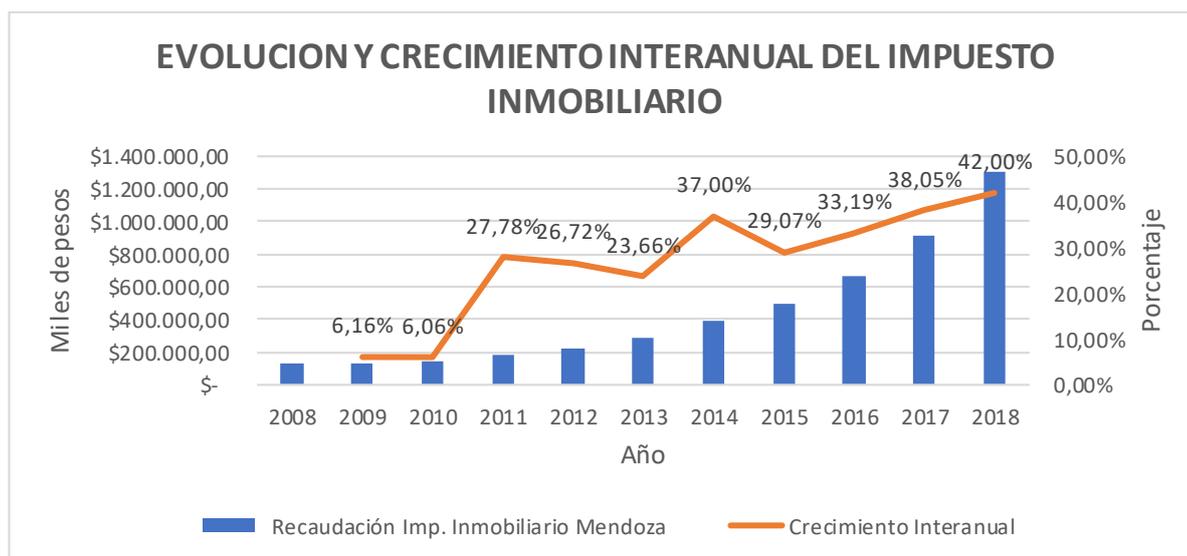
d) Evolución y Crecimiento interanual del Impuesto Inmobiliario

Conforme a la evolución que el mismo ha desarrollado en los últimos años, en el *Gráfico N°24* se puede divisar una tendencia claramente positiva y creciente a un nivel exponencial.

En valores nominales, tal como se aprecia en el *Gráfico N°24*, la recaudación de este impuesto aumentó del 2008 al 2018 en un 941%, pasando de \$125.230 (miles de pesos) en 2008 a recaudar \$1.303.420,54 (miles de pesos) en 2018.

El camino de crecimiento interanual, se encuentra signado por el año 2011 donde se creció en forma muy superior a los años previos, de un 5% en 2009 y 2010 a casi un 25% en 2011. Si bien se mantuvo ese crecimiento en valores nominales hasta 2013, en 2014 hubo una nueva brecha de crecimiento, llegando a casi un 40%. En 2015 se creció a un ritmo inferior de alrededor de un 30%, que se mantuvo a lo largo del tiempo entre los 30 y 40 puntos, para llegar a superar esa nueva barrera en 2018.

Gráfico N°24: "Evolución y Crecimiento Interanual del Impuesto Inmobiliario"



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP.

En resumen, se puede afirmar que el impuesto inmobiliario ha experimentado un crecimiento importante en su recaudación en los últimos años, especialmente en 2018, con un crecimiento del 42%, impulsado por las modificaciones de la Reforma Tributaria, y modificaciones anteriores en la ley de avalúos fiscales. A nivel nacional disminuyó la participación relativa de Mendoza sobre la totalidad de la recaudación de las 24 jurisdicciones, debido a que dicha recaudación aumentó en niveles superiores en las demás jurisdicciones. La presión tributaria de los años 2017 y 2018, logró ser la más alta del período analizado, seguramente por la externalidad positiva que jugaron las nuevas tecnologías, como el envío de mails o la utilización de los “drones” en el control ejercido por ATM, sobre los contribuyentes.

D) IMPUESTO AUTOMOTOR

a) Características Generales

Así como el impuesto inmobiliario grava la titularidad y/o posesión de un bien inmueble, el impuesto al automotor grava la titularidad y/o posesión de todo bien mueble registrable¹⁷. Se trata de un impuesto patrimonial, que representa el 7,74% de la recaudación total de la provincia, y que posee las siguientes características:

- Directo: Grava manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva

¹⁷ Tomando en cuenta la exenciones ya enumeradas en el Capítulo II.

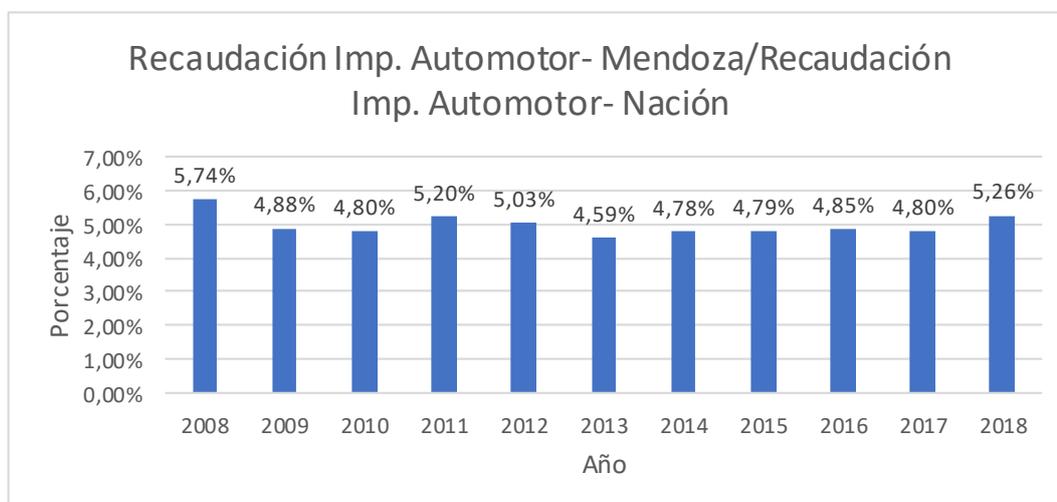
- Real u objetivo: No tiene en cuenta las condiciones personales del contribuyente
- Territorial: Grava a los propietarios de bienes dentro de la provincia de Mendoza
- Periódico: se abona anualmente, en una sola cuota o en varias, según cada propietario prefiera.
- Progresivo: la alícuota impositiva aumenta a medida que aumenta la base imponible, obteniendo un efecto redistributivo de ingresos.

Es un impuesto de fácil recaudación, ya que se basa en la titularidad y el modelo de automotor para efectivizar la carga tributaria sobre el sujeto pasivo. Para establecer el valor fiscal de los automotores, se realizan consultas a aseguradoras y organismos oficiales. La Dirección Nacional de Registro de Propiedad Automotor es quien brinda los valores referenciales para poder establecer la valuación fiscal. Al mantener los valores referenciales actualizados, es un impuesto cuya base imponible se encuentra permanentemente actualizada, esta es una diferencia importante en relación al impuesto inmobiliario que mantiene en su naturaleza el “delay” o retraso en precios como ya se mencionó.

b) Recaudación del Impuesto automotor en relación al total de las 24 jurisdicciones del país.

En el *Gráfico N°25* se puede apreciar la evolución del peso relativo del impuesto automotor en relación al total de lo recaudado por cada una de las 24 jurisdicciones del país. Se observa que solamente hubo 4 años en donde se superó el 5%, los cuales fueron 2008, 2011, 2012 y 2018, mientras que en el resto de los años se alcanzó una participación relativa cercana al 4,80%.

Gráfico N°25: “Recaudación del impuesto automotor en Mendoza en relación a la recaudación total obtenida por las 24 jurisdicciones de Argentina”



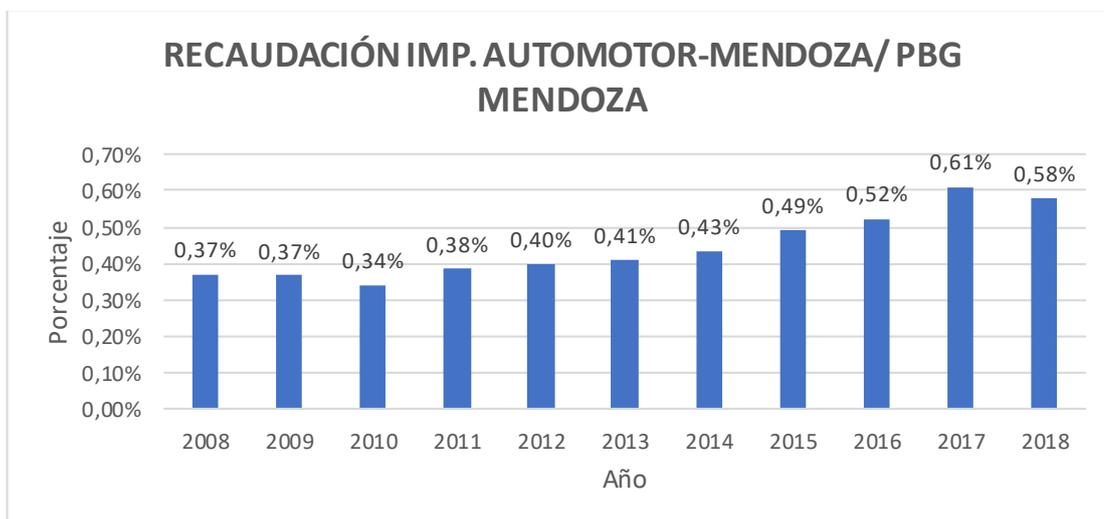
Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales- Ministerio de Hacienda de la Nación.

c) Presión Tributaria del Impuesto Automotor

Desde el año 2008 al año 2017, la presión tributaria de este impuesto fue claramente en aumento, comenzando en 2008 con un 0,37% hasta llegar a un 0,61% en 2017, lo que significó un aumento de

64,86%. En el año 2018, debido a la difícil situación económica que atravesó el país y la provincia, la cantidad de autos patentados según la Federación de Asociaciones y Cámaras Del Comercio Automotor de la República Argentina (FACCARA) disminuyó de 34.043 unidades a 32.621 unidades en 2018, provocando una disminución en la base imponible, lo que repercutió en una leve disminución de la presión tributaria hasta llegar a 0,58%.

Gráfico N°26: "Evolución de la presión tributaria- Impuesto Automotor"



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP, Ministerio de Hacienda de Mendoza y DEIE.

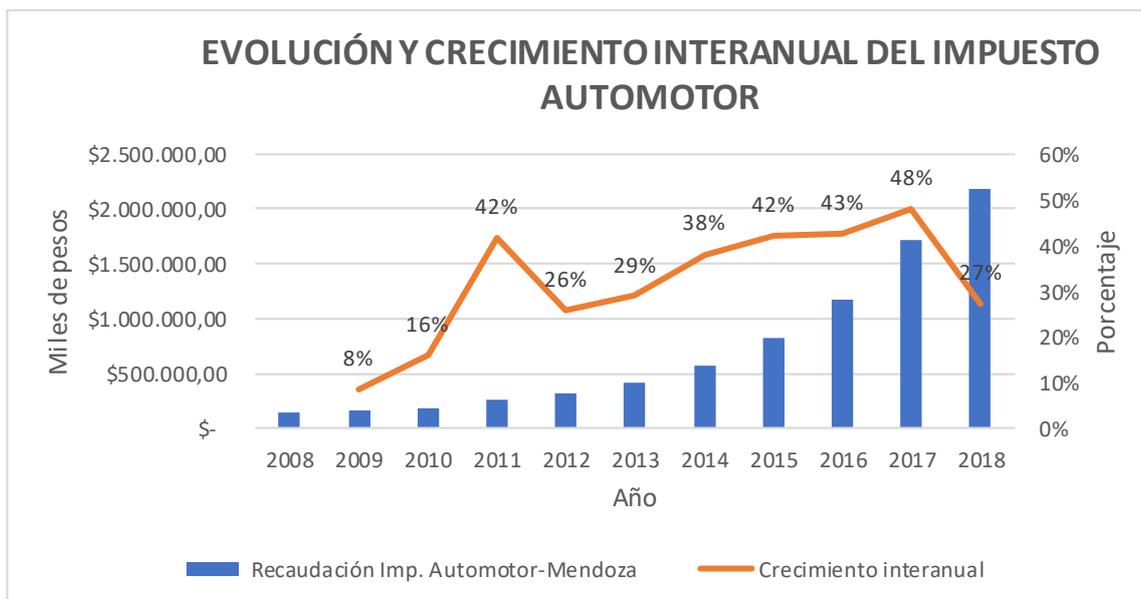
d) Evolución y Crecimiento interanual del Impuesto Automotor

En valores nominales, tal como se aprecia en el Gráfico N°27, la recaudación de este impuesto aumentó del 2008 al 2018 en un 1.422%, pasando de \$144.010 (miles de pesos) en 2008 a recaudar \$2.192.021,83 (miles de pesos) en 2018.

Si se analiza puramente el crecimiento interanual, se observa que si bien en el 2011 se creció en un 41,71% marcando un “outline” en la curva de crecimiento, en 2012 se crece a una tasa menor cercana al 26%, para luego comenzar un crecimiento a ritmo creciente hasta el año 2017 donde se alcanzó una tasa del 48%. En 2018 se observa una caída respecto al año 2017, alcanzando un incremento en la recaudación del 27%.

Respecto al comportamiento que el mismo ha manifestado en su crecimiento interanual, se puede afirmar que no guarda una relación directa con el PBI nominal (Anexo B) y el PBG nominal (Anexo C), ya que su recaudación ha manifestado un crecimiento a ritmo creciente, en ciclos donde el PBG y el PBI nominal han crecido a ritmo decreciente.

Gráfico N°27: "Evolución y Crecimiento Interanual del Impuesto Automotor"



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP.

En resumen, se puede afirmar que el impuesto automotor ha experimentado un crecimiento importante en su recaudación en los últimos años, sobre todo, desde el año 2012 hacia la actualidad. Debido a que la base imponible del impuesto se vio reducida por la caída en la demanda de vehículos, la senda de crecimiento del año 2018 se contrajo un poco. A nivel nacional la participación relativa de Mendoza sobre la totalidad de la recaudación de las 24 jurisdicciones, se ha mantenido estable a lo largo de los años. En lo que refiere a presión tributaria, de los años 2012 a 2018 se observa que hubo una tendencia positiva importante.

E) OTROS IMPUESTOS PROVINCIALES

a) Características Generales

Dentro de este grupo de tributos se encuentran los Impuestos a la Venta de Billetes de Lotería, Impuesto a la Rifas, Impuesto al Juego de Quiniela y Lotería Combinada y el Impuesto a los Concursos, certámenes, Sorteos y otros eventos.

De las características comunes al conjunto de impuestos que componente esta categoría se distinguen las siguientes:

- Real u Objetivo: recae sobre la persona, una vez configurado el hecho imponible, sin tener en cuenta características personales.
- Indirecto: Grava una manifestación indirecta de riquezas.
- Territorial o Local: Se lo considera territorial por cuanto recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito del fisco que los dispone.

- Esporádico: Se lo paga una vez que ocurre el hecho imponible, que es de características aleatoria.
- Proporcional: Aplican una alícuota constante, sin tener en cuenta la situación personal del contribuyente.

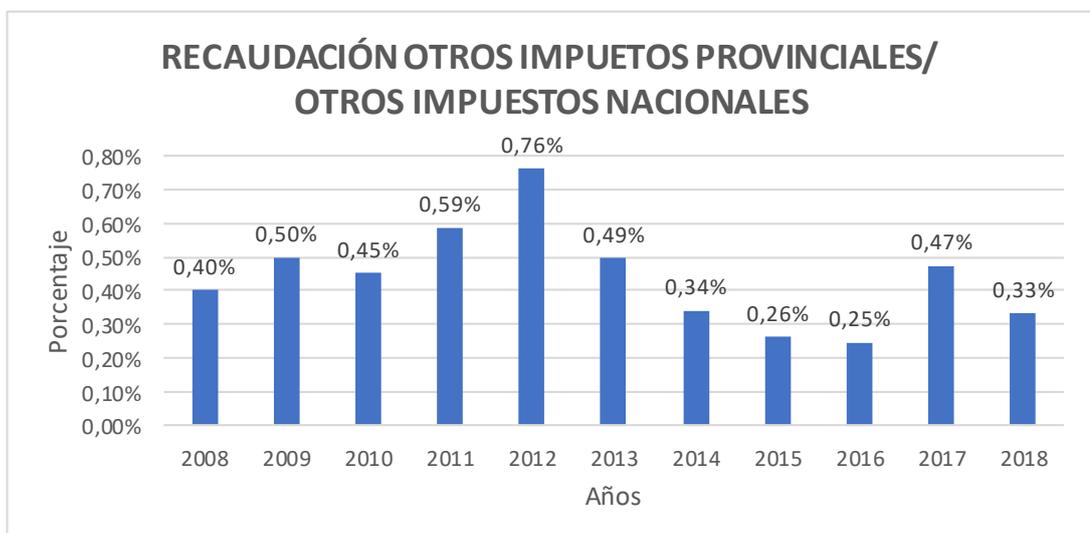
b) Recaudación de los “otros impuestos” en relación al total de las 24 jurisdicciones del país.

En el *Gráfico N°28* se puede apreciar la evolución que tuvo la recaudación de estos tributos en la provincia de Mendoza como parte del total recaudado, conformado por la suma de las recaudaciones de los “otros impuestos” en las 24 jurisdicciones de Argentina.

El valor máximo se alcanzó en el año 2012, donde Mendoza tuvo una participación del 0,76%. Se puede apreciar que el comportamiento de esta variable siguió un camino de crecimiento del año 2008 hacia el 2012 donde alcanzó su máximo peso relativo, para luego disminuir hacia 2016, donde alcanzó el mínimo valor (0,25%) del período en análisis. En el año 2017 se logró una participación relativa de 0,47%, muy similar a la de 2010 y 2013, y en 2018 volvió a caer hasta llegar al 0,33%.

En conclusión, se puede visualizar que el comportamiento del peso relativo de la recaudación de los “otros impuestos” de la Provincia con respecto al total de las 24 jurisdicciones, manifestó en el período 2008-2018 una dinámica muy similar a la campana de Gauss, sesgada hacia el 2018. En referencia a los valores alcanzados, en el lapso 2008-2012 se observa una fuerte concentración, mientras que en el período 2012-2018 la suma de los valores alcanzados fue menor.

Gráfico N°28: “Recaudación de otros impuestos provinciales en relación a la recaudación total obtenida en las 24 jurisdicciones de Argentina”.



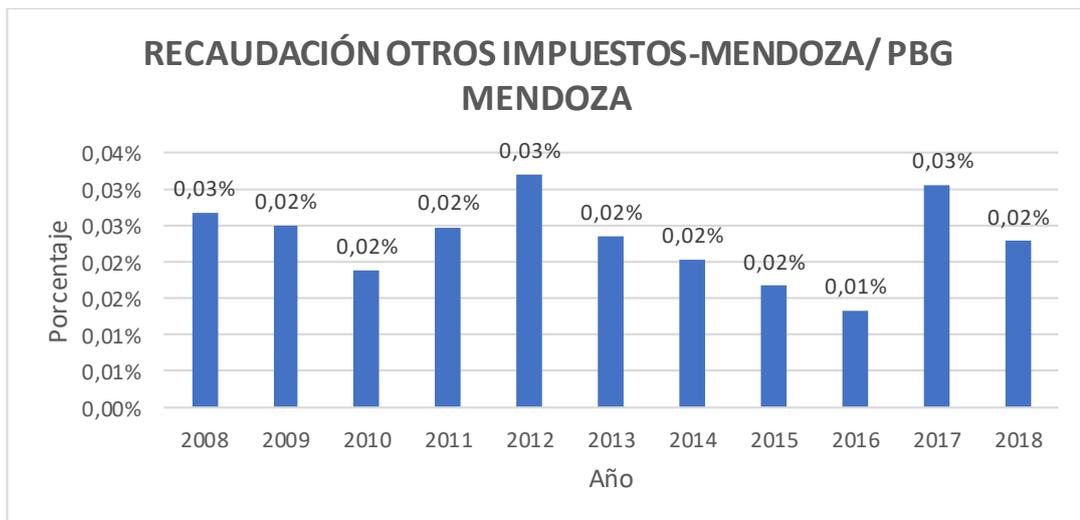
Fuente: Dirección Nacional de Asuntos Provinciales- Ministerio de Hacienda de la Nación.

c) Presión Tributaria de otros impuestos en Mendoza

Al analizar la presión tributaria impartida por estos impuestos en el *Gráfico N°29*, se observa un comportamiento muy similar al del *Gráfico N°28*, con un marcado componente anticíclico, ya que no sigue un comportamiento similar a la senda de crecimiento del PBG (graficado en el Anexo C).

Si bien, en este caso particular la diferencia de alícuota interanual es ínfima, se observa que en 2008, 2012 y 2017 se superó el 0,03% anual, llegando a niveles superiores de presión tributaria. El resto de los años la variable se mantuvo dentro de la franja de valores cercanos al 0.025%, a excepción del año 2016 donde la presión tributaria fue cercana al 0,013%, siendo la mínima de este período.

Gráfico N°29: “Evolución de la Presión Tributaria de los Otros Impuestos- Provincia de Mendoza”



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP, Ministerio de Hacienda y Finanzas de Mendoza y DEIE.

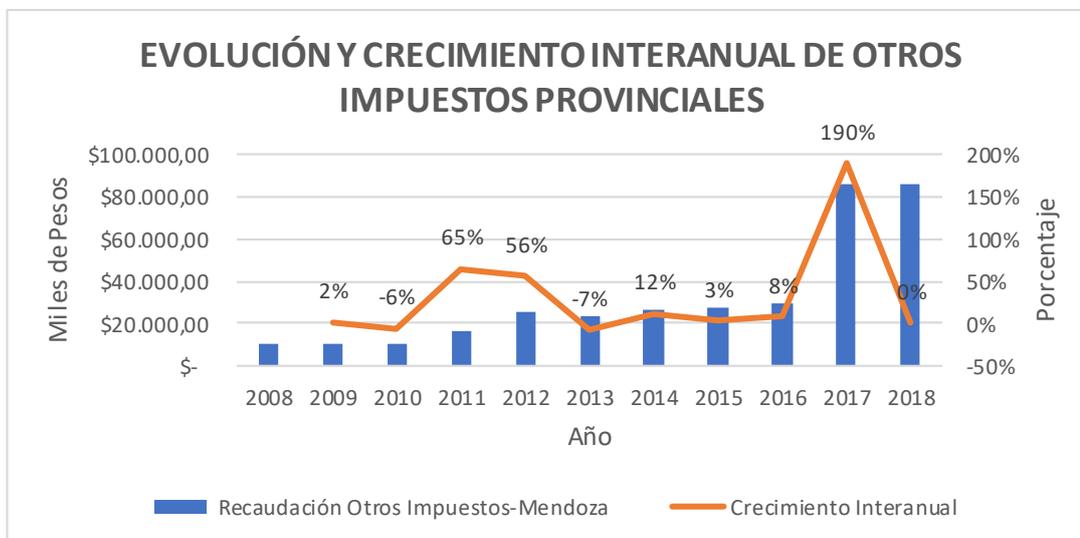
d) Evolución y Crecimiento Interanual de otros impuestos provinciales.

En valores nominales, tal como se aprecia en el *Gráfico N°30*, la recaudación de este impuesto aumentó del 2008 al 2018 en un 726%, pasando de \$10.450 (miles de pesos) en 2008 a recaudar \$86.309,42 (miles de pesos) en 2018.

Si se analiza el crecimiento interanual, no existe un comportamiento previsible correlacionado al PBI o PBG (Anexos B y C), en términos nominales, y eso es por la naturaleza propia de este grupo de impuestos. En los años 2011 y 2012 se creció en términos superiores a la inflación (y por ende al PBG nominal), en promedio al 60%, mientras que el gran impacto positivo se dio en el año 2017 alcanzando un crecimiento del 190% que se mantuvo también en el año 2018.

Respecto al comportamiento que el mismo ha manifestado en su evolución, se puede observar que en los años que más incrementó, no se condicen con los ciclos del PBG nominal, marcando cierto comportamiento anticíclico.

Gráfico N°30: Evolución y crecimiento interanual de otros impuestos provinciales”



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP

8. IMPORTANCIA RELATIVA DE CADA IMPUESTO PROVINCIAL

A continuación, en la *Tabla N°8* se detalla el peso relativo promedio que cada impuesto ya analizado tuvo dentro del sistema tributario provincial, considerando el período 2008-2018.

Tabla N°8: “Participación relativa de los ingresos tributarios de origen provincial”

Impuestos	Participación promedio 2008-2018
Ingresos Brutos	75,16%
Inmobiliario	5,43%
Sellos	11,24%
Automotor	7,74%
Otros Impuestos	0,43%
Total	100,00%

Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP.

Si se tiene en cuenta que del total recaudado en el período 2008-2018 el 75,16% fue aportado por el impuesto sobre los ingresos brutos, y un 11,24% por el impuesto a los sellos, se puede concluir que del total de ingresos que conforman las fuentes del sistema tributario, un 86,40% corresponde a impuestos distorsivos. En contrapartida, impuestos como el automotor y el inmobiliario en conjunto aportaron un 13,17% del total recaudado.

Por ello el sistema tributario provincial tiene un alto componente distorsivo y procíclico, ya que la principal fuente de ingresos de Mendoza ha sido, tal como se ha estudiado, durante muchos años el impuesto sobre los ingresos brutos. Esto ha generado un impacto negativo en términos de eficiencia y equidad distributiva, y al manifestar un comportamiento procíclico, es muy sensible a los ciclos económicos de la provincia y el país.

Es aquí donde se conforma uno de los desafíos más importantes del sistema tributario provincial, fenómeno que no es ajeno al resto de las jurisdicciones, y que el gobierno nacional de Mauricio Macri se comprometió a resolver conjuntamente con las provincias con la reforma tributaria del año 2017.

Si bien, se trata de impuestos distorsivos que deben ir disminuyendo su presión tributaria para ser reemplazados por impuestos óptimos y deseables, no será un camino fácil de transitar para el gobierno provincial, ya que está en juego la principal fuente de ingreso de la provincia. Con el Pacto Fiscal II no se pudo cumplir el objetivo de erradicarlos en un período de 25 años, hecho que pone de relieve que con el Pacto Fiscal III hay un largo camino por delante, y un desafío de que los gobiernos venideros comprendan la importancia que tiene la eficiencia y la equidad tributaria en la economía de las familias y de las pequeñas y medianas empresas.

9. EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS PROVINCIALES EN SU CONJUNTO

Finalmente, a modo de resumen y como parte fundamental del sistema tributario de la provincia de Mendoza, se analizó la participación que ha tenido cada impuesto en el total de lo recaudado en el período que abarca del año 2008 al 2018.

Esto permite observar en forma integrada la evolución que cada uno de los impuestos tuvo respecto al resto.

El *Gráfico N°31* permite visualizar el comportamiento de las variables impositivas, donde se observa lo siguiente:

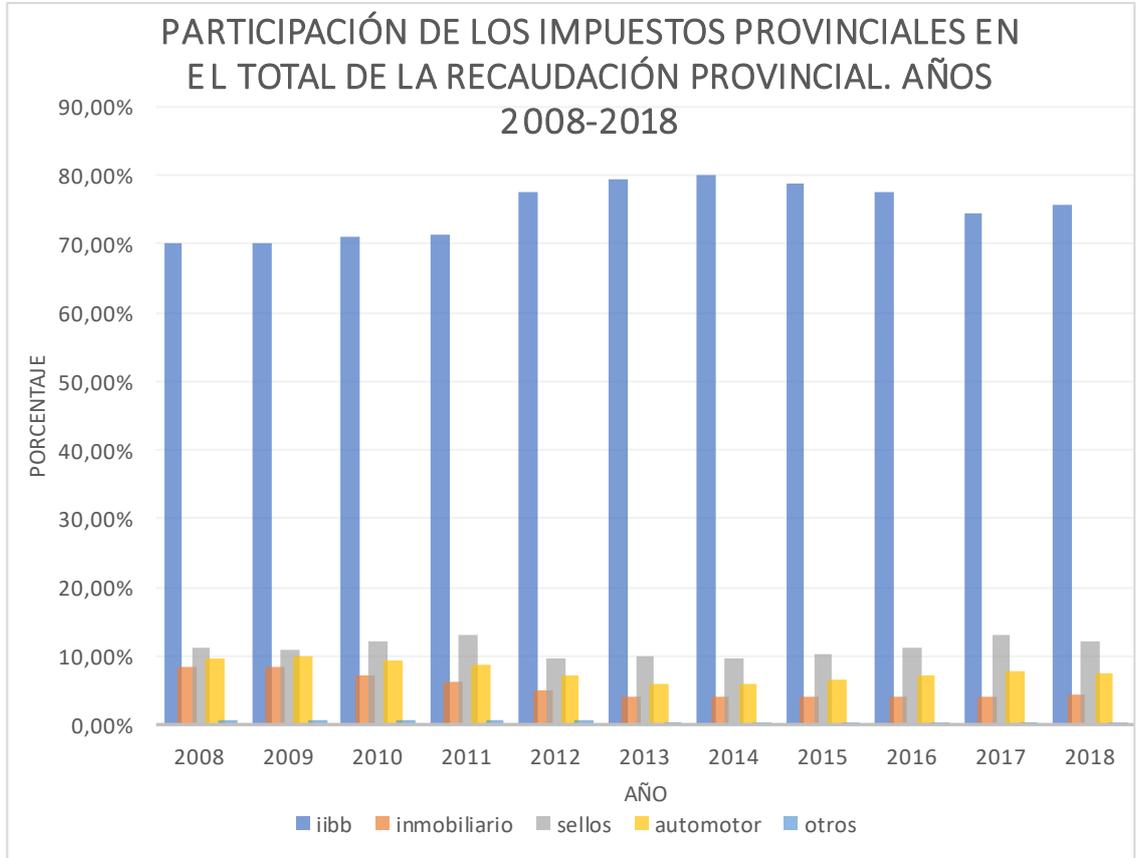
- En primer lugar, se presenta el impuesto a los ingresos brutos que durante 11 años ha constituido la principal fuente de ingresos de origen provincial. En 2008 representaba el 70% de la recaudación total, en el año 2012 comenzó una senda de crecimiento positivo hasta llegar a 2014

a representar el 80% de las fuentes de ingreso provinciales. Posteriormente hacia el año 2018 se mantuvo en valores que se ubicaron entre el 78% en 2015 y un 75% en 2018. En el último año de análisis se observa una pequeña disminución en relación a 2014, pero tal como se mencionó, todavía resta un importante trabajo del gobierno provincial por disminuir el peso relativo de este impuesto como parte de un sistema tributario altamente distorsivo.

- En segundo lugar, se presenta el impuesto inmobiliario, como ya se mencionó, se trata de un impuesto progresivo, que grava directamente la capacidad contributiva, y por lo tanto promueve lo que definimos como impuestos óptimos. En el año 2008 representaba un 8,25% de la recaudación total, pero con el tiempo fue perdiendo peso relativo dentro del sistema tributario, llegando en 2018 a representar el 4,52% del total, casi un 50% menos que en 2008. Esto también puede deberse a la complejidad que el gobierno ha experimentado en mantener un control exhaustivo sobre la actualización de la base imponible que evite la evasión fiscal del mismo. Es objetivo prioritario del gobierno provincial, el comprometerse a futuro en mantener una base imponible actualizada, donde los precios fiscales de los inmuebles converjan a los precios de mercado, de modo de aumentar su recaudación y contribuir a un sistema tributario sólido, justo, óptimo y equitativo.
- En tercer lugar, se presenta la participación del impuesto a los sellos. De todos los impuestos, es el que ha manifestado un aporte más estable, en 2008 muy cercano al 10%, hacia 2011 aumentó a un 13% su participación, volviendo en 2012 al 10%, manteniéndose constante por unos años hasta que en 2017 volvió a representar un 13%, y en 2018 disminuyó a un 11,99%. Es importante recordar que si bien se trata de un impuesto distorsivo, su participación total no tiene un peso tan importante en el sistema tributario de la provincia como si lo mantiene el de ingresos brutos, pero aporta ineficiencia al sistema.
- En cuarto lugar, se da a conocer el peso relativo que ha presentado el impuesto automotor a lo largo de los años. En 2008 ocupaba el 9,49% de la recaudación total, pero hasta 2014 mantuvo una conducta regresiva en los niveles de recaudación, hasta llegar en ese mismo año a un mínimo del 5,88%. Gracias a mayores controles que el gobierno implementó, a los que sumó beneficios o descuentos para aquellos contribuyentes que estuvieran al día, permitió aumentar la recaudación del mismo en comparación al resto, llegando a aportar un 7,60% del total en 2018. Existe un desafío importante del gobierno provincial y organismo recaudador, de generar aun más incentivos para el pago de patentes en años económicos como 2018 o 2019, años en los que la economía real cayó, y las personas de menores recursos suelen relegar el pago de patente por consumo de bienes, fundamentales para cubrir sus necesidades básicas.
- En último lugar se presentan el conjunto de los que se denominó “otros impuestos provinciales”. Los mismos en el año 2008 representaban el 0,68% de la recaudación total, importe que fue disminuyendo a lo largo de los años, llegando a un 0,57% en 2011 y 2012, y disminuyó

profundamente su aporte a partir del año 2013 donde alcanzó el 0,34%, valores que mantuvo en 2017 y 2018.

Gráfico N°31: “Participación de los impuestos provinciales en el total de la recaudación provincial “



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP.

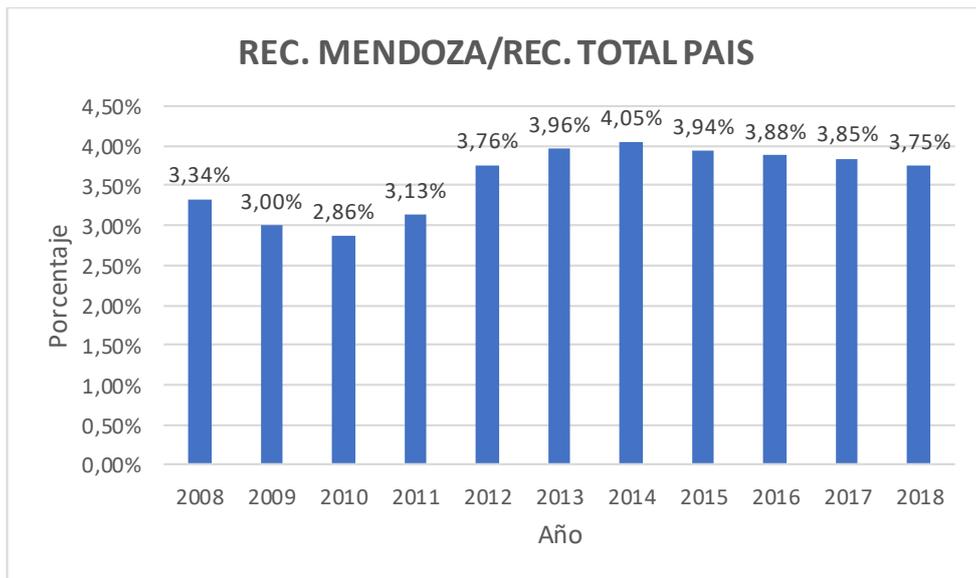
10. RECAUDACIÓN PROVINCIAL VS RECAUDACIÓN NACIONAL

Poder comparar la recaudación total de la provincia como parte de la recaudación nacional, permite entender, que más allá de la evolución de cada impuesto que conforma el sistema tributario provincial, es necesario evaluar si el mismo en su conjunto se ha expandido o ha perdido peso a lo largo de los 11 años de análisis, con respecto a la recaudación total de la Nación en los 5 impuestos estudiados.

En el *Gráfico N°32* se expone la participación que Mendoza ha tenido en relación al total de las 24 jurisdicciones de Argentina en el período 2008-2018. En el mismo se contempla que en el 2008 Mendoza aportaba el 3,34%, en los años 2009 y 2010 mantuvo un comportamiento recesivo llegando a un mínimo de 2,86%. A partir del año 2010 se comenzó a transitar una senda expansiva que llegó a su

máximo valor en el año 2014 aportando un 4,05% del total. En los años siguientes, si bien no se observa un descenso agresivo, si se dio una disminución en el aporte total, que año a año disminuyó, hasta llegar a un 3,75% en 2018. Si se relaciona este comportamiento con el aporte de cada uno de los impuestos del *Gráfico N°31*, se determinará que la evolución de la recaudación provincial en relación al total de lo recaudado por las 24 jurisdicciones del país, sigue una senda sumamente correlacionada a la participación del impuesto sobre los ingresos brutos, motivo por el cual, la disminución de esta variable en el período 2014-2018 estaría dada por la disminución de la participación del ISIB en la recaudación provincial.

Gráfico N°33: “Recaudación total de la provincia de Mendoza en relación al total recaudado por las 24 jurisdicciones de Argentina”



Fuente: elaboración propia en base a datos de DNAP.

III. CONCLUSIÓN

Al iniciar la presente investigación, se planteó que la sociedad mendocina presentaba cierta disconformidad en relación a la cantidad de impuestos y el monto que los mismos significaban en el núcleo familiar y empresarial.

Frente a esta situación social y económica, se decidió analizar el sistema tributario de Mendoza, en conjunto con el entorno de variables internas que lo conforman, como los impuestos provinciales; y de variables externas que lo delimitan, como los es el presupuesto de recursos de la provincia. Conjuntamente con ello, en el Capítulo I, se buscaron repuestas en diversos autores especializados en materia fiscal, acerca de lo que significa un sistema tributario óptimo, deseable y equitativo. Tres características fundamentales, que debe tener en cuenta todo organismo recaudador y el Estado provincial, de modo de fomentar una sociedad con crecimiento igualitario en términos horizontales y verticales; eficiencia basada en tecnología de punta que permita amenizar sistemas y tiempos muertos en el control y carga operativa del ente recaudador y del sujeto pasivo del impuesto; sin olvidar la flexibilidad y simplicidad necesaria para actuar tanto en épocas de crecimiento económico como en épocas de recesión.

En un entorno sumamente dinámico, en donde la política en temas fiscales siempre ha sido una variable muy presente a tener en cuenta, resultó radical a lo largo de toda la investigación, el entender la dinámica evolutiva de los principales impuestos provinciales (ISIB, sellos, automotor e inmobiliario) en relación al PBI y al PBG. Estos impuestos constituyen la base y el núcleo del sistema tributario de la provincia, y como tal, una parte importante del presupuesto de recursos de la misma,

Es en la relación bidireccional impuestos-productividad, en donde tiene origen la primera hipótesis planteada en la introducción, en la cual se hace hincapié en una presión tributaria creciente en el territorio de la provincia de Mendoza, hecho que la sociedad venía manifestando. Es en el Capítulo III, donde se encuentra la respuesta a este planteo de base social, logrando demostrar que efectivamente Mendoza ha experimentado una presión tributaria creciente en el período 2008-2018, iniciando en 3,9% en 2008 y finalizando en 7,6% en 2018, lo que representó un aumento del 94% en 11 años. Una vez que se determinó dicho incremento, se procedió a evaluar la evolución de cada uno de los impuestos provinciales en relación al PBG (presión tributaria parcial), de modo de determinar qué elemento determinó la causa principal de tal efecto impositivo. De ello se concluye que el Impuesto sobre los ingresos brutos ha sido el núcleo e impulsor del aumento en la presión impositiva provincial, seguido por el impuesto a los sellos, fundamentando la segunda suposición planteada, donde se ratifica que la

base del sistema tributario de Mendoza radica en impuestos distorsivos, los cuales no tienen en cuenta la capacidad contributiva del sujeto y generan ineficiencias en la asignación de recursos.

Otra línea de investigación que se planteó en la segunda hipótesis, hace referencia a la capacidad financiera que dispone la provincia para pagar sus erogaciones corrientes (detalladas en el presupuesto provincial), utilizando solamente el ingreso de los tributos, lo que se conoce como autonomía financiera. En el Capítulo III se llevó a cabo el estudio donde se corrobora que la misma aumentó a lo largo del período analizado, iniciando en 29% en el año 2008, alcanzando un 35% en el año 2018 con una senda de crecimiento positivo. Este comportamiento se ha visto favorecido por el aumento de recursos tributarios provinciales en relación a los ingresos no tributarios de la provincia.

Teniendo en cuenta que el 86% de la recaudación promedio de la provincia a lo largo del lapso considerado se ha basado en impuestos que poseen un alto componente distorsivo, es obligación urgente del gobierno provincial, continuar con el compromiso asumido con la Reforma Tributaria y Consenso Federal impulsados por el gobierno nacional en el año 2017, los cuales promueven un sistema que no distorsione el normal funcionamiento de la economía en lo que refiere a eficiencia y asignación de recursos. Dos tributos provinciales que contemplan estas características, serían tal como se estudió, el impuesto inmobiliario y automotor.

El trabajo que queda por realizar a futuro, desde el Estado provincial, precisa entender que más allá que la principal fuente de recursos (ISIB) de origen provincial está en juego (disminuyendo su efecto distorsivo), a la hora de realizar una reestructuración en todo el sistema tributario, la base del modelo fiscal actual no es sostenible en el tiempo si se desea una sociedad responsable en términos fiscales, donde la evasión sea la mínima posible, y en donde el contribuyente manifieste cierta conformidad en función de la retribución que se espera.

IV. ANEXOS

ANEXO A. Alícuotas Máximas para ISIB en el período 2018-2022

Tabla N°9: Alícuotas máximas para ISIB en el período 2018-2022

Tabla 7. Reforma Tributaria 2017. Alícuotas máximas para Ingresos Brutos en 2018-2022 según consenso fiscal

Actividad [1]	2017* Alícuota máxima	2018	2019	2020	2021	2022
Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	4%, PBA y Misiones	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Pesca	4%, PBA y Misiones	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Explotación de Minas y Canteras	4%, PBA y Río Negro	1,50%	0,75%	exento	exento	exento
Industria Manufacturera [2]	6%, Mendoza	2,00%	1,50%	1,00%	0,50%	exento
<i>Industria Papelera</i>	7%, Misiones	7,00%	6,00%	5,00%	4,00%	3,00%
Electricidad, Gas y Agua [2]	5,5%, Córdoba	5,00%	3,75%	2,50%	1,25%	exento
Construcción	5%, CABA, Mendoza y Chubut	3,00%	2,50%	2,00%	2,00%	2,00%
Comercio Mayorista, Minorista y Reparaciones	8%, PBA y Mendoza	sin máximo	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Hoteles y Restaurantes	6%, CABA	5,00%	4,50%	4,00%	4,00%	4,00%
Transporte	8,45%, Misiones	3,00%	2,00%	1,00%	exento	exento
Comunicaciones	8,45%, Misiones	5,00%	4,00%	3,00%	3,00%	3,00%
<i>Telefonía Celular</i>	8,45%, Misiones	7,00%	6,50%	6,00%	5,50%	5,00%
Intermediación Financiera	9,5%, Entre Ríos	sin máximo	5,50%	5,00%	5,00%	5,00%
<i>Servicios Financieros [3]</i>	9,5%, Entre Ríos	sin máximo	7,00%	6,00%	5,00%	5,00%
<i>Créditos Hipotecarios</i>	9,5%, Entre Ríos	exento	exento	exento	exento	exento
Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler	8% CABA, PBA, Córdoba, Jujuy y Santa Cruz	6,00%	5,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Servicios Sociales y de Salud	6%, Mendoza y Jujuy	5,00%	4,75%	4,50%	4,25%	4,00%

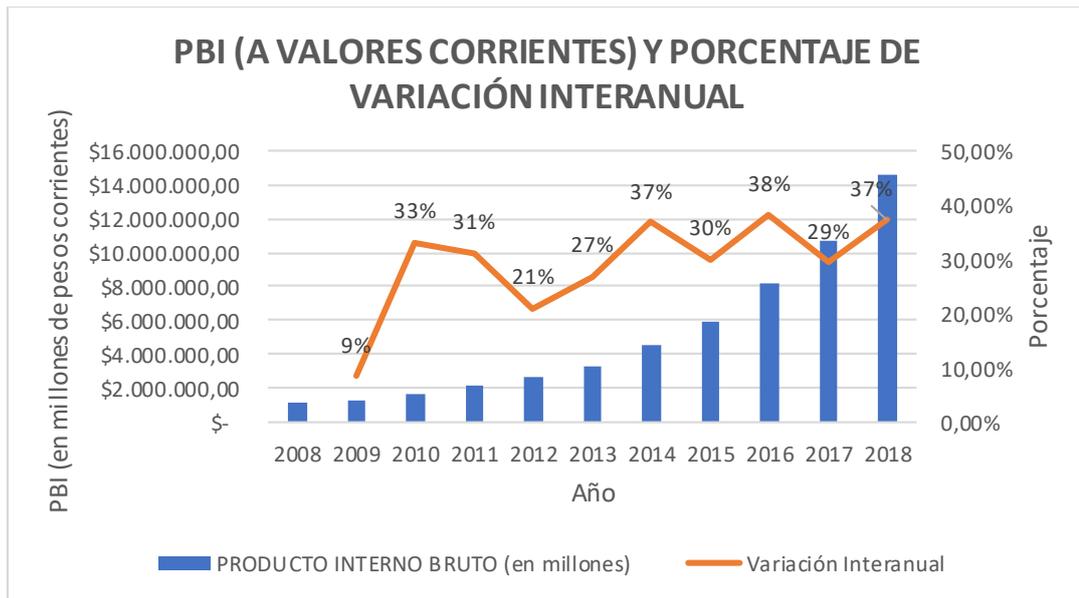
Notas: * Alícuotas 2017: Promedios estimados ponderados por Ventas. Alícuota mínima para cada actividad es de 0% y varía entre provincias. [1] No están alcanzados por estos topes las actividades relacionadas con el juego, el tabaco y las bebidas alcohólicas. [2] Máximo 4% para residenciales. [3] Máximo 7% para consumidores finales.

Fuente: Ministerio de Hacienda.

Fuente: Reforma Tributaria del año 2017 - Ministerio de Hacienda de la Nación

ANEXO B. Evolución del PBI (en millones de pesos corrientes) y porcentaje de variación interanual

Gráfico N°34: Evolución del PBI (en millones de pesos corrientes) y tasa de crecimiento interanual



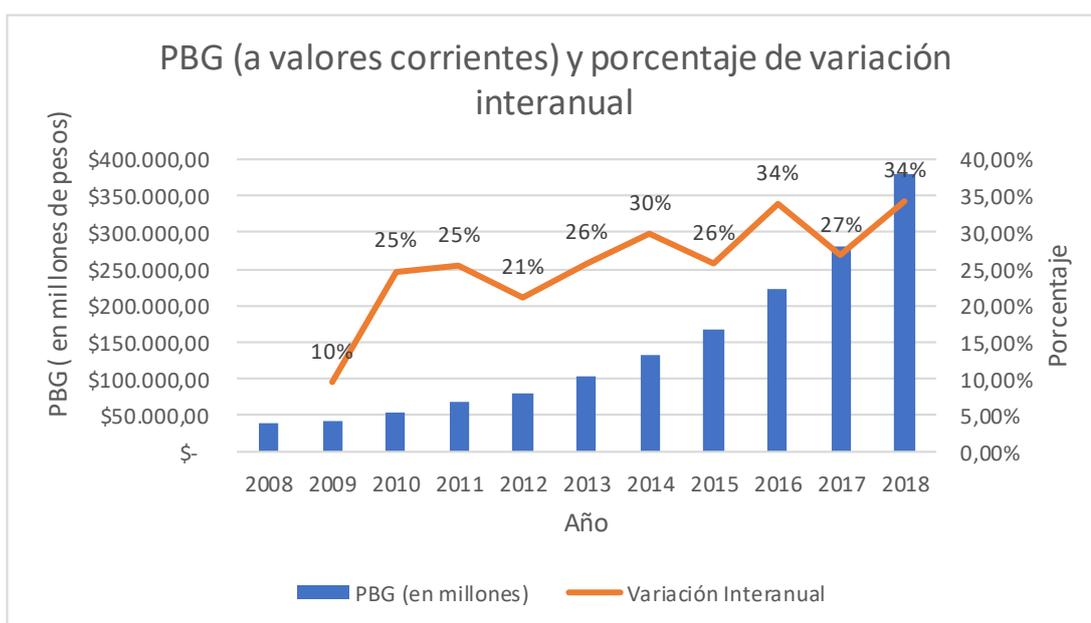
Fuente: elaboración propia en base a dato del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC).

En el Gráfico N°34 se expone el PBI a valores corrientes, y las tasas de crecimiento del mismo en el período 2008-2018, lo que permite observar el comportamiento de la variable a valores corrientes. En los años donde más creció fueron 2010,2014,2016 y 2018, tocando un mínimo en 2012.

En economía no se suele analizar a este Producto Bruto nominal para comparar ciclos entre sí, en términos absolutos, ya que no se encuentra deflactado, pero en esta investigación se utilizó a modo referencial para comparar las tasas de crecimiento de los tributos provinciales con dicha variable.

ANEXO C. Evolución del PBG (en millones de pesos corrientes) y porcentaje de variación interanual.

Gráfico N°35: Evolución del PBG (en millones de pesos corrientes) y porcentaje de variación interanual.



Fuente: elaboración propia en base a dato del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC).

*El valor del año 2018 es un estimado.

En el Gráfico N°35 se expone el PBG a valores corrientes, y las tasas de crecimiento del mismo en el período 2008-2018, lo que permite observar el comportamiento de la variable. Se observa que el PBG nominal alcanzó la mayor tasa de crecimiento del período 2008-2018 en 2016 y 2018, alternando sus tasas mas bajas de crecimiento en 2012, 2015 y 2017.

Si bien se utiliza para el cálculo de la presión fiscal, por ello se detalla en este apartado, no es una variable relevante en términos absolutos desde el punto de vista económico, ya que incluye el efecto inflacionario, pero en esta investigación se utiliza a modo referencial en términos relativos, para compararla con la tasa de crecimiento de los distintos tributos provinciales.

V. SIGLAS UTILIZADAS

- AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos
- ASAP: Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública
- ATM: Administración Tributaria Mendoza
- CF: Código Fiscal
- CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
- CN: Constitución Nacional
- DNAP: Dirección Nacional de Asuntos Públicos
- INDEC: Instituto Nacional de Estadísticas y Censos
- IVA: Impuesto al Valor Agregado
- LI: Ley Impositiva
- PBG: Producto Bruto Geográfico
- PBI: Producto Bruto Interno
- PF: Pacto Fiscal
- RAE: Real Academia Española
- RT: Reforma Tributaria

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)- Administración Tributaria Mendoza (ATM)-Dirección General de Escuelas (DGE). (2017). *Manual de Estudio. 15° edición*. Mendoza: Administración Federal de Ingresos Públicos. Recuperado de https://www.afip.gob.ar/educaciontributaria/miFacturaPorFavor/documentos/MANUAL_DE_ESTUDIO_2017.pdf [julio, 2019]

Administración Tributaria Mendoza (ATM). (2019). *Código Fiscal de Mendoza*. Mendoza: Administración Tributaria Mendoza. Recuperado de https://www.atm.mendoza.gov.ar/portalmz/zoneBottom/normativas/codigoFiscal/pdf/2019/4_CO_DIGO_FISCAL_2019.pdf[agosto,2019]

Agosto, W. (2017). *El ABC del sistema tributario argentino* (Análisis 188). Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC). Recuperado de <https://www.cippec.org/wp-content/uploads/2017/08/188-DPP-ADE-EL-ABC-del-sistema-tributario-argentino-Julio-2017.pdf> [agosto,2019]

Argentina. Ministerio de Hacienda. (2018). *La reforma tributaria argentina de 2017*. Ciudad de Buenos Aires: Secretaría de Política Económica-Ministerio de Hacienda. Recuperado de https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ministerio_de_hacienda_-_la_reforma_tributaria_argentina_de_2017.pdf [agosto,2019]

Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP). (2012). *Informe de ejecución del presupuesto del gobierno de la provincia de Mendoza*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Dirección de Análisis Fiscal. Recuperado de <https://docs.asap.org.ar/public/doc/Informe%20de%20ejecuci%C3%B3n%20de%20la%20provincia%20de%20Mendoza%200412>[abril,2020]

Beker, V. A. y Mochón, F. (1997). *Economía: principios y aplicaciones*. Madrid: McGraw-Hill.

Bojanic, A. M. (2018). Bojanic, Antonio N., 2018. *El efecto de la descentralización fiscal sobre el crecimiento, la inflación y la desigualdad en América*. (Revista N° 124). Revista CEPAL, Naciones Unidas Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Recuperado de

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43460/RVE124_Bojanic.pdf?sequence=1&isAllowed=y [agosto,2019]

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2008). *Estrategias para la promoción de cumplimiento voluntario*, 42ª. Asamblea del CIAT. Antigua Guatemala- Guatemala: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2008/Espanol/asamblea_guatemala_2008_e-book.pdf [julio, 2019]

Gonzalez, D. (2009). *La política tributaria heterodoxa en los países de América latina* (Serie 70°). Santiago de Chile: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES). Recuperado de <https://studylib.es/doc/7851970/la-pol%C3%ADtica-tributaria-heterodoxa-en-los-pa%C3%ADses-de-am%C3%A9rica...> [septiembre,2019]

Mendoza. Senado de la Provincia de Mendoza. (2018). *Ejecución Presupuestaria Provincial 2018*. Ciudad de Mendoza: Oficina de Presupuesto y Hacienda. Recuperado de <https://www.legislaturamendoza.gov.ar/wp-content/uploads/2019/05/1812-ejecuci%C3%B3n-ivt-pcia.pdf> [agosto,2019]

Molina; Raúl. (2008). *Impacto de la presión impositiva local sobre la competitividad de las empresas de Mendoza*. (Tesis de Maestría). Mendoza, Universidad Nacional de Cuyo, Facultad de Ciencias Económicas. Recuperado de http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/4480/molina-impactopresionimpositivalocal.pdf [agosto,2019]

Mulet, G. (2009). Impuesto a los ingresos brutos. Recuperado de <https://estudiofadelli.blogspot.com/2009/09/impuesto-los-ingresos-brutos.html> [noviembre,2019]

Roca Ruano, C. (2008). *Estrategia para la formación de la cultura tributaria* (42ª. Asamblea del CIAT). Antigua Guatemala: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias Superintendencia de Administración Tributaria. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2008/Espanol/asamblea_guatemala_2008_e-book.pdf [julio, 2019]

Sanz-Sanz, J. F. y Sanz Labrador, I. (2013). *Política fiscal y crecimiento económico: consideraciones microeconómicas y relaciones macroeconómicas*. (ISSN 1680-8843). Santiago de Chile: Naciones Unidas. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5367/LCL3638_es.pdf?sequence=1 [agosto,2019]

Slemrod, J.(1990). *Optimal taxation and optimal tax systems*. (volume 4, number 1). Journal of Economics Perspectives: American Economic Association. Recuperado de <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.4.1.157> [agosto,2019]

Stiglitz, J. E. (1997). *La economía del sector público*. Recuperado de <http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal-apatado%20iv%20stiglitz.pdf> [agosto,2019]

Tanzi, V. (2000). *Taxation in Latin America in the Last Decade*. (paper N°76). Stanford University: Center for International Development. Recuperado de <https://siepr.stanford.edu/research/publications/taxation-latin-america-last-decade> [septiembre,2019]

VII. SITIOS WEB CONSULTADOS

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)
<http://www.afip.gov.ar/sitio/externos/default.asp>

Administración Tributaria Mendoza <https://www.atm.mendoza.gov.ar/portalatm/portalatm.jsp>

Banco Mundial <https://www.bancomundial.org/>

Dirección de Estadísticas e Investigaciones de la provincia de Mendoza
<http://www.deie.mendoza.gov.ar/#/>

Dirección Nacional de Asuntos Provinciales
<https://www.argentina.gob.ar/hacienda/sehacienda/asuntosprovinciales>

Federación de Asociaciones y Cámaras del Comercio Automotor de la República Argentina (FACCARA) <http://www.faccara.org.ar/>

Instituto nacional de Estadísticas y Censos (INDEC) <https://www.indec.gob.ar/>

Legislatura de La provincia de Mendoza <https://www.legislaturamendoza.gov.ar/>

Ministerio de Economía Infraestructura y Energía de la Provincia de Mendoza
<http://www.economia.mendoza.gov.ar/>

Real Academia Española (RAE) <https://www.rae.es/>

Sistema Integrado de Documentación (SID) de la Universidad Nacional de Cuyo
(<http://sid.uncu.edu.ar>)

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 30 de abril de 2020


Firma y aclaración Agustín Cuaranda

Registro N°: 25252
Número de registro

DNI 33577566
DNI