

---

# ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE PRESUPUESTO PÚBLICO

Avenida Belgrano 1370, Piso 5º, (C1093AAO)

Buenos Aires, Argentina

Tel / Fax: (5411) 4381-2139/9386

E-Mail: info@asip.org.ar

www.asip.org.ar

---

## NÓMINA DE AUTORIDADES

### CONSEJO DIRECTIVO

*Presidente:* María Jesús Sáez López (España)

*Vice Presidente 1ro.:* Roberto Martirene (Argentina)

*Vice Presidente 2do.:* Ángel Gelir Rodríguez Tello (Guatemala)

*Secretario:* Jorge Cuevas Morales (Ecuador)

*Vocal Titular 1ro.:* Carlos González (Panamá)

*Vocal Titular 2do.:* Edmundo Conde Zamorano (Colombia)

*Vocal Suplente 1ro.:* María Virgen Pérez (Puerto Rico)

*Vocal Suplente 2do.:* Carlos Altamirano Toledo (México)

*Vocal Suplente 3ro.:* Germán Molina Díaz (Bolivia)

*Vocal Suplente 4to.:* Adrián Gómez (Honduras)

### CONSEJO DELIBERANTE

*Presidente:* Antonio Amado (Brasil)

*Vice Presidente 1ro.:* María Cristina Urdaneta (Venezuela)

*Vice Presidente 2do.:* Delfina Vargas Sanabria (Costa Rica)

*Secretario:* Expidio Palacios (Paraguay)

### AUDITORES

*Auditor Titular:* Oscar Berrueta (Uruguay)

*Auditor Suplente:* Gonzalo Valdivia (Chile)

### SECRETARÍA EJECUTIVA

*Secretario Ejecutivo:* Eduardo Delle Ville (Argentina)

*Director de Capacitación:* Marcelo Luis Acuña (Argentina)

# ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE PRESUPUESTO PÚBLICO

Nº 45

Marzo - Abril 2001



**REVISTA  
INTERNACIONAL  
DE  
PRESUPUESTO  
PÚBLICO 45**

**MARZO / Abril 2001**

**Año XXVIII**

**Nº 45**

# Revista Internacional de PRESUPUESTO PÚBLICO

Marzo-Abril 2001

## Comité Editorial

### Consejo de Redacción:

ANTONIO AMADO, *Asociación Brasileña  
de Presupuesto Público.*

ROBERTO MARTIRENE, *Asociación Argentina  
de Presupuesto Público.*

OSCAR BERRUETA COLOMBO, *Asociación Uruguaya  
de Presupuesto Público*

MARÍA JESUS SAEZ LÓPEZ, *Asociación Española  
de Presupuesto Público*

### **Dirección:**

EDUARDO DELLE VILLE, *Asociación Internacional  
de Presupuesto Público*

### **Secretario de Redacción:**

MARCELO LUIS ACUÑA, *Asociación Internacional  
de Presupuesto Público.*

**Propósito y objetivos:** La *Revista Internacional de Presupuesto Público* es editada por la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP) y tiene como objetivos divulgar y fomentar las prácticas y los marcos teóricos que ayuden a aumentar la eficacia y estimular el desarrollo de modernas técnicas presupuestarias. Se publica periódicamente en forma cuatrimestral.

**Editor Responsable:** Asociación Internacional de Presupuesto Público.

**Colaboraciones:** La *Revista Internacional de Presupuesto Público* acepta colaboraciones de autores vinculados a las asociaciones miembros de la ASIP. Los artículos no deberán, en lo posible, exceder las veinte páginas tamaño carta escritas a doble espacio y deberán ser remitidos a la sede de la ASIP en la ciudad de Buenos Aires.

**Suscripciones:** La suscripción a la *Revista Internacional de Presupuesto Público* se realiza en la sede Buenos Aires de la ASIP consignando los siguientes datos:

Nombre \_\_\_\_\_

Números solicitados \_\_\_\_\_

Ciudad \_\_\_\_\_ Estado \_\_\_\_\_

Código Postal \_\_\_\_\_ País \_\_\_\_\_ Teléfono \_\_\_\_\_

**Números atrasados:** Los números atrasados pueden ser solicitados a la sede de la organización en Buenos Aires conforme a las condiciones indicadas para las suscripciones.

## ÍNDICE

Nota editorial	7
<i>Artículos:</i>	
Auditoría integral de los proyectos de inversión pública <b>Mariano J. Buscaglia Reyna</b>	9
Desempeños públicos y evaluación de políticas en Holanda <b>Peter van der Knaap</b>	43
Participación de la sociedad en los procesos presupuestarios: el caso de Guatemala <b>Irma Luz Toledo Peñate</b>	69
Reformulación de los impuestos subnacionales: Nuevo aspecto de la asignación de impuestos <b>Richard M. Bird</b>	81



## Nota editorial

En el exigente marco de la globalización, los gobiernos deben esforzarse cada vez más para resolver el mayor conflicto del llamado "Estado de Bienestar". Esta antinomia está vinculada, por un lado, a la mayor cantidad de demandas de servicios públicos por parte de la sociedad y, por el otro, a la escasez generalizada de recursos debida a la necesidad de los países de reducir impuestos para poder competir con costos más bajos y a la resistencia de los sectores medios a contribuir con el sistema tributario.

Esta circunstancia hace que la transparencia y la participación se transformen en elementos fundamentales para comprender la dinámica de los procesos presupuestarios modernos. Hasta se podría afirmar que las exigencias de transparencia van siempre acompañadas de una mayor demanda de participación.

En este sentido es bueno señalar que algunos procesos de cambio que se vienen observando en el mundo apuntan a generar una transferencia de responsabilidades a la sociedad en general, la que, a través de los organismos de control y auditoría, busca asegurar más transparencia y una mejor calidad de la gestión. También es importante destacar el fortalecimiento de la sociedad civil y los poderes locales, por cuanto la mayor participación implica una asignación de recursos con menores instancias de mediación.

Todo esto se refleja muy a menudo en las discusiones que se están produciendo en muchos países, tal como lo expresan los diferentes artículos que forman parte de esta provocativa edición.

El artículo de **Mariano Buscaglia Reyna**, que lleva por título *Auditoría integral de los proyectos de inversión pública*, da cuenta de un modelo de auditoría técnica y financieramente aceptable que asegura mayor transparencia gubernamental y una mejor asignación de los recursos.

El trabajo de **Peter van der Knaap**, titulado *Desempeños*

*públicos y evaluación de políticas en Holanda*, es una propuesta que tiene por objetivo hacer que los documentos presupuestarios, como así también el proceso presupuestario en general, estén más orientados hacia la política, presentando información sobre objetivos de política presuntos o logrados, medidas e instrumentos de política y sus costos. Este ensayo fue presentado en el *XXVII Seminario Internacional de Presupuesto Público* que se llevó a cabo en Madrid, España, durante el mes de Octubre del año pasado.

**Irma Luz Toledo Peñate** es la autora de un lúcido trabajo en el que se describen la descentralización administrativa que impulsa el gobierno de Guatemala y la creciente participación de la sociedad en la definición de programas y proyectos prioritarios a ser incorporados al Proyecto de Presupuestos General de Ingresos y Egresos del Estado. Este ensayo también fue parte de las exposiciones que se realizaron en el *XXVII Seminario* de la ASIP que tuvo lugar en Madrid.

Por último, se incluye un incisivo trabajo de **Richard Bird**, preparado para el Departamento de Asuntos Fiscales del FMI, que bajo el título *Reformulación de los impuestos subnacionales: Nuevo aspecto de la asignación de impuestos*, propone distintas alternativas para fortalecer los sistemas impositivos subnacionales sobre la base de un estudio comparado de los casos de Argentina, Brasil, Canadá e India.

Se trata de temas polémicos que están hoy en el centro de la discusión en los principales foros del mundo. La *Asociación Internacional de Presupuesto Público* posibilita de esta forma un importante espacio para el debate de ideas y tendencias que hoy enriquecen y extienden el horizonte de aquellos que dedican su esfuerzo a la difícil tarea de administrar los recursos del sector público.

# **Auditoría integral de los procesos de Inversión Pública\***

Mariano J. Buscaglia Reyna\*\*

## **Resumen ejecutivo**

Los objetivos estratégicos esenciales de la presente investigación son acrecentar la calidad y cantidad de la asistencia técnica que se le proporciona al Congreso de la Nación Argentina en el cumplimiento de sus responsabilidades constitucionales y, al mismo tiempo, contribuir a fortalecer la gestión del proceso de inversiones públicas para mejorar la asignación social de los recursos del Estado y potenciar los concomitantes beneficios sociales netos que se derivan de aquellas actividades (e.g. ahorro público).

En ese contexto, los objetivos de gestión que nos hemos planteado son los que se enuncian a continuación:

- Promover en la AGN el desarrollo de nuevas metodologías y prácticas (e.g. guía de auditoría) para evaluar y controlar la legalidad, la eficacia, la eficiencia y la transparencia del proceso de inversiones públicas de la República Argentina (esto es, la identificación, la evaluación, la ejecución y la operación) y los indicadores de gestión cuantitativos y cua-

\* Investigación auspiciada por la *Oficina de la Auditoría General del Canadá* y la *Auditoría General de la Nación Argentina*.

\*\* Supervisor de la Auditoría General de la Nación Argentina y Consultor en América Latina y el Caribe.

litativos correlacionados con los productos y resultados de dichas inversiones (e.g. edificios de oficinas, hospitales, escuelas y TI), tomando en consideración los respectivos impactos ambientales, así como el marco legal, financiero y de control interno pertinente; y

- Establecer en la AGN una nueva unidad operativa para desarrollar regularmente el proceso<sup>1</sup> de auditoría integral (esto es, legal, financiero y de gestión) del Sistema Nacional de Inversiones Públicas y comunicar los resultados de su desempeño bajo elevados criterios de calidad (e.g. informes de auditoría).

Para investigar la viabilidad fáctica de los objetivos antes detallados, hemos implementado los siguientes procedimientos analíticos:

- Se han evaluado los sistemas de inversión pública adoptados por aquellos países que son líderes en la materia que nos compete (e.g. Canadá y EE.UU.);
- Se han estudiado las políticas y los procedimientos implementados por reconocidas instituciones financieras internacionales (e.g. Banco Mundial y CIDA);
- Se han examinado guías de auditoría y otras pautas de trabajo relacionadas con el control del proceso de inversiones públicas (e.g. Guía de Auditoría de la OAG N° 16, Guías de Trabajo de la TBS y de la OMB);
- Se han analizado el Sistema de Inversiones Públicas de la República Argentina y el correspondiente sistema de control interno y externo;
- Se han escrutado el Plan Nacional de Inversiones Públicas de la Argentina 2000-2002 y su base de datos (U\$S 27 mil millones y 9,11% del PBI), para diseñar y proponer la muestra de proyectos a fiscalizar. Como resultado de ello, se han seleccionado del universo 125 proyectos de inversión (U\$S 24 mil millones y 8,13% del PBI);
- Se han consultado artículos técnicos y científicos suscrip-

<sup>1</sup> El proceso de auditoría está compuesto de los siguientes subprocesos: planificación, ejecución, comunicación y seguimiento.

tos por instituciones líderes y académicos prestigiosos especializados en inversiones públicas; y

- Se han mantenido entrevistas con especialistas altamente calificados de Argentina y Canadá.

Como corolario del análisis antes detallado pudimos colegir, entre otras deducciones, que la AGN, como organismo de asistencia técnica del Congreso de la Nación Argentina, está plenamente facultada y dotada de adecuados recursos humanos y materiales como para ejercer eficiente y eficazmente el control externo legal, financiero y de gestión (esto es, integral) de los gastos de capital del Sector Público Nacional, en el ámbito de los actuales subsistemas de administración financiera (esto es, Inversión Pública, Presupuesto, Crédito Público, Tesorería, Contabilidad, Compras y Contrataciones y Control Interno).

Por lo tanto, para alcanzar los objetivos estratégicos y de gestión antes esbozados proponemos en este estudio:

- El cronograma de actividades: octubre 2000 - diciembre 2003;
- Los principales cursos de acción, tales como: (a) confeccionar una guía de auditoría especializada; (b) establecer las atribuciones y obligaciones de una nueva unidad operativa y seleccionar su personal; (c) realizar los procesos de consulta y coordinación con los especialistas internos y externos en las materias pertinentes (e.g. jefes de las unidades de auditoría interna); (d) implementar un curso de capacitación; (e) incorporar el proyecto de trabajo en los presupuestos y los planes anuales respectivos; (f) desarrollar anualmente los programas de auditoría; (g) ejecutar los proyectos de auditoría planeados; (h) informar sobre sus resultados; y (i) ejecutar el seguimiento de las auditorías realizadas;
- Los insumos mínimos necesarios para cumplir con las metas previstas: recursos humanos y materiales; y
- Las metas anuales estimadas: cantidad de informes, calidad del producto, tiempos cumplimentados, recomendaciones implementadas y beneficios financieros.

Nosotros creemos que la implementación de este proyecto estratégico contribuirá a fortalecer el Sistema de Control Externo y el Sistema de Inversiones Públicas en la República Argentina y acrecentar los grados de transparencia, eficacia y eficiencia de aquellos sistemas.

Asimismo, estimamos que esta propuesta requerirá una mínima reorganización y reasignación de recursos en la AGN, de la cual los costos marginales que se deriven serán más que compensados por los beneficios monetarios y no monetarios que se infieran para el Sector Público Nacional.

Por lo tanto, de conformidad con los criterios profesionales comúnmente aceptados en el ámbito nacional e internacional, concluimos que la implementación del presente modelo de auditoría es técnica y financieramente aceptable y, ergo, plausible para nuestra Institución.

Estos son los principales lineamientos de esta propuesta, orientada a minimizar los riesgos de una ineficiente e ineficaz asignación de fondos públicos y a promover el desarrollo económico en nuestro país.

## **I. Introducción**

La República Argentina ha implementado durante el último decenio profundas reformas estructurales en el ámbito de la administración pública, con los objetivos estratégicos que se enuncian a continuación:

- Lograr una más económica, efectiva y eficiente administración de las finanzas públicas;
- Modernizar los sistemas de información para dotar a la administración de un insumo estratégico clave para la toma de decisiones y el control;
- Integrar el Sistema de Administración Financiera con aquellos que le competen al control interno (la SIGEN) y al control externo (la AGN), para contribuir a mejorar la eficiencia y la eficacia de su funcionamiento; y
- Administrar los recursos públicos en un marco de mayor grado de transparencia y responsabilidad sistémica.

El Sistema Nacional de Inversiones Públicas fue creado en el año 1994. Una de las funciones más importantes que se le adjudica es la promoción de una más eficiente y efectiva asignación de los recursos de capital, en el marco de las normas pertinentes y la política macroeconómica gubernamental, con la finalidad de fomentar el crecimiento y el desarrollo económico de nuestro país.

La Dirección Nacional de Inversión Pública y Financiamiento de Proyectos es el Órgano responsable ante la Secretaría de Programación Económica y Regional, el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, la Presidencia de la Nación, la Jefatura de Gabinete de Ministros y el Congreso de la Nación por el funcionamiento del precitado Sistema. Ello denuncia la existencia de una importante responsabilidad sistémica.

Los proyectos de inversión que los organismos responsables informaron en el año 1999 han sido apreciados en U\$S 27 mil millones (9,11% del PBI)<sup>2</sup>.

En ese contexto, creemos entonces que es importante desarrollar e implementar en la AGN nuevos procedimientos, pautas, metodologías y técnicas especializadas para realizar regularmente la auditoría integral del Sistema Nacional de Inversiones Públicas y de sus proyectos de inversión, con el propósito de fortalecer el funcionamiento del Sistema de Administración Financiera y de Control Externo y de contribuir a mejorar los resultados correlacionados con las inversiones reales del Gobierno Federal.

Por lo tanto, el presente trabajo tiene como cometido esencial desarrollar un plan estratégico para alcanzar dichos fines.

## **II. Naturaleza y objetivos**

Los objetivos estratégicos esenciales de la presente investigación son acrecentar la calidad y cantidad de la asistencia técnica que se le proporciona al Congreso de la Nación Argentina en el cumplimiento de sus responsabilidades constitucio-

<sup>2</sup> Fuentes: Presupuesto Federal de la República Argentina para el año 2000 (PBI estimado = U\$S 297,5 mil millones) y base de datos del Plan Nacional de Inversiones Públicas 2000-2002, Buenos Aires, Argentina.

nales y, al mismo tiempo, contribuir a fortalecer la gestión del proceso de inversiones públicas para mejorar la asignación social de los recursos del Estado y potenciar los concomitantes beneficios sociales netos que se derivan de aquellas actividades (e.g. ahorro público).

En ese contexto, los objetivos de gestión que nos hemos planteado son los que se enuncian a continuación:

- Promover en la AGN el desarrollo de nuevas metodologías y prácticas (e.g. guía de auditoría) para evaluar y controlar la legalidad, la eficacia, la eficiencia y la transparencia del proceso de inversiones públicas de la República Argentina (esto es, la identificación, la evaluación, la ejecución y la operación) y los indicadores de gestión cuantitativos y cualitativos correlacionados con los productos y resultados de dichas inversiones (e.g. edificios de oficinas, hospitales, escuelas y TI), tomando en consideración los respectivos impactos ambientales, así como el marco legal, financiero y de control interno pertinente; y
- Establecer en la AGN una nueva unidad operativa para desarrollar regularmente el proceso<sup>3</sup> de auditoría integral (esto es, legal, financiero y de gestión) del Sistema Nacional de Inversiones Públicas y comunicar los resultados de su desempeño bajo elevados criterios de calidad (e.g. informes de auditoría).

### **III. Metodología y alcance**

Para investigar la viabilidad fáctica de los objetivos antes detallados, hemos implementado los siguientes procedimientos analíticos:

- Se han evaluado los sistemas de inversión pública adoptados por aquellos países que son líderes en la materia que nos compete (e.g. Canadá y EE.UU.);

<sup>3</sup> El proceso de auditoría está compuesto de los siguientes subprocesos: planificación, ejecución, comunicación y seguimiento.

- Se han estudiado las políticas y los procedimientos implementados por reconocidas instituciones financieras internacionales (e.g. Banco Mundial y CIDA);
- Se han examinado guías de auditoría y otras pautas de trabajo relacionadas con el control del proceso de inversiones públicas (e.g. Guía de Auditoría de la OAG N° 16, Guías de Trabajo de la TBS y de la OMB);
- Se han analizado el Sistema de Inversiones Públicas de la República Argentina y el correspondiente sistema de control interno y externo;
- Se han escrutado el Plan Nacional de Inversiones Públicas de la Argentina 2000-2002 y su base de datos (US\$ 27 mil millones y 9,11% del PBI), para diseñar y proponer la muestra de proyectos a fiscalizar. Como resultado de ello, se han seleccionado del universo 125 proyectos de inversión (US\$ 24 mil millones y 8,13% del PBI);
- Se han consultado artículos técnicos y científicos suscritos por instituciones líderes y académicos prestigiosos especializados en inversiones públicas; y
- Se han mantenido entrevistas con especialistas altamente calificados de Argentina y Canadá.

#### **IV. Antecedentes**

##### **1. Sistema de control externo**

La AGN fue fundada en el año 1992 como un organismo de asistencia técnica del Congreso de la Nación Argentina y con preclaras facultades para ejercer el control externo legal, financiero y de gestión de los gastos, los recursos corrientes y de capital y el patrimonio neto del Sector Público Nacional<sup>4</sup>, en el marco del Sistema de Administración Financiera y de sus subsistemas de Presupuesto, Crédito Público, Tesorería, Contabilidad, Compras y Contrataciones, y Control Interno.

<sup>4</sup> El Sector Público Nacional incluye a los siguientes sectores: (a) la Administración Pública Nacional (esto es, la administración central y los organismos descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las instituciones de la seguridad social); y (b) las empresas y sociedades del Estado Nacional.

Adicionalmente, en el año 1994 el marco jurídico de la AGN se fortaleció y jerarquizó grandemente en virtud de que en nuestra Ley Fundamental se incluyeron cláusulas que ratificaron y acrecentaron sus roles como Órgano Rector. A ese respecto, merece transcribirse lo que se estipula en los artículos números 75, inciso 8, y 85<sup>5</sup>, respectivamente, de nuestra Carta Magna:

*“...Corresponde al Congreso:...Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión...” (sic).*

*La AGN “...Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos...” (sic).*

De lo anterior, se colige meridianamente que la AGN posee suficientes atribuciones y obligaciones constitucionales como para llevar a cabo una auditoría integral sistemática del proceso de inversiones públicas y del respectivo plan que se acompaña al Presupuesto Federal, cuando éste es sometido a consideración del Congreso de la Nación.

## **2. Sistema nacional de inversiones públicas**

La Ley N° 24.354 crea el Sistema Nacional de Inversiones Públicas en el año 1994, con el espíritu de modernizar y fortalecer el Sistema de Administración Financiera. La Dirección Nacional de Inversión Pública y Financiamiento de Proyectos es el Órgano responsable ante la Secretaría de Programación Económica y Regional, el Ministerio de Economía y Obras y

<sup>5</sup> Véase el Apéndice IV del presente Informe.

Servicios Públicos, la Presidencia de la Nación, la Jefatura de Gabinete de Ministros y el Congreso de la Nación por el funcionamiento del primer Sistema antedicho.

Las funciones específicas más importantes que emanan de la Ley N° 24.354 y de sus normas reglamentarias<sup>6</sup> son sucintamente las siguientes: (a) establecer y actualizar periódicamente un inventario del universo de proyectos de inversión pública; (b) confeccionar anualmente un Plan Nacional de Inversiones Públicas con una proyección de tres años, para que aquel sea elevado en tiempo y forma a consideración del Congreso de la Nación junto con el Presupuesto del Gobierno Federal; (c) establecer los principios, procedimientos, metodologías, indicadores de gestión y otros criterios de decisión que sean necesarios para que las actividades desarrolladas se realicen en un marco de mayor eficiencia y eficacia y mínimos riesgos operativos; (d) intervenir en la determinación de los sectores prioritarios para el destino de las inversiones públicas y en la búsqueda de fuentes de financiamiento para los proyectos de inversión; (e) informar trimestralmente a ambas Cámaras del Congreso de la Nación detallando proyectos evaluados y en curso de evaluación; (f) seleccionar y aprobar los proyectos de inversión que sean mayores a \$ 1,5 millones, considerando la tasa de retorno individual y social de cada uno; y por último (g) controlar el proceso de inversión pública (esto es, identificación, evaluación, ejecución y operación) adoptado por las instituciones del Sector Público Nacional.

En este estudio, interpretamos que las inversiones públicas son todas aquellas que están relacionadas con el gasto federal, ya sea directo o a través de subsidios, específicamente destinado a incrementar los bienes de capital físico del sector público (e.g. hardware, software, tierras, maquinarias, autopistas, puentes, represas y edificios), y a acrecentar al mismo tiempo la productividad, el crecimiento y el desarrollo económico a mediano y a largo plazo de nuestro país.

<sup>6</sup> Decreto PEN N° 720, 2 de mayo de 1995; Resolución SPER N° 109, 110 y 111, 14 de junio de 1996. y Resolución SPER N° 100, 17 abril de 1997, Buenos Aires, Argentina.

### 3. Plan nacional de inversiones públicas

Nosotros hemos analizado el Plan Nacional de Inversiones Públicas 2000-2002 y la base de datos que respalda aquel plan con la finalidad de cuantificar y cualificar el universo de proyectos, apreciar la importancia relativa de cada uno y proponer el diseño de la muestra.

Las especificaciones y valores que se infieren de nuestra base de datos son resumidamente las siguientes:

**TABLA I**  
**Proyectos de Inversión Pública Argentina 2000-2002<sup>7, 8</sup>**  
**Universo**

- En Miles de Dólares Estadounidenses Corrientes -

Objetivos	Proyectos de Inversión		
	UF	U\$S	%
1 - Administración Gubernamental	302	406.458	1,50%
2 - Defensa y Seguridad	99	184.944	0,68%
3 - Servicios Sociales	561	1.955.211	7,22%
4 - Servicios Económicos	802	24.546.433	90,60%
<b>Totales</b>	<b>1764</b>	<b>27.093.046</b>	<b>100,00%</b>
<b>Proyectos de Inversión / PBI (7)</b>		<b>9,11%</b>	

Los gastos de capital han sido analizados y agrupados de acuerdo a sus objetivos y funciones determinadas. Esta clasificación nos permite visualizar claramente los objetivos socia-

<sup>7</sup> Fuentes: (a) Base de datos del Plan Nacional de Inversiones Públicas 2000-2002, ME, Buenos Aires, Argentina; (b) Presupuesto Federal Argentina año 2000 (PBI estimado = U\$S 297.543 millones), Buenos Aires, Argentina, y (c) Tabla VII - Apéndice II del presente Informe.

<sup>8</sup> Por haberse carecido oportunamente de información precisa, este cuadro analítico no incluyó los 2800 proyectos de inversión previstos en el Plan de Obras Públicas 2001-2005, que suman un valor de aproximadamente U\$S 20,5 mil millones (6,89% del PBI) y han sido aprobados recientemente por el Ministerio de Infraestructura y Vivienda. Si nuestro modelo de auditoría se implementara, debería procederse a rediseñar la muestra con la finalidad de contemplar en nuestro análisis los proyectos de inversión incluidos en el Plan antedicho.

les y económicos de las inversiones públicas del Gobierno Nacional y, al mismo tiempo, nos proporciona una información esencial para examinar preliminarmente la importancia relativa de las actividades planeadas y finalmente apreciar los riesgos inherentes y operativos que se derivan de aquellas.

Por otra parte, para esclarecer nuestro análisis merece puntualizarse que el 85,48% de los proyectos arriba informados se encuentran en la etapa de ejecución; el 14,11% en la etapa de evaluación; el 0,38% en la fase de identificación y el 0,04% han sido pospuestos o finalizados.

Además, debemos detallar que las funciones correlacionadas con los objetivos estratégicos antes enunciados son las siguientes:

- **Servicios Sociales:** comprende las acciones inherentes a la prestación de salud, promoción y asistencia social, seguridad social, educación, cultura, ciencia y técnica, trabajo, vivienda, agua potable, alcantarillado y otros servicios urbanos;
- **Administración Gubernamental:** comprende las acciones propias del Estado destinadas al cumplimiento de funciones como la legislativa, justicia, relaciones interiores y exteriores, administración fiscal, control de la gestión pública e Información estadística básica;
- **Servicios de Defensa y Seguridad:** comprende las acciones inherentes a la defensa nacional, al mantenimiento del orden público interno y en las fronteras, costas y espacio aéreo y acciones relacionadas con el sistema penal; y
- **Servicios Económicos:** comprende las acciones de apoyo a la producción de mercancías y servicios significativos para el desarrollo económico. Incluye energía, combustibles, minería, comunicaciones, transporte, ecología y medio ambiente, agricultura, industria, comercio y turismo. Esta clasificación comprende acciones de fomento, regulación y control del sector privado y público.

Por último, debemos destacar que existe al presente una muy significativa proporción de fondos públicos que se destinan a mejorar la infraestructura del transporte, la energía, el combustible y la minería. Ello será mandatorio en el diseño de nuestra muestra y la concepción del plan de acción respectivo.

## **V. Implementación estratégica**

En esta sección desarrollaremos circunstanciadamente nuestro proyecto estratégico, especificando las actividades a implementar entre octubre del año 2000 y diciembre del 2003<sup>9</sup> y las metas programáticas a cumplimentar para que puedan alcanzarse los objetivos estratégicos y de gestión antes indicados (esto es, productos, resultados intermedios y resultados finales), en un marco de estricta legalidad y máximo grado de transparencia, eficiencia y eficacia.

### **1. Guía y criterios de auditoría**

En primer lugar, se debe concebir y aprobar una guía de auditoría del Sistema Nacional de Inversiones Públicas, que introduzca los más avanzados criterios, metodologías y prácticas de control externo para ejecutar regularmente una auditoría integral (esto es, legal, financiera y de gestión) del proceso de inversiones públicas en la República Argentina.

Aquella guía de control debe ser desarrollada en el marco de lo que se prescribe en nuestras Normas de Auditoría Externa, manuales de auditoría y demás documentos técnicos<sup>10</sup> y, al mismo tiempo, considerando el tratamiento conjunto de los siguientes conceptos y procesos interactivos:

#### *a) Proceso de auditoría externa<sup>11</sup>*

En términos generales, se puede esgrimir que existen cuatro etapas bien definidas en un proceso de auditoría. Esto es la planificación, la ejecución, la comunicación y el seguimiento.

<sup>9</sup> Véase la Tabla VI – Actividades del Proyecto Piloto.

<sup>10</sup> Véase los siguientes documentos: (a) Resolución AGN N° 145 "Normas de Auditoría Externa", 1993, Buenos Aires, Argentina; (b) Documento Técnico AGN N° 5 "Herramientas de la Auditoría de Gestión", 1995, Buenos Aires, Argentina; (c) Documento Técnico AGN N° 8 "Manual de Auditoría de Gestión – Sector Público Nacional", 1996, Buenos Aires, Argentina; (d) Documento Técnico AGN N° 9 "Manual de Auditoría Financiera", 1996, Buenos Aires, Argentina; y (e) Documento Técnico AGN N° 1 "Auditoría Legal", 1995, Buenos Aires, Argentina.

<sup>11</sup> Véase el "Manual de Auditoría Integral" – OAG, Canadá, septiembre de 1994.

La *Planificación* de una auditoría establece los principales temas de investigación, los riesgos asociados, los objetivos derivados, los criterios de control, el alcance de las tareas, los procedimientos, las metodologías, los tiempos y los recursos a ser asignados en cada proyecto para asegurar que la fiscalización programada pueda abarcar las funciones, los procesos de actividades y los resultados más significativos de un programa gubernamental o de una institución pública.

La *Ejecución* de una auditoría incluye la recopilación, la comprobación y el análisis de las evidencias, que deben ser adecuadas, en calidad y cantidad, a los objetivos, los criterios, el alcance y las metodologías de auditoría presupuestas en la etapa de planificación. En esta etapa se desarrollan procedimientos para:

- Comprobar y evaluar los controles;
- Identificar los efectos y las causas de las desviaciones que existieren a los criterios de desempeño establecidos (e.g. Principios de Contabilidad Gubernamental Generalmente Aceptados); y
- Desarrollar las observaciones, las recomendaciones y las conclusiones pertinentes.

La *Comunicación o Elaboración del Informe del Auditor* supone revisar y controlar la calidad de los trabajos culminados y reportar regularmente los resultados finales de las auditorías al Congreso de la Nación Argentina y a las autoridades de los organismos públicos que fueren competentes.

El *Seguimiento* comprende:

- Una revisión sistemática de las actividades realizadas por las autoridades de las instituciones auditadas con relación a las observaciones y recomendaciones de auditoría efectuadas;
- Una evaluación de la eficacia y eficiencia de dichas actividades con relación a los problemas que motivaron las recomendaciones y los reparos de auditoría; y
- El control de calidad de aquellas labores y la comunicación

de los resultados definitivos al Congreso de la Nación Argentina y a los organismos públicos respectivos.

*b) Proceso de inversión pública y criterios de auditoría*

El proceso de una inversión pública de envergadura<sup>12</sup> consta de cuatro etapas de estudio secuenciales. Ellas se denominan identificación, evaluación, ejecución y operación.

• *Identificación - Estudio de prefactibilidad*

La primera etapa comprende la elaboración intelectual del proyecto de inversión pública sobre la base de una función objetivo perfectamente definida, que esté relacionada con la satisfacción de necesidades públicas específicas en un área gubernamental determinada (e.g. educación, salud, red de transportes, suministro eléctrico y de agua).

El punto de partida es trazar una primera proyección de la demanda del bien público o semi - público, según estimaciones del crecimiento de población y de otras variables explicativas, y establecer un conjunto de restricciones (e.g. institucionales, legales, medioambientales, técnicas, económicas y financieras) que limite el tamaño y tipo de proyecto. Además, se debe examinar la asignación física óptima del proyecto de inversión para minimizar los costos operativos y de transporte respectivos.

Por otra parte, se debe realizar el diseño de un plan maestro preliminar de ingeniería para adaptar los parámetros del proyecto a las restricciones ya citadas. Usualmente, un primer análisis costo - beneficio social y una programación financiera del proyecto deben ser anexados a una evaluación técnica de la inversión.

Cuando los proyectos de inversión pública son sometidos a consideración de una institución financiera multilateral, aquellos estudios de prefactibilidad técnica, económica y financiera deben ser elaborados previamente. Para examinar la solidez de aquellos estudios, se deberán desarrollar criterios

<sup>12</sup> En este estudio suponemos que un proyecto de inversión de envergadura se caracteriza por tener un valor actual igual o mayor a U\$S 100 millones.

de auditoría pormenorizados que consideren la metodología técnica utilizada y recomendada por las instituciones financieras internacionales (e.g. Banco Mundial).

- *Evaluación – Proyecto de ingeniería y estudio de factibilidad*

Una vez completados los estudios de prefactibilidad y evaluada preliminarmente la viabilidad del proyecto de inversión, se debe tomar la decisión política de analizar la factibilidad de ejecutar el proyecto e incluir su financiamiento en los presupuestos futuros.

Por consiguiente, se debe iniciar el diseño de un proyecto de ingeniería más detallado y un estudio de factibilidad económico y financiero pormenorizado, que deberán compararse con los resultados de otras opciones y diseños excluyentes. Estas tareas deben ser desarrolladas muy profesionalmente por el personal ejecutivo responsable y los asesores especializados en las materias del proyecto público respectivo.

El diseño de ingeniería se debe realizar con especificaciones suficientes como para poder convocar a concurso de precios mediante licitaciones públicas nacionales y/o internacionales, como así también, para realizar las proyecciones adecuadas de inversión, costos, ingresos y ganancias en secuencias intertemporales óptimas. Estas estimaciones podrán respaldar el cálculo de un valor actual neto esperado y de una tasa interna de retorno confiable que será comparada, si es posible, con la tasa externa de retorno derivada del costo de oportunidad del capital para el sector público (e.g. la tasa de rentabilidad real de los bonos del Tesoro a largo plazo).

En el caso de la toma de una decisión política, será ineluctable la realización de un estudio de factibilidad que incluya el cálculo de los costos sociales previstos y los beneficios sociales esperados derivados de un acrecentamiento del bienestar social, y contemple la apreciación de las externalidades nacionales, intrafronteras y globales del proyecto en cuestión (e.g. los daños ambientales, el uso de recursos críticos o altamente escasos y la disminución del desempleo involuntario)<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Las "externalidades intrafronteras" son los efectos negativos o positivos que afectan a los países limítrofes (e.g. efectos producidos por la construcción

En este último estudio de consistencia social se deben utilizar algunos procedimientos sofisticados, tales como el análisis de los riesgos económicos, financieros, institucionales y ambientales y la estimación de los precios sombra, que se infieren de un modelo dinámico de equilibrio general, para luego proyectar una tasa interna de retorno social.

A ese respecto, debemos mencionar que en determinadas áreas tales como educación, salud, justicia, protección de los recursos naturales y del medio ambiente, las tasas de rentabilidad individual son generalmente inferiores al costo de oportunidad del capital social y, al mismo tiempo, las tasas de rentabilidad social son mucho más elevadas, lo que torna plausible y factible muchas veces la inversión pública en aquellos sectores<sup>14</sup>.

Por consiguiente, para evaluar la solidez de un proyecto de capital se necesita inexcusablemente adoptar criterios complejos de auditoría integral que verifiquen la viabilidad técnica y financiera, la legalidad y la eficacia y la eficiencia económico-social de la inversión pública que se decida adoptar.

---

de una represa en un río). Las "externalidades globales" son los efectos negativos o positivos que impactan a todo el mundo (e.g. emisiones de gases de invernadero, las sustancias que afectan la capa de ozono, la polución de las aguas internacionales y los impactos en la biodiversidad). "Manual de Operaciones y Procedimientos", Banco Mundial, Washington D.C., EE.UU., 2000.

<sup>14</sup> Por ejemplo, los criterios de aceptabilidad económica que generalmente utiliza el Banco Mundial para aprobar un gran proyecto de inversión establecen que aquel debe reunir dos condiciones esenciales: (a) el valor actual esperado de los beneficios sociales netos del proyecto no debe ser negativo; y (b) el valor actual en expectativa de los beneficios sociales netos del proyecto debe ser mayor o igual al valor actual neto esperado de cada una de las opciones de inversión mutuamente excluyentes. Si se prevé que el proyecto va a generar beneficios que no pueden cuantificarse en términos monetarios, el análisis deberá (a) definir y justificar claramente los objetivos del proyecto, examinando los programas sociales o económicos para asegurar que la elección de los objetivos ha sido adecuada; y (b) demostrar que la ejecución del proyecto es el curso de acción menos costoso para alcanzar los objetivos establecidos. "Manual de Operaciones y Procedimientos", Banco Mundial, Washington D.C., EE.UU., 2.000.

- *Ejecución - Dirección y administración de obras públicas. Pruebas operativas y modificaciones finales*

La auditoría integral de la presente etapa exige la tarea más ardua del proceso de fiscalización. Una vez que se preparan los pliegos de condiciones de conformidad con los estudios antes descritos y se llama a concurso, los potenciales contratistas diseñan sus ofertas, las cuales deben ajustarse a los términos de referencia estipulados en los pliegos y ser realizadas a precios justos o testigos. A posteriori, sigue el gerenciamiento y el control de la preadjudicación y la adjudicación de los contratos, así como de la construcción civil y las instalaciones de equipos. Finalmente, se efectúan los pagos tras la aprobación de las etapas parciales y/o totales del proceso de construcción y de instalación. Un equipo interdisciplinario de auditores externos (ingenieros, abogados, contadores y economistas) debe controlar este intrincado proceso con esmero.

Asimismo, este mismo grupo de trabajo debe supervisar que se hayan ejecutado, en tiempo y forma, las pruebas de operación y las modificaciones finales que existieren para que la inversión comience a operar normalmente. Esta última no es una tarea sencilla. Generalmente existen reclamos de los contratistas para que se les reconozcan diferencias de costos, que dan lugar a discusiones y negociaciones con las instituciones públicas para que el proyecto de inversión inicie sus operaciones. Ello requiere una cuidadosa intervención de los consultores y del personal ejecutivo pertinente. Los criterios de auditoría integral que se adopten deberán prever también estos riesgos potenciales.

- *Operación*

El control de los costos y de los ingresos devengados y percibidos, comparados con las previsiones técnicas y financieras estipuladas en los estudios precitados, deberá ser una tarea que lleven a cabo los auditores externos. Además, deberán evaluar los costos de mantenimiento, la eficiencia en el empleo de trabajadores y la eficacia de la inversión pública para alcanzar sus objetivos funcionales y sociales con el mejor rendimiento global. Aquella será una sistemática tarea que debe

ser claramente establecida por los criterios de auditoría que se prescriban.

## **2. Unidad operativa**

La siguiente labor es diseñar y aprobar la constitución de una nueva unidad operativa en el marco de la actual estructura orgánica de la AGN<sup>15</sup>. Al personal que esté a cargo de aquella área se le deberán conferir responsabilidades y derechos precisos para llevar a cabo eficiente y eficazmente la auditoría integral del Sistema Nacional de Inversiones Públicas.

La nueva unidad ejecutiva, que se podría denominar "Gerencia de Control de Inversiones Públicas" (GCIP), deberá estar a cargo de un ingeniero o de un economista con experiencia en auditoría gubernamental y análisis de inversiones. Este especialista se podrá seleccionar de la planta permanente o transitoria de la AGN.

Asimismo, aquella unidad debería integrarse por otros siete profesionales que posean los perfiles y a los cuales se les asignen los objetivos y encomienden las funciones que se detallan en página 27.

En ese contexto, se deberá realizar un concurso de antecedentes y oposición con el propósito de seleccionar de la planta perteneciente a la AGN los profesionales mejor calificados para desarrollar este proyecto de auditoría.

A nuestro entender, la cantidad y la calidad de los recursos humanos antes detallados son los requisitos mínimos indispensables que necesitamos como insumos para poder planificar, implementar y alcanzar exitosamente las metas que se proponen en este proyecto estratégico<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Véase la Resolución AGN N° 52/93 y otras normas modificatorias, que son un todo parte del "Manual de Organización y Funciones de la AGN".

<sup>16</sup> Véase las Tablas V y VI del presente Informe.

**TABLA II**  
**Gerencia de Control de Inversiones Públicas**  
 Personal - Objetivos y Responsabilidades

<b>Personal</b>	<b>Sector</b>	<b>Actividades Principales y Responsabilidades</b>	<b>Objetivos</b>	<b>Perfiles Profesionales</b>
2	Técnico	Examen del plan maestro de ingeniería, del diseño técnico definitivo y de la ejecución y operación de las obras públicas	Eficacia y protección ambiental	Un ingeniero civil "senior" y un ingeniero civil "semi-senior" especializados en obras públicas, transporte, energía, comunicaciones y preservación del medioambiente.
2	Evaluación Económica y Financiera	Evaluación de los estudios de prefactibilidad y factibilidad económicos y financieros y de la puesta en marcha y operación del proyecto de inversión	Eficiencia social, económica y financiera	Un economista "senior" y un contador "senior" especializados en análisis económico y financiero de proyectos de inversión y en contabilidad y presupuesto público
1	Legal	Evaluación del estudio de factibilidad legal, del proceso de contratación de las obras públicas y del cumplimiento de las leyes, las normas y otras disposiciones legales en las etapas de ejecución y operación de la inversión	Legalidad	Un abogado "senior" especializado en la legislación nacional e internacional que rige el proceso de compras, contrataciones y obras públicas
1	Estadísticas y Base de Datos	Suministro y actualización de toda la información que estuviere relacionada con el Sistema Nacional de Inversiones Públicas	Información Oportuna, Confiable y Completa	Un ingeniero "semi-senior" especializado en IT
1	Apoyo Logístico	Proporcionar apoyo a los otros sectores en sus actividades cotidianas	Asistencia	Un contador "semi-senior" con conocimientos de evaluación de inversiones públicas y contabilidad presupuestaria

### **3. Procesos de consulta y coordinación**

El siguiente paso que presuponemos es que se inicie primero un proceso de consulta con las autoridades pertinentes en la AGN y otros especialistas externos con el objeto de enriquecer y fortalecer la coherencia y solidez técnica de nuestro plan de acción. Una vez que aquel ha sido perfeccionado, se debería en segundo término llevar cabo un proceso de coordinación interna y externa (e.g. SIGEN, Gerencias de Deuda Pública Interna y Externa de la AGN) para minimizar la potencial duplicación de tareas y maximizar los resultados esperados.

El mandante de la AGN, el Congreso de la Nación Argentina y sus Comisiones Técnicas, el personal jerárquico de nuestra Institución (e.g. auditores generales, gerentes generales y gerentes) y los especialistas externos en las materias que nos competen (e.g. jefes de unidades de auditorías internas, profesores y académicos) deberían participar activamente en estas actividades.

Las sinergias que se inferirán de los procesos antes mencionados seguramente coadyuvarán a potenciar los beneficios y a mejorar las relaciones técnicas costo - eficiencia y costo - efectividad que puedan derivarse de la implementación de nuestra propuesta.

### **4. Capacitación**

Las siguientes actividades serán diseñar un plan de capacitación intensivo de 40 horas (cinco días) de duración, seleccionar un instructor especializado y poner en práctica el plan para impartirle al personal mencionado en la Tabla II anterior los conocimientos generales sobre el marco legal y operativo de cada uno de los siguientes sistemas interrelacionados:

- Sistema de Administración Financiera: objetivos, funciones, responsabilidades y procedimientos operativos;
- Sistemas de Control Interno y Externo: objetivos, funciones, responsabilidades y procedimientos operativos;
- Sistema Nacional de Inversiones Públicas: objetivos, funciones, responsabilidades y procedimientos operativos; y
- Sistema de Compras y Contrataciones: objetivos, funciones, responsabilidades y procedimientos operativos.

## **5. Planes y presupuestos anuales AGN 2001-2003**

Las siguientes labores estarán relacionadas con el diseño de la muestra del universo de los proyectos de inversión pública<sup>17</sup>, la estimación de los recursos reales y financieros necesarios para implementar esta auditoría integral y el establecimiento de las metas asociadas con los objetivos estratégicos y de desempeño antes descriptos. La finalidad de esas actividades es que se incluyan circunstanciadamente los parámetros de este proyecto estratégico en cada Plan de Acción y Presupuesto Anual que deba ser sometido en el futuro a consideración del Congreso de la Nación Argentina.

### *a) Población y diseño de la muestra*

Luego de realizar un estudio pormenorizado del Plan Nacional de Inversiones Públicas 2000-2002, se ha decidido incluir en la muestra (Ver pág. 30) proyectos de inversión pública.

Para alcanzar los resultados detallados nosotros hemos estratificado la población (esto es, 1.764 proyectos) de acuerdo a las diferentes etapas establecidas del proceso de inversión pública y a los disímiles objetivos gubernamentales. Dada la pequeña población de cada estrato y la distribución de probabilidades resultante, entonces hemos decidido adoptar nuestro juicio profesional y seleccionar 125 proyectos de inversión pertenecientes a 8 jurisdicciones federales, que en su conjunto representan el 89,33% de la población medida en valores monetarios.

Debemos puntualizar que para seleccionar los proyectos de la muestra hemos considerado las implicancias de los riesgos monetarios y operativos de cada proyecto; la importancia relativa de cada uno de los objetivos y funciones gubernamentales, la significatividad relativa de cada etapa de inversión y los beneficios netos potenciales que pueden derivarse de las actividades de control externo previstas.

Por último, debemos especificar sobre la muestra que la Dirección Nacional de Inversiones Públicas informa que el

<sup>17</sup> Véase las Tablas I y VII del presente Informe.

**TABLA III**  
**Auditoría Integral de los Proyectos de Inversión Pública**  
**2000-2003<sup>18</sup>**

- En Miles de Dólares Estadounidenses Corrientes -

Proyectos de Inversión/ Objetivos y Funciones	VALORES TOTALES		
	UF	US\$	%
<b>1 - Administración Gubernamental</b>	<b>3</b>	<b>158.254</b>	<b>0,65%</b>
- Administración Fiscal	1	58.835	0,20%
- Relaciones Exteriores	1	88.419	0,37%
- Judicial	1	21.000	0,09%
<b>2 - Defensa y Seguridad</b>	<b>4</b>	<b>69.862</b>	<b>0,29%</b>
- Sistema Penal	1	978	0,00%
- Seguridad Interna	2	65.437	0,27%
- Defensa Nacional	1	3.447	0,01%
<b>3 - Servicios Sociales</b>	<b>9</b>	<b>1.027.049</b>	<b>4,24%</b>
- Vivienda y Remodelación Urbana	1	164.800	0,68%
- Educación y Cultura	4	543.196	2,24%
- Ciencia y Técnica	2	159.562	0,66%
- Agua Potable y Alcantarillado	2	159.491	0,66%
<b>4 - Servicios Económicos</b>	<b>109</b>	<b>22.946.509</b>	<b>94,81%</b>
- Transporte	91	5.726.747	23,66%
- Seguros y Finanzas	2	107.000	0,44%
- Industria	2	1.889.277	7,81%
- Energía, Combustibles y Minería	8	14.229.827	58,80%
- Ecología y Medio Ambiente	4	606.555	2,51%
- Comunicaciones	1	140.400	0,58%
- Comercio, Turismo y Otros Servicios	1	246.703	1,02%
<b>Totales</b>	<b>125</b>	<b>24.201.674</b>	<b>100,00%</b>
<b>PROYECTOS DE INVERSION / PBI (18)</b>		<b>8,13%</b>	

<sup>18</sup> Fuentes: (a) Base de datos del Plan Nacional de Inversiones Públicas 2000-2002, Dirección Nacional de Inversiones Públicas, Secretaría de Programación Económica y Regional, Buenos Aires, Argentina, 2000; (b) Presupuesto Federal de la República Argentina año 2000 (PBI estimado 297.543 millones de dólares estadounidenses), Buenos Aires, Argentina; y (c) Tablas VII, VIII, IX y X - Apéndice II de este Informe.

91,52% se encuentra en la etapa de ejecución; el 7,37% en la etapa de evaluación y finalmente el 1,11% en la etapa de identificación<sup>19</sup>.

### b) Recursos reales y financieros estimados

Los principales recursos humanos y materiales asociados con los "costos operativos esperados" de la nueva unidad operativa más arriba propuesta son:

**TABLA IV**  
**Recursos Reales y Financieros<sup>20</sup>**

Insumos	Valores - % -	Cantidades - UF -
• Recursos Humanos	92	8
*Personal a Tiempo Completo	92	8
Ingenieros	...	3
Economistas	...	2
Contadores	...	2
Abogados	...	1
• Recursos Materiales	8	...
*Activos de IT	6	9
Computadoras Personales	...	7
Computadoras Portátiles	...	1
Impresoras en Red	...	1
*Otros Materiales	2	...

### c) Indicadores y metas de desempeño

Como se mencionó anteriormente, se deberán establecer de forma clara y precisa los indicadores de rendimiento para apreciar los resultados (esto es, los productos, los resultados

<sup>19</sup> Véase la Tabla VIII – Apéndice II del presente Informe.

<sup>20</sup> Las fuentes de estas estimaciones preliminares son: (a) las Tablas II y III del presente Informe; y (b) la Ejecución del Presupuesto AGN año 1999. La razón de la existencia de datos que no han sido estimados ha sido la carencia de información financiera y real suficiente y confiable.

intermedios y los resultados finales) del presente proyecto piloto y alcanzar los objetivos propuestos.

En este contexto, se propone el siguiente conjunto de indicadores y metas anuales, dentro de bandas decrecientes, medidas en valores relativos (2001-2003):

**TABLA V**  
**Indicadores y Metas de Desempeño<sup>21</sup>**

Indicadores de Rendimiento	Metas Anuales			
	2000	2001	2002	2003
• Productos				
* Informes de Auditoría	--	5-6	6-7	7-8
* Calidad del Producto	5	3.5-4.0	4.0-4.5	4.5-5.0
* Tiempos Cumplimentados	100%	70%-80%	80%-90%	90%-100%
* Guía de Auditoría Integral	1	--	--	--
• Resultados				
* Intermedios				
Recomendaciones implementadas	--	55%-60%	60%-65%	65%-70%
* Finales				
Beneficios Financieros	--	70%-80%	80%-90%	90%-100%

En términos generales, hemos adoptado en nuestro análisis la metodología introducida recientemente por la GAO<sup>22</sup> en su planificación operativa y estratégica. En este contexto, debemos elucidar los significados de los siguientes conceptos:

- *Calidad del producto*: Es un indicador que cualifica la calidad de los productos (e.g. informes de auditoría) conforme a una escala de medición de uno al cinco. A modo de ejemplo, un resultado de tres implica que el reporte alcanzó los están-

<sup>21</sup> Para proyectar estas metas, básicamente hemos supuesto lo siguiente: (a) la existencia de riesgos inherentes y de control moderados (60%); (b) la disponibilidad de información apropiada, suficiente y oportuna; (c) la asignación de los recursos humanos y materiales antes indicados; (d) la aprobación de la guía de control mencionada y de los programas anuales de auditoría; y (e) la implementación de la etapa de seguimiento al finalizar el ciclo del proyecto.

<sup>22</sup> Véase "GAO's Strategic Plan 2000-2005" y "GAO's Performance Plan Fiscal Year 2001", GAO, Primavera del año 2000, Washington D.C., EE.UU.

dares de calidad estipulados; cuando la medición arroja un valor superior a tres significa que el informe alcanzó sobradamente los estándares de calidad y respetó adecuados principios de comunicación; y cuando resulta en un valor de uno indica que la calidad del informe es mediocre;

- *Tiempos cumplimentados*: Es un indicador que informa en que grado se han respetado los tiempos planeados y acordados con los superiores inmediatos para entregar el producto final;
- *Recomendaciones implementadas*: Es un indicador que comunica el grado de implementación de las recomendaciones de auditoría realizadas durante un ejercicio fiscal determinado (esto es, 1 de enero al 31 de diciembre); y
- *Beneficios financieros*: Es un indicador que mide los ahorros presupuestarios (e.g. eliminación de gastos improductivos y reasignación de recursos económicos), que se han gestado por la intervención directa de la AGN e indirecta del Congreso de la Nación Argentina y otros organismos de fiscalización, en relación con los costos operativos totales (esto es, costos operativos directos e indirectos) de la nueva unidad operativa.

## **6. Programas de auditoría**

Para guiar las tareas en la etapa de implementación y maximizar los resultados de nuestras actividades previstas, deberíamos destinar entre un 30% y un 35% de nuestras horas laborales anuales a confeccionar y aprobar un programa de auditoría detallado en cada jurisdicción gubernamental.

En estos documentos se deberán establecer principalmente las líneas de investigación, los objetivos de auditoría asociados, los criterios y los subcriterios de control, las pruebas de cumplimiento relacionadas con la evaluación del sistema de control interno diseñado en cada jurisdicción para administrar el proceso de inversiones públicas y minimizar los riesgos operativos (esto es, inherentes y de control) de esas actividades, los niveles de riesgos y el alcance y la metodología de las pruebas sustantivas asociadas (esto es, los procedimientos analíticos y de detalle), el cronograma de actividades, las responsabilidades de cada integrante del equipo de trabajo y el presupuesto de cada proyecto.

## **7. Ejecución - Informes y seguimiento**

En el marco de la programación de tareas antes descripta, se debería asignar entre un 65% y 70% del ciclo de auditoría a desarrollar efectivamente las actividades de control estipuladas en el ítem anterior y comunicar sus resultados.

Por consiguiente, en esta etapa: (a) se comprobarán y evaluarán los controles y los riesgos operativos, (b) se seleccionarán las pruebas sustantivas y se examinarán las evidencias recabadas, (c) se identificarán los desvíos a los criterios y sub-criterios de control preestablecidos, (d) se analizarán sus efectos y causas principales, y finalmente (e) se desarrollarán las observaciones, las recomendaciones y las conclusiones para transmitir aquellos resultados al Congreso de la Nación Argentina y a las instituciones pertinentes.

Por último, para completar el proyecto piloto y evaluar sus resultados se deberán destinar los últimos cuatro meses de nuestro cronograma estratégico (esto es, septiembre de 2003 - diciembre de 2003) a desarrollar el proceso de seguimiento y, ergo, analizar las acciones correctivas adoptadas por las unidades ejecutoras en virtud de las recomendaciones efectuadas, medir los efectos derivados de aquellas y comunicar los resultados finales de las acciones desarrolladas.

## 8. Cronograma de actividades Octubre 2000 - Diciembre 2003

**TABLA VI**  
**Actividades del Proyecto Piloto**

<b>Actividades Principales</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
a) Elaborar una Guía de Auditoría	X	-	-	-
b) Establecer una Nueva Unidad Operativa y Seleccionar su Personal	X	-	-	-
c) Ejecutar los Procesos de Consulta y Coordinación	X	-	-	-
d) Implementar el Curso de Capacitación	X	-	-	-
e) Aprobar el Plan de Acción y el Presupuesto Anual	X	X	X	-
f) Desarrollar los Programas de Auditoría	-	X	X	X
g) Ejecutar los Proyectos de Auditoría y Comunicar los Resultados	-	X	X	X
h) Realizar el Subproceso de Seguimiento	-	-	-	X

## VI. Conclusión

Por lo general, los gobiernos asignan montos significativos de fondos al financiamiento de proyectos de inversión pública con el objeto de satisfacer la demanda social por bienes indispensables para proveer un mayor bienestar general, que no son provistos enteramente por el sector privado debido a que generalmente su producción carece de suficiente rentabilidad individual y en virtud de que principalmente se trata de bienes cuyo consumo es "colectivo" (e.g. defensa nacional) o "cuasi - colectivo" (e.g. salud, educación, justicia y seguridad) y que por, consiguiente, son de divisibilidad imperfecta entre todos sus consumidores.

Por lo antes expresado, muchas de aquellas inversiones se caracterizan por poseer una elevada tasa de rentabilidad social en contraste con una insuficiente y a veces hasta negativa rentabilidad individual. Ello inexorablemente dificulta la recuperación del capital invertido durante la vida económicamente útil de aquellas inversiones, debiendo en consecuencia ser enjugadas, total o parcialmente, con ingresos fiscales ordinarios provenientes del cobro de tributos.

En ese contexto, los proyectos de inversión pública deben ser cuidadosamente escrutados considerando la existencia de aquellas características peculiares, los objetivos políticos y sociales establecidos, los costos operativos y de inversión de proyectos alternativos, los ingresos y las externalidades asociadas, los disímiles riesgos que afectan el proceso de inversión pública, así como las potenciales diferencias existentes entre la rentabilidad social e individual del proyecto, habida cuenta de sus costos financieros de capital y aun de sus costos operativos que gravitarán en los presupuestos futuros y podrían ser eventualmente fuentes de desequilibrios fiscales que incidirán sobre la situación económica y social del país, en la presente y futuras generaciones. Este es el enfoque moderno de los "balances presupuestarios generacionales" de Auerbach - Kotlikoff<sup>23</sup>.

La implementación de una auditoría integral del Sistema Nacional de Inversiones Públicas puede coadyuvar a minimizar los costos sociales derivados de esa incidencia generacional y a maximizar la eficiencia económica y social, así como la eficacia política de las inversiones públicas en función de los objetivos estratégicos de bienestar que se proponga un gobierno, en el marco de las restricciones legales, financieras y ambientales que condicionen sus decisiones.

La AGN posee atribuciones legales y suficientes recursos humanos, materiales e intangibles (e.g. computadoras, cono-

<sup>23</sup> Véase "Generational Accounting: A Meaningful Alternative to Deficit Accounting", Auerbach Alan, Kotlikoff Laurence y Gokhale, Jagadeesh, *Tax Policy and The Economy*, Volumen n° 3, Cambridge, MA, MIT Press, 1991. También, "Generational Accounting Around The Globe", Kotlikoff Laurence y Rafterhuschen A., *American Economic Review, Papers and Proceedings*, mayo 1999, pp. 161-175.

cimiento especializado, manuales de auditoría y documentos técnicos) como para asumir este desafío, llevar a cabo exitosamente el proyecto propuesto y auditar regularmente el proceso de inversiones públicas en la República Argentina.

Para realizar dicho cometido este estudio propone la adopción de un modelo de auditoría integral, que debiera ser objeto de un acuerdo de cooperación y coordinación entre el Órgano de Control Externo (AGN) y el Órgano de Control Interno (SIGEN) del Sistema de Administración Financiera para que se aminoren los costos totales y acrecienten los beneficios netos derivados de las actividades de fiscalización previstas en aquel esquema.

Dicha auditoría no sólo comprendería controlar los actos administrativos insitos al proceso de inversiones públicas, sino también el diseño del plan maestro en la confección de los proyectos de ingeniería, la evaluación económica y financiera que se haya realizado en los estudios de prefactibilidad y de factibilidad, usualmente encomendados a consultores privados, el proceso de licitación para seleccionar el constructor que ofrezca el mejor precio dada la calidad exigida y determinada por el proyecto de ingeniería, como así también en la etapa de ejecución de la inversión por los contratistas de las obras, el cumplimiento que ellos dan a las especificaciones del proyecto final de ingeniería y demás estipulaciones técnicas establecidas en los pliegos de bases y condiciones.

La implementación de este programa de auditoría integral es técnica y financieramente viable, ya que requerirá una mínima reasignación de recursos financieros, humanos y materiales, que seguramente contribuirá a acrecentar los beneficios sociales netos de las inversiones públicas y a fortalecer el marco de transparencia y responsabilidad sistémica de la administración financiera en la República Argentina.

Estos son los principales lineamientos de la presente propuesta, orientada a minimizar los riesgos derivados de una ineficiente e ineficaz asignación de recursos en el proceso de inversiones públicas y a promover el desarrollo económico en nuestro país.

## **ABREVIATURAS**

<b>ACRÓNIMO</b>	<b>SIGNIFICADO</b>
AGN	Auditoría General de la Nación Argentina
ANAO	Oficina de la Auditoría Nacional de Australia
CCAF	CCAF - FCVI Inc. (anteriormente, Fundación Canadiense de Auditoría Comprensiva)
CIDA	Oficina Canadiense de Desarrollo Internacional
CNA	Congreso de la Nación Argentina
DNIP	Dirección Nacional de Inversiones Públicas
EE.UU.	Estados Unidos de América
FMI	Fondo Monetario Internacional
GAO	Oficina de la Auditoría General de Estados Unidos de América
LAF	Ley de Administración Financiera
ME	Ministerio de Economía
OAG	Oficina de la Auditoría General del Canadá
OMB	Oficina de Administración y Presupuesto de los Estados Unidos de América
PBI	Producto Bruto Interno
PEN	Poder Ejecutivo Nacional
SIGEN	Sindicatura General de la Nación
SPER	Secretaría de Programación Económica y Regional
TBS	Secretaría de Hacienda del Canadá
TI	Tecnología de la Información
UF	Unidades Físicas
VFM	Auditoría de Gestión

## Bibliografía

- AGN, *Auditoría legal, Documento técnico N° 1*, Buenos Aires, Argentina, julio 1995;
- AGN, *Herramientas de auditoría de gestión, Documento técnico N° 5*, Buenos Aires, Argentina, Julio 1995;
- AGN, *Manual de organización y funciones, Resolución N° 52*, Buenos Aires, Argentina, 1993;
- AGN, *Manual de auditoría financiera, Documento Técnico N° 9*, Buenos Aires, Argentina, marzo 1996;
- AGN, *Manual de auditoría de gestión del sector público nacional, Documento técnico N° 9*, Buenos Aires, Argentina, 1996;
- ANAO, "ANAO's Annual Report 1998-1999", Canberra, Australia, 1999;
- ANAO, "ANAO's Business Plan 1999-2002", Canberra, Australia, 1999;
- ANAO, "ANAO's Corporate Plan 1998-2001", Canberra, Australia, 1998;
- Auerbach Alan, Kotlikoff Laurence y Gokhale, Jagadeesh, "Generational Accounting: A Meaningfull Alternative to Deficit Accounting", *Tax Policy and The Economy*, Volumen n° 3, Cambridge, MA, MIT Press, 1991;
- Banco Mundial, "Operational and Procedures Manual", Washington D.C., EE.UU., enero 2000;
- Boletín del FMI, *Pautas sobre la gestión del gobierno*, Washington D.C., EE.UU., agosto 1997;
- Buscaglia, Adolfo E., *Inflación y Declinación Económica*, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Anales 1981, Buenos Aires, Argentina, 1981;
- Buscaglia Reyna, Mariano J. y otros, *Relevamiento y evaluación del control interno de la SAFJP: pruebas de cumplimiento - cuestionarios*, AGN, Buenos Aires, Argentina, mayo 1996;
- Buscaglia Reyna, Mariano J. y otros, *Marco normativo general para la auditoría legal sobre el régimen estatal de compras y contrataciones*, AGN, Buenos Aires, Argentina, agosto 1996;
- Buscaglia Reyna, Mariano J., *Experiencias de la Argentina en materia de control fiscal, los mecanismos de integración institucional y coordinación interinstitucional*, Tegucigalpa, Honduras, C.A., septiembre 1997;
- Buscaglia Reyna, Mariano J., *Fortalecimiento institucional de las entidades fiscalizadoras superiores*, Lic. Ciudad de Guatemala, Guatemala, julio 1999;
- Canadian Standards Association, "Risk Management: Guideline for Decision-Makers", Ottawa, Canadá, 1997;
- Carmichael, Douglas R. y otros, *Auditing Concepts and Methods - A Guide to Current Theory and Practice*, McGraw-Hill, EE.UU., 1996;
- CCAF, "Accountability, Performance, Reporting, Comprehensive Audit - An Integrated Perspective -", Ottawa, Canadá, 1996;

#### 40 Asociación Internacional de Presupuesto Público - ASIP

CCAF, "CCAF Lexicon", Ottawa, Canadá, 1999;

CIDA, "Roadmap v. 5.0 - Geographic Programs", Ottawa, Canadá, febrero 1999;

Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO), "Internal Control - Integrated Framework and Evaluation Tools", EE.UU., septiembre 1992;

Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, *La Programación de la Inversión Pública en la Argentina*, Buenos Aires, Argentina, 1996;

GAO, "Assessing Risks and Returns: A Guide for Evaluating Federal Agencies' IT Investment Decision Making", Washington D.C., EE.UU., febrero 1997;

GAO, "Budgeting for Capital", Washington D.C., EE.UU., marzo 1998;

GAO, "Business Process Reengineering Assessment Guide", Washington D.C., EE.UU., abril 1997;

GAO, "Executive Guide, Leading Practices in Capital Decision-Making", Washington D.C., EE.UU., diciembre 1998;

GAO, "GAO's Strategic Plan 2000-2005", Washington D.C., EE.UU., primavera 2000;

GAO, "GAO's Performance Plan Fiscal Year 2001", Washington D.C., EE.UU., primavera 2000;

GAO, "Internal Control, Essential for Safeguarding Assets, Compliance with Laws and Regulations, and Reliable Financial Reporting", Washington D.C., EE.UU., abril 1998;

Ginestar, Ángel, *El Sistema de Inversiones Públicas: ¿Para qué y por qué?*, Buenos Aires, Argentina, 1998;

Glaude, Ernie, Larry Meyers y Vinod Sahgal, "Strengthening Legislative Audit Institutions in Developing Countries", OAG, Ottawa, Canadá, febrero 1995;

Finzi, Ugo, "The World Bank and Project Analysis - An Introduction", Banco Mundial, Washington D.C., EE.UU., 1997;

Instituto Canadiense de Contadores, Comité de Investigación de Contabilidad y Auditoría, "CICA Terminology", Toronto, Canadá, julio 1983;

Kopits George y John Craig, "Transparency in Government Operations", Artículo N° 158, FMI, Washington D.C., EE.UU., marzo 1998.

Kotlikoff Laurence y Raffelhuschen A., *American Economic Review*, "Generational Accounting Around The Globe", Papers and Proceedings, mayo 1999;

Ministerio de Economía, Secretaría de Hacienda, *Digesto de normas de administración financiera del sector público nacional*, Buenos Aires, Argentina, diciembre 1999;

Ministerio de Economía, Secretaria de Hacienda, *El sistema presupuestario público en la Argentina*, Buenos Aires, Argentina, septiembre 1996;

OAG, "Audit Guide N° 16 - Auditing Capital Assets Projects", Ottawa, Canadá, enero 1989;

OAG, "Audit Guide - Auditing Materiel Management", Ottawa, Canadá, 1984;

OAG, "Comprehensive Auditing Manual", Ottawa, Canadá, septiembre 1994;

- OAG, "VFM Audit Manual", Ottawa, Canadá, enero 2000;
- Oficina de la Auditoría General de British Columbia, "Towards a More Accountable Government: Putting Ideas into Practice", Victoria, British Columbia, Canadá, 2000;
- OMB, "Capital Programming Guide", Washington D.C., EE.UU., julio 1997;
- OMB, "Circular N° A-11, Part 3, Planning, Budgeting and Acquisition of Capital Assets", Washington D.C., EE.UU., julio 1998;
- OMB, "Circular N° A-94 (Revised)", Washington D.C., EE.UU., octubre 1992;
- Petrel, Humberto, *Presupuesto y control - Pautas de reforma para América Latina*, Banco Interamericano de Desarrollo, Washington, D.C., EE.UU., 1997;
- Resolución N° 145, *Normas de auditoría externa de la AGN*, Buenos Aires, Argentina, 1993;
- Sociedad Americana de Administración Pública, Centro para la Responsabilidad Sistémica y la Gestión, "Performance Measurement: Concepts and Techniques", Washington D.C., EE.UU., 1999;
- Sprecher, Lon, Teresa G. Valderrama y Yolanda C. Cejas, "Presupuestos Operativos y Metodología de Evaluación de la Eficiencia de las Entidades Públicas", *Revista Internacional de Presupuesto Público N° 35*, Buenos Aires, Argentina, diciembre 1997;
- Suárez, Andrés S., *La moderna auditoría - Un análisis conceptual y metodológico*, Mc Graw-Hill, Buenos Aires, Argentina, 1991;
- TBS, "Benefit - Cost Analysis Guide" (Borrador), Ottawa, Canadá, julio 1998;
- Thuesen, G. J. y W. J. Fabrycky, "Engineering Economy", Prentice-Hall Ediciones Internacionales, 8ª Edición, EE.UU., 1993;



## **Desempeños públicos y evaluación de políticas en Holanda\***

Peter van der Knaap\*\*

### **Introducción**

En junio de 1999, el gobierno de Holanda presentó sus nuevas propuestas sobre la estructura, contenido y presentación de documentos presupuestarios. El presupuesto moderno del gobierno debía dar respuesta a tres preguntas simples: *¿Qué queremos lograr? ¿Qué haremos para lograrlo? ¿Cuál será el costo de nuestros esfuerzos?* Después del año presupuestario, la memoria anual del gobierno tendrá que contestar los equivalentes lógicos a estas preguntas: *¿Hemos logrado lo que queríamos? ¿Hemos hecho lo que debíamos para lograrlo? ¿Costó lo que habíamos esperado?*

El objetivo general de las propuestas es hacer que los documentos presupuestarios y, por lo tanto, el proceso presupuestario, esté más orientado hacia la política presentando información sobre objetivos de política (presuntos y logrados), medidas o instrumentos de política, y sus costos. En consecuencia, el presupuesto moderno contendrá los siguientes indicadores de desempeño:

1. (la cantidad, calidad y costos de) productos y servicios (producción) "producidos" por el gobierno o los servicios del gobierno para lograr ciertos efectos, y;

\* El presente artículo es una reproducción de la exposición remitida por el autor al *XXVII Seminario Internacional de Presupuesto Público*, llevado a cabo en Madrid, España, entre el 23 al 26 de octubre de 2000

\*\* Departamento de Evaluación de Política, Ministerio de Finanzas, La Haya, Holanda.

## 2. los efectos presuntos de tales medidas (resultado).

Las relaciones causales entre las medidas políticas y sus efectos jugarán un papel pivote en el presupuesto moderno y en su contabilidad. Por otra parte, dado que rara vez se dispone de información confiable sobre efectos de política en forma anual (o a un costo muy alto), se reconoce que este nuevo modo de presupuestar también requiere un enfoque integrado hacia (1) el diseño de programa de política, (2) la gestión del desempeño, y (3) la investigación de evaluación de políticas.

En este artículo, me concentraré en los méritos del presupuesto moderno desde un punto de vista de gestión de presupuesto y evaluación de política. La pregunta central es: ¿permitirá el presupuesto moderno un empleo mejor dirigido de la información periódica (anual o cíclica) y menos frecuente sobre los resultados de la política y la producción de la gestión? Y, de ser así: ¿cuáles son las posibilidades de mejorar la utilización de los resultados de la investigación de evaluación ajustando su empleo a los datos disponibles en forma sistemática de los sistemas de planeamiento y control orientados hacia el desempeño?

### **1. Ambiciones de la gestión financiera en Holanda: eficiencia y eficacia**

“La sociedad demanda cada vez más del gobierno. Por lo tanto, es necesario que seamos firmes en buscar con ganas y en forma eficiente que los planes políticos se vuelquen en resultados. Esa es una de las razones por las que el gobierno está trabajando duro por mejorar su organización y métodos de trabajo. Un gobierno con decisión, una política efectiva y una gestión eficiente. Así es como podríamos resumir los objetivos de un Gabinete en el área de la gestión financiera” (Ministerio de Economía, 1998).

Como ilustra este extracto, la gestión financiera del gobierno central de Holanda está en constante estado de movimiento. Incluso desde mediados de la década del ochenta se había hecho mucho por mejorar la legitimidad y eficiencia del uso de los fondos públicos. Tanto las ambiciones como los instrumentos de los gerentes financieros y contralores del gobierno están

umentando. A mediados de la década del ochenta, la necesidad de controlar el gasto del gobierno no se podía acentuar lo suficiente. Desde entonces, mucho se ha logrado. Por esta razón, el Ministerio de Economía estuvo en condiciones de desarrollar e implementar el modelo de gestión orientado hacia los resultados y armonizar los ciclos del presupuesto y la política.

Durante los últimos años, el enfoque ha cambiado de la regularidad hacia la eficiencia y la eficacia. La llave para este desarrollo está en la mejora de la gestión de las organizaciones del gobierno. El Acuerdo del Gobierno del segundo Gabinete Kok resulta claro como el cristal en este sentido: "Para promover una acción del gobierno exitosa y eficiente, se continuará vigorosamente el desarrollo de políticas y gestiones más transparentes (...) La amplia implementación del modelo de gestión orientado hacia resultados será promovida aún más durante la vigencia de este gobierno. Entre otras cosas, llevando a cabo en forma sistemática una investigación de política interdepartamental en el planeamiento y gestión de los Servicios Públicos" (Rijksvoorlichtingsdienst, 1998).

El objetivo del modelo de gestión orientado hacia resultados no es sólo "ahorrar dinero" sino más que nada mejorar el desempeño del gobierno clarificando la relación entre el despliegue de recursos, productos y servicios, y los efectos a lograr, y tomar esto como un punto de partida tanto para la realización de políticas como para su implementación. Esto dará como resultado una mayor transparencia de los procesos presupuestarios, que será beneficiosa para el control externo de los organismos del gobierno por parte del Tribunal de Auditoría y el Parlamento. Como norma –también de la gestión orientada hacia resultados– el gobierno debe hacer lo correcto y tiene que hacerlo en forma correcta, es decir, eficiente en cuanto a costos y cumplir con ciertos niveles de calidad. Dando al mismo tiempo un panorama de lo que está haciendo para lograr estos objetivos.

Para alcanzar estas ambiciones más bien clásicas (o "modernas", en lugar de un *dejar hacer, dejar pasar* "pos moderno") de buena gobernabilidad, el gobierno central de Holanda tiene como tradición emplear indicadores de desempeño y de efecto (como exponentes de la gestión del desempeño) e investigación de evaluación de políticas.

## **2. Desempeño e indicadores de efecto y evaluación de políticas en Holanda: líneas paralelas**

Empalmar la gestión del desempeño y la evaluación de políticas está de moda (Blalock, 1999). En Holanda, la importancia de “trabajar en equipo” para la gestión del desempeño y la evaluación de las políticas fue reconocida por primera vez en el documento sobre posición del gobierno de 1991 –“Estudios de evaluación de políticas en el gobierno central”– y el siguiente –“Marco de referencia para los instrumentos de evaluación de políticas” (Ministerio de Economía, 1994; actualizado en 1998). Desde comienzos de la década del noventa se distinguen las siguientes categorías complementarias, “instrumentos de evaluación”, en el gobierno central holandés:

1. sistemas de indicadores de desempeño y efecto, que brindan un panorama periódico o “información de monitoreo” sobre el desempeño del gobierno y el alcance al cual los encargados de la política han logrado sus objetivos;
2. investigación de evaluación de políticas (basada en proyectos), que generalmente tiene lugar con una frecuencia menor de una vez por año y se concentra en los efectos netos (sociedad) de los programas de políticas; y
3. auditoría de la organización, en la cual se analizan la gestión operativa y el desempeño de organizaciones específicas.

### *2.1. Desarrollo de indicadores de desempeño y efecto*

Una de las formas más tempranas de medición de desempeño en Holanda fue el “desempeño del presupuesto” (Sorber, 1999). Desde la década del setenta, los ministerios han brindado datos de desempeño anual en sus presupuestos (Klaassen & Van Nispen, 1998). Las principales funciones de este enfoque del desempeño del presupuesto fueron:

- incrementar el conocimiento del Parlamento de las estimaciones del presupuesto a fin de mejorar la toma de decisiones sobre afectación de fondos (función de asignación y control), y;
- promover la eficiencia y la eficacia de los diversos programas de políticas (función de gestión y control).

Estas funciones son todavía muy relevantes para nuestros tiempos. La disponibilidad de información oportuna y confiables sobre el desempeño del gobierno es de vital importancia para el desarrollo de una mayor eficiencia y eficacia a través de la transparencia. Siguiendo el principio de Osborne y Gaebler, según el cual "Si no se miden los resultados no se podrá diferenciar el éxito del fracaso", uno de los principales esfuerzos en el campo de la gestión pública en el gobierno holandés en la década del noventa fue el desarrollo sistemático de indicadores del desempeño y los efectos de la gestión del gobierno y las medidas políticas. Para estimular el desarrollo, se empleó un enfoque paso por paso, sintonizando las ambiciones de buena gobernabilidad: control de gastos, eficiencia y eficacia (Ministerio de Economía, 1999). Hasta el Presupuesto 1996, inclusive, se puso énfasis en "estimar cifras clave", es decir, datos que brindarían un conocimiento de los factores en los que se basan las estimaciones presupuestarias.

Sin embargo, esta información estaba ampliamente limitada a datos sobre aspectos de precio y cantidad de las estimaciones presupuestarias, el así llamado "enfoque de  $P(\text{recio}) \times C(\text{antidad})$ " (Sorber, 1999). Aun cuando esto sea relevante, la estimación de cifras clave como tal sólo brinda un conocimiento parcial del real desempeño del gobierno. Una razón para ello es que se consignó que incluyeran factores de insumos o de producción (por ejemplo, el número de empleados públicos). Por esta razón, en las preparaciones de los presupuestos 1997 y 1998, el énfasis cambió hacia los indicadores del rendimiento real. A través de la inclusión de los costos y de la calidad de los productos y servicios del gobierno se ganó mucho conocimiento acerca de la eficiencia, es decir, la relación recursos-rendimiento. La cifra principal para evaluar la eficiencia es el "costo por unidad producida", combinado con indicadores de calidad. Por comparaciones a lo largo del tiempo, un análisis transversal (punto de referencia) y comparaciones con normas u objetivos específicos, se puede adquirir una perspectiva de la mejora de la eficiencia (Ministerio de Economía, 1994/1998). La inserción de información sobre eficiencia en los presupuestos del Ministerio fue paralela a la introducción del modelo de agencia estatal (ver § 5).

Sin embargo, las posibilidades de calificar y cuantificar la

producción difieren mucho por Ministerio. Asimismo, es más fácil hacerlo en organizaciones de una naturaleza de implementación de política más administrativa (como, por ejemplo, las agencias estatales) que en organizaciones que están involucradas en actividades más orientadas hacia la política. No obstante, durante los últimos años se ha logrado mucho progreso, tanto en términos cuantitativos como cualitativos.<sup>1</sup> En este momento, 93% del gasto elegible del gobierno está validado por medios de información sobre los costos (y la calidad) de los productos y servicios prestados.<sup>2</sup>

En 1998, durante la preparación del Presupuesto 1999, se dieron los primeros pasos para desarrollar cifras clave sobre eficacia. El objetivo era brindar conocimiento sobre los efectos de las medidas políticas dentro de la sociedad. El objetivo es obtener conocimiento sobre los efectos perseguidos –y, a posteriori, los efectos netos logrados de medidas políticas dentro de la sociedad. En 1998 y 1999, los ministerios comenzaron a incluir cifras proyectadas en la eficacia de las medidas políticas en sus presupuestos. No obstante, la información de esta clase es muy rara. Al poner los objetivos de las medidas de la política en primer plano, las nuevas propuestas sobre la estructura, contenido y presentación de los documentos presupuestarios corrigen esta insuficiencia (ver § 3).

## *2.2. Evaluación de la política*

Con respecto a información sobre los efectos de los programas de políticas, es importante hacer una distinción entre indicadores de efecto (literalmente: pistas, indicadores o signos) y los efectos (netos) de los programas políticos. Los indicadores de efecto ofrecen un signo o indicio de que los efectos perseguidos son o –con menos certeza– serán o incluso pueden ser logrados. Los efectos de la política son “la cosa real”: repre-

<sup>1</sup> El Tribunal de Auditoría de Holanda alcanzó la misma conclusión en sus informes (publicados en 1997 y 1998) sobre “Suministro de Información y Cifras Clave”.

<sup>2</sup> En los Presupuestos 2000 del Ministerio, el 93% de los rubros de línea elegible está ilustrado con indicadores de desempeño; el 71% de esta información satisface los niveles de calidad del Ministerio de Economía.

sentan el cambio concreto en la sociedad (o en una organización, un grupo elegido como objetivo, etc.). Cuando se miden los "efectos netos", la interferencia de factores externos al programa político en cuestión quedan excluidos. Cuando se trata de adquirir información sobre los efectos netos de las medidas políticas, la investigación de evaluación de política –el segundo "instrumento de evaluación" –parece ser a menudo la única opción. Contrariamente a las cifras estimadas y los costos de los productos o servicios prestados, medir la eficacia de los programas políticos requiere una investigación de evaluación exhaustiva, metodológica, sólida y en profundidad.

Dentro de la categoría de investigación de evaluación, habitualmente se realiza la distinción entre estudios de evaluación anteriores y posteriores. Los estudios de evaluación posteriores son definidos como estudios de mediciones de política que son evaluados retrospectivamente. Este tipo de estudio puede relacionarse con los siguientes aspectos:

- método de implementación (en relación con el método de implementación planeado) posiblemente junto con aspectos de costos;
- la producción/servicios/productos brindados (en relación con la producción supuesta; tanto la cantidad, como los costos y la calidad son investigados), y/o
- (con mayor frecuencia:) los efectos netos y colaterales resultantes de las políticas seguidas en la sociedad (en relación con los efectos o esfuerzos proyectados para evitar efectos colaterales no deseados).

Los estudios de evaluación anteriores (evaluación anticipada) son definidos como estudios orientados hacia el futuro, destinados a reunir información y analizar:

- dos o más opciones de política (que traigan aparejado un método diferente de continuar con la política actual), y
- sus efectos esperados y efectos colaterales dentro del organismo de implementación y/o en la sociedad.

La diferencia entre los estudios de evaluación posteriores y anteriores está, por supuesto, en el hecho de que los últimos

están orientados hacia el futuro (perspectiva versus retrospectiva). Esta distinción tiene implicancias principalmente para el criterio de calidad de "contenido empírico".

### *2.3. Auditoría de la organización*

Las auditorías de la organización son llevadas a cabo en todo el gobierno central para revisar la gestión operativa y el desempeño de las partes individuales de las organizaciones y servicios gubernamentales. Desde 1997, este tercer instrumento de evaluación fue promovido activamente en todo el gobierno llevando a cabo una investigación de política interdepartamental en el planeamiento y la gestión de los servicios públicos. Sus principales objetivos eran (1) analizar el grado en el cual los sistemas administrativos y de gestión existentes podrían ser caracterizados como "orientados hacia resultados", y (2) presentar propuestas de mejora (ver § 5). En 1999, el Ministerio del Interior comenzó a llevar a cabo "visitas": auditorías realizadas por grupos de trabajo interdepartamentales, con la intención de brindar "consejo fraternal" a los profesionales colegas. Además de estas iniciativas del gobierno, cada Ministerio lleva a cabo sus propias auditorías de organización y/o operativas.

### *2.4. El enfoque de la "mejor mezcla"*

¿En qué situación y/o con qué frecuencia deberá ser usado tal instrumento de evaluación? Complejos como son (o parecen serlo) el gobierno y las políticas públicas, es sorprendentemente fácil dar una respuesta a esta pregunta. Como principio pragmático, el "marco de referencia para los instrumentos de evaluación de política" defiende el "uso de la mejor mezcla de categorías, asegurándose que las mismas estén bien equiparadas". Hoy en día, con la implementación del presupuesto moderno, las condiciones para efectuar esta mezcla parecen mejores que nunca (ver cuadro 1 en el apartado 3). Pero ya en 1994 se anticiparon algunos criterios generales (Ministerio de Economía, 1994/1998):

## Casillero 1: Cuándo usar cierto tipo de instrumento de evaluación: ciertos criterios generales

---

### **Investigación de evaluación anterior**

Es aconsejable llevar a cabo evaluaciones anteriores de medidas de nueva política si el nivel de riesgo esperado es alto y/o en el caso de cambios de política importantes.

---

### **Indicadores de desempeño**

El establecimiento de un sistema de indicadores de desempeño no vale la pena a menudo en el caso de "asuntos extra". Otros instrumentos de evaluación son más apropiados en tales casos. Algunas áreas de la política son inapropiadas para ciertos tipos de indicadores. Por ejemplo, si la producción no se puede medir, es imposible desarrollar indicadores de eficiencia.

---

### **Investigación de evaluación posterior**

Como regla de bolsillo, los indicadores de los sistemas de desempeño no brindan un conocimiento confiable de la causalidad: la información sobre la relación causal entre las medidas políticas y los efectos netos concretos de tales medidas en la sociedad (resultado) requieren a menudo un estudio de evaluación posterior basado en proyectos. Como guía, las evaluaciones posteriores basadas en proyectos deberán ser llevadas a cabo para cada área de política por lo menos una vez cada cinco años. Se requiere una frecuencia mayor en el caso de asuntos que son de riesgo social o financiero significativo y/o si se hubieran recibido signos negativos con respecto al resultado que se persigue. Los indicadores de desempeño juegan un papel pivote para determinar la necesidad de tal mayor frecuencia.

---

## **3. "Todas las cosas obedecen al dinero": hacia una cuenta anual y presupuesto del ministerio más orientado hacia la política**

*Vinculación de presupuestos y política: reforma del presupuesto 1999.*

Puede resultar claro que los presupuestos departamentales y

las cuentas anuales cumplen roles esenciales en la relación entre el gobierno y el parlamento. El proceso presupuestario constituye la base para la asignación de recursos a toda clase de prioridades políticas. Por otra parte, es una condición previa para una implementación de una política eficiente y eficaz y, como tal, permite que los estados generales den efectiva sustancia a sus tomas de decisiones y tareas de control. Sin embargo, después del proceso presupuestario, la política pública tiende a tener su propio ciclo (en términos ilustrados: la de formular objetivos, desarrollar programas políticos, implementación, resultados de evaluación, reajuste de objetivos y/o programas). Un rasgo clave del ciclo político es que es generalmente más largo que el ciclo presupuestario y que varios ciclos políticos convergen en el ciclo presupuestario.

Sin embargo, durante los últimos dos años se han tomado varias iniciativas para conectar ciclos presupuestarios (mejor) con ciclos políticos. De lejos, la iniciativa más importante es la actual reforma de los documentos del presupuesto del Ministerio y las cuentas anuales. Bajo el título "De presupuesto político a cuenta política anual", el gobierno holandés publicó sus propuestas para mejorar el valor de la información y la accesibilidad de los documentos presupuestarios y las cuentas anuales (Parlamento, 1999). El propósito general de las propuestas, que fueron enviadas al parlamento en mayo de 1999, es convertir los documentos y el proceso presupuestario en algo más orientado hacia la política. Se cree que el Parlamento (y otros usuarios de los documentos presupuestarios) están ambos interesados en (1) los objetivos de la política y el modo en que tales objetivos están siendo perseguidos, y (2) los montos de dinero gastados por los ministerios al hacerlo. Los presupuestos más orientados hacia la política brindan una mayor información y son más accesibles.

### *De insumo a producción y resultado*

Las ideas detrás de los documentos presupuestarios corrientes datan de mediados de la década del ochenta. En ese momento, la regularidad y control del gasto público estaban todavía altos en la agenda (apartado 1). Esto está reflejado, entre otras cosas, por el hecho que muchos datos de insumos

fueron incluidos en los documentos presupuestarios (por ejemplo, personal, materiales). Asimismo, desde un punto de vista orientado hacia el control, hay acuerdos o subacuerdos obligatorios para los organismos asesores, garantías, "esquemas abiertos", préstamos, y participaciones. Sin embargo, desde la década del ochenta mucho se ha logrado en este campo (y debe ser preservado!). Sin embargo, el problema con los documentos "a la antigua" es que las principales líneas de la política son a menudo difíciles de reconocer. Con frecuencia, no hay relación directa entre las propuestas financieras y los planes políticos subyacentes. Es a menudo duro encontrar una conexión directa entre política, desempeño y recursos (Van der Knaap y otros, 1999).

En línea con las mayores ambiciones de la gestión financiera descrita anteriormente, el empleo de la eficiencia y la eficacia como principios vectores del diseño y clasificación en el proceso de presupuesto y contabilidad es un lógico siguiente paso. En resumen, los presupuestos departamentales deben contestar las preguntas: *¿Qué queremos lograr, qué pasos tomaremos para lograrlo y cuánto costará?* Y en la contrapartida del presupuesto, la cuenta anual: *¿Hemos logrado lo que queríamos, hemos hecho lo que debíamos para lograrlo y costó lo que habíamos esperado?* (Ministerio de Economía, 1999).

El objetivo de rediseñar el presupuesto departamental y la cuenta anual es poner al presupuesto más en línea con los objetivos y medidas políticas concretos. Toda vez que sea posible, deberá realizarse una conexión directa entre (1) los objetivos políticos, (2) los instrumentos políticos empleados en el caso de los productos y servicios prestados por tales instrumentos y (3) los recursos requeridos para hacerlo. En el presupuesto a la antigua, los objetivos políticos son decisivos para la estructura de los documentos presupuestarios del Ministerio. La intención es alcanzar una clasificación de los acuerdos políticos en los que las áreas políticas sean claramente reconocibles, suficientemente homogéneas, y por los que se pueda lograr el vínculo antedicho —entre objetivos, medidas y dinero.

*Bosquejo de presupuesto: los objetivos políticos conducen*

En el presupuesto moderno, cada rubro está basado en un objetivo general de la política del gobierno: las simples preguntas: *¿Qué queremos lograr? ¿Cuáles son los efectos propuestos (finales) en la sociedad?* son las conductoras. Sin embargo, hacer que el objetivo político general y los valores deseados sean explícitos y manejables (o "guiables") no será siempre posible. Por ejemplo, podemos tomar el objetivo de "integrar gente de un origen étnico que ha inmigrado recientemente en la sociedad holandesa". Para ser específico, el objetivo general de la política debe ser traducido en uno o más objetivos políticos operativos específicos. Esto puede tomar a menudo dos caminos paralelos:

1. formular efectos intermedios: efectos manejables y cuantificables que contribuyen a la realización de efectos políticos definitivos (en nuestro ejemplo, el porcentaje de recién llegados que participa en un curso de naturalización), y
2. formular efectos aún más cristalizados que den un buen indicio de los efectos definitivos de la política (como, por ejemplo, el número de gente de un origen étnico en los trabajos pagos).

De este modo, los objetivos generales de las políticas pueden ser puestos en marcha: se da un indicio de cuál es el grupo que está en la mira y qué los valores se desea alcanzar.

Para aumentar la comparabilidad de los acuerdos políticos, se usa una estructura universal. La misma toma la siguiente forma en los presupuestos del Ministerio y en las cuentas anuales:

## Casillero 2: la estructura general de los acuerdos políticos

---

Objetivo político general

Objetivos políticos puestos en marcha

Consecuencias presupuestarias de la política

Explicación basada en indicadores de desempeño y efecto

Información sobre flexibilidad presupuestaria

Suposiciones subyacentes con respecto a la eficacia, eficiencia y estimaciones

---

### *Explicación sobre la base de indicadores de desempeño y efecto cuando sea posible*

Según lo indicado, los indicadores de desempeño y efecto juegan un papel pivote en el memorándum explicativo de los acuerdos políticos. En el presupuesto moderno, cumplen la función de cifras a alcanzar. En las cuentas anuales, el desempeño y los efectos realizados son presentados en el contexto de tales cifras a alcanzar. Tanto en el presupuesto como en la cuenta anual del Ministerio, se dan indicadores de desempeño y efecto por un número de años. Para promover su fácil lectura e identificación, son presentados en cuadros o diagramas separados. Asimismo, para una buena comprensión es importante aclarar el significado de los datos con una profunda explicación orientada hacia la política (Ministerio de Economía, 1999).

Las propuestas del presupuesto moderno asumen una clara distinción entre la información periódica (anual o cíclica) y la menos frecuente sobre los efectos del gobierno (producción) y de la política (resultado). La razón de esto es bastante pragmática: cubrir cada aspecto de la información política cada año sería o muy cara o simplemente imposible. Esto es especialmente así para los efectos finales netos de los programas políticos. Como principio general, los indicadores de desempeño y efecto (signos o indicadores de eficacia política) están incluidos en forma anual. Después de todo, la mayor parte de esta información está (o debería estar) disponible como un "subproducto" de los sistemas de gestión y política orientados hacia resultados (OCDE, 1999). La información sobre los efec-

tos netos de la política deberá ser incluida en los documentos presupuestarios cada cuatro o cinco años o, cuando haya riesgos financieros u otros significativos o en el caso de una retroalimentación negativa ("timbres de alarma"), con mayor frecuencia. El Cuadro 1 resume la inclusión de la "mejor mezcla" de indicadores de desempeño y efecto y los resultados de la investigación de evaluación:

**Cuadro 1: Vinculación de los indicadores de desempeño y efecto a los resultados de la investigación de evaluación en los nuevos presupuestos y cuentas anuales del ministerio:**

<b>Ambición</b>	<b>Información</b>	<b>Ejemplo</b>	<b>Fuente</b>
<b>Eficacia/ impacto neto</b>	Efectos (netos) del programa X	La integración "real" de la gente de un origen étnico en la sociedad holandesa debido al programa de política X	Investigación de evaluación posterior
<b>Eficacia intermedia</b>	Efectos (brutos) intermedios	Cantidad de gente de un origen étnico en trabajos pagos	Cifras anuales del Ministerio de Bienestar Social (ciclo anual de planeamiento & control)
<b>Eficacia indicativa</b>	Indicadores de efecto	Cantidad de estu- diantes graduados con cierto grado de conocimiento del idioma y cultura holandés	Cifras anuales de las escuelas (ciclo anual de planea- miento & control)
<b>Eficiencia</b>	Indicadores de costos sobre la calidad de producción	Los "costos de pro- ducción" por estu- diente (satisfacción de condiciones de calidad específicas)	Cifras anuales de las escuelas (ciclo anual de planea- miento & control)

En el papel todo parece claro. La pregunta clave, naturalmente, es: ¿permitirá una práctica diaria una combinación bien considerada de gestión de desempeño y evaluación de política? Aquí, la madre de la sabiduría será una experiencia temprana con política y gestión orientados hacia los resultados.

#### **4. Del desarrollo a la utilización: integrar la gestión del desempeño y la evaluación de la política**

A pesar de que se han realizado muchos progresos en la inclusión de los indicadores de desempeño en los presupuestos del Ministerio, la actual utilización de esta información todavía deja mucho que desear. En los últimos años, algunos miembros del parlamento se quejaron de la naturaleza "burocrática" y detallada de los indicadores de desempeño (Ministerio de Economía, 1998). El Tribunal de Auditoría Holandés, verdadero soporte de los indicadores de desempeño, ha expresado serias dudas sobre el valor del enfoque "de arriba hacia abajo" del planteo paso por paso del Ministerio de Economía en la década del noventa. Algunos ministerios manifestaron concretamente que desarrollaron indicadores de desempeño para "quedar bien con el Ministerio de Economía", pero que son de poco uso en los procesos concretos de toma de decisión sobre políticas y presupuestos (Tribunal de Auditoría, 1997).

Desde un punto de vista normativo, la pregunta acerca de cómo deberían usarse los indicadores de desempeño y efecto para asignar recursos, orquestar redes y manejar los procesos de implementación de políticas se puede contestar con facilidad: procesos abiertos, orientados hacia resultados, fijados en la toma de decisión, mientras que al mismo tiempo toman en cuenta las capacidades y responsabilidades específicas de cada actor. También, sin embargo, desde un punto de vista empírico, hay poca experiencia con la política y la gestión orientada hacia los resultados o "nueva gestión pública" en Holanda (Leeuw, 1997).

*Uso de experiencias de "nueva gestión pública"*

En 1991 se introdujo el modelo de organismo con la intención de incrementar la eficiencia dentro del gobierno central por medio de la gestión orientada hacia la experiencia.<sup>3</sup> En la actualidad existen 19 organismos con una producción total de aproximadamente NLG 3,5 mil millones. El número de personal asciende a alrededor de 27.500: más de un cuarto del número total de empleados públicos dentro del Gobierno Central de Holanda. En 1997 se llevó a cabo una evaluación nacional para examinar si se había logrado el objetivo antes mencionado del modelo de organismo. Las conclusiones más importantes son que el modelo de organismo ha demostrado su valor para la gestión orientada hacia los resultados y que hay indicios que sugieren que (la gestión orientada hacia resultados basada en) el modelo de organismo ha incrementado la eficiencia dentro del gobierno central.<sup>4</sup> Asimismo, se ganó experiencia con la utilización de información sobre los costos y la calidad de los productos y servicios con trece proyectos de investigación de política interdepartamental en la gestión de grandes servicios del gobierno. Se revisaron grandes inspecciones y el Servicio de Impuestos para verificar las posibilidades de una gestión más orientada hacia la producción (dentro de las organizaciones comprendidas) y una manera más orientada hacia resultados de regir y controlar estas organizaciones por parte de los ministerios.

La lección que brinda la experiencia es clara: la gestión y la política orientados hacia los resultados giran alrededor de relaciones causales entre medidas y efectos. Tomemos el caso de la Inspección de Agricultura y Pesca (AFI). El Ministerio de

<sup>3</sup> A este fin, los organismos utilizan el sistema de ingresos y gastos y pueden reservar fondos que no han sido gastados. Para adquirir el estado de organismo, las divisiones departamentales tienen que cumplir tres requisitos. Primero, sus productos y servicios se deben poder medir (tanto en costos como en calidad). Segundo, deben tener un informe del auditor sin observaciones. Por último, debe existir la posibilidad real de que el servicio se pueda operar en forma marcadamente más eficiente - ver Ministerio de Economía, 1998.

<sup>4</sup> Ver el informe "Adelante con los resultados": Modelo de Organismo 1991-1997, Ministerio de Economía, 1997b.

Agricultura y Pesca quiere lograr ciertos objetivos relativos a las poblaciones de peces. La relación causal entre (1) la producción de la AFI (inspecciones en el mar, en números, costos y calidad); y (2) el resultado (cumplimiento de las normas de pesca y, por ende, la cantidad de peces de bajo tamaño capturados ilegalmente y, por lo tanto, el desarrollo de las poblaciones de peces) brinda un "punto de conducción" lógico para la relación entre el Ministerio y la Inspección. Después de 10 años de organismos estatales y otras nuevas experiencias de gestión pública, se justifica la conclusión de que el único modo de comenzar realmente a usar indicadores de desempeño y efecto es aplicar estos instrumentos en maneras concretas de:

1. idear medidas políticas;
2. asignar recursos adecuados;
3. manejar procesos de implementación de políticas (es decir, guiar y controlar a los actores involucrados en la implementación de políticas); y
4. rendir cuenta de las propias intenciones, desempeño y efectos.

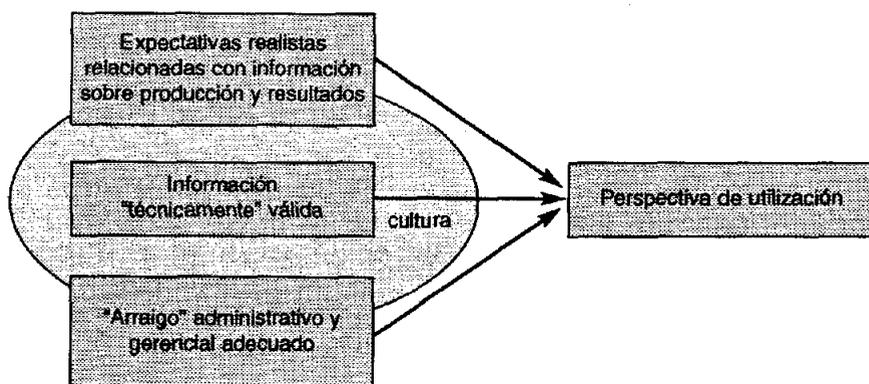
*Promover la utilización: "proyectos de vanguardia"*

A fin de mejorar la utilización real de los indicadores de desempeño y los resultados de la investigación de evaluación, se consideró necesario explorar aún más las dimensiones políticas y de gestión de la información política. En 1999, se lanzaron siete "proyectos de vanguardia" para estimular aún más el uso concreto de los indicadores de desempeño y efecto y los resultados de la investigación de la evaluación de políticas en la gestión y en el proceso presupuestario de toma de decisiones. A tal efecto, se preparó un marco analítico especial, concentrándose en cuatro dimensiones de utilización de los indicadores de desempeño y los resultados de la investigación de evaluación de políticas:

1. una clara comprensión de la información sobre la producción de la gestión y el resultado de la política (correspondiente a eficiencia y eficacia respectivamente);

2. la calidad metodológica y presentación de los indicadores -los resultados de- la investigación de evaluación;
3. el "grado de fijación" administrativa y de gestión de la información política en los procesos de toma de decisiones y presupuestario; y
4. la medida en que el contexto organizativo y político puede ser caracterizado como "orientado hacia los resultados".

**Figura 1:**  
**Información sobre desempeño:**  
**cuatro dimensiones de utilización**



A los efectos de este artículo, me abstendré (nuevamente) de explayarme sobre las distintas categorías de información sobre desempeño y efecto (ver apartado 2). La principal lección aprendida en la práctica es que la confusión de conceptos obstruye a menudo un uso adecuado de la información disponible. La "claridad semántica" y, por lo tanto, las expectativas realistas con respecto a la información sobre producción y resultado son requisitos previos para una utilización efectiva de los indicadores sobre desempeño y efecto y los resultados de la investigación de evaluación. Asimismo, tal vez resulte claro que la confiabilidad y la validez técnica de la información, como así también su disponibilidad efectiva y "accesibilidad" todavía constituyen importantes determinantes de utilización.

### *Uso de la información: aliento a los procesos de aprendizaje*

Además de la claridad conceptual y la calidad técnica de la información política, los "proyectos de vanguardia" prestan especial atención a la dimensión más utilitaria o práctica de la toma de decisiones y gestión presupuestaria. El primer aspecto de esta dimensión es el alcance en el cual los indicadores de desempeño y efecto o los resultados de la investigación de evaluación pueden incitar a los procesos de aprendizaje. Antes definí a un "gobierno que aprende" como un gobierno que apunta a mejorar sus políticas -y lo hace con cierto grado de éxito (Van der Knaap, 1995). El aprendizaje orientado hacia la política comprende la detección y corrección de imperfecciones, deficiencias, errores, etc. Por medio de información retroalimentada, los encargados de la política están en condiciones de detectar y corregir errores o estos defectos. Para facilitar estos procesos de aprendizaje, la información política (en los presupuestos de los ministerios, las cuentas anuales y otros documentos de planificación y control) deberán:

1. permitir una comparación sistemática entre las cifras proyectadas y los resultados;
2. incluir panoramas multi anuales de indicadores de desempeño y efecto;
3. hacer posible preparar comparaciones entre organizaciones similares; y
4. brindar un resumen de las conclusiones que se pueden extraer de los indicadores de desempeño o efecto y los resultados de la evaluación política.

### *Adecuado "grado de fijación" administrativa y de gestión*

Según el Tribunal de Auditoría, el "grado de fijación" -o, más bien, la falta de fijación- de los indicadores y los resultados de la investigación de evaluación en los procesos de toma de decisiones y presupuestarios constituye la principal razón de por qué los conocimientos brindados por estos instrumentos no son bien usados. Una importante desventaja del enfoque "de arriba hacia abajo" para desarrollar los indicadores de desempeño y efecto ("para quedar bien con el Ministerio de Econo-

mía”), es que la información en los documentos del presupuesto en general se usa poco en los procesos concretos de toma de decisiones sobre política y presupuestos. Parece haber un “techo de cristal” entre la información utilizada para administrar la implementación de las políticas (o los agentes de implementación) y la información que se incluye en los documentos del presupuesto enviados al Parlamento (Tribunal de Auditoría, 1997).

Idealmente, los indicadores de desempeño y efecto que se utilizan en un nivel de gestión descentralizada o de implementación y la información utilizada en un nivel central (incluyendo el Parlamento) deberían coincidir.<sup>5</sup> Además de esta complementariedad, la información de desempeño y efecto (incluyendo los resultados de la investigación de evaluación) deberá estar conectada a las etapas cíclicas de la toma de decisiones política y presupuestaria en todos los niveles del gobierno, servicios, ministerios y central/Parlamento.

## **5. Conclusiones y discusión**

Volviendo a la pregunta principal de este artículo: ¿el presupuesto moderno, como claro exponente del movimiento de gestión del desempeño, permite un empleo mejor guiado de la información (anual o cíclica) y menos frecuente sobre producción de la gestión y resultados de la política? ¿De los indicadores de desempeño y política y evaluación de política? En los papeles: sí. En la práctica, también, las perspectivas parecen buenas: por primera vez, la información sobre los efectos de la política y el desempeño de la gestión son puestos en primer plano en todos los niveles de toma de decisiones del gobierno central. Existen, sin embargo, como dice el refrán holandés, algunos desagradables “clavos en el camino por delante”.

<sup>5</sup> Por supuesto, el grado de especificidad variará inevitablemente: la información necesita gerentes locales y los miembros del parlamento son y seguirán siendo diferentes. No obstante, las “traducciones” son posibles: sí, por ejemplo, el parlamento desea reducir la cantidad de prisioneros que se escapan de las cárceles, deberá estar en condiciones de traducir esta necesidad “a la línea ministerial” para lograr una mayor y mejor revisión de bultos en la entrada de las cárceles.

*Enfoque racional-analítico:*

*¿inhabilitación o ventaja estratégica?*

En los papeles, el presupuesto moderno tiene el potencial de brindar un punto de partida cercano a la perfección para una combinación bien considerada de gestión del desempeño y evaluación de política. La principal razón de esto es que el presupuesto moderno toma las tres preguntas: *¿Qué queremos lograr? ¿Qué haremos para lograrlo? ¿Cuál será el costo de nuestros esfuerzos?* como punto inicial. Las respuestas a estas simples preguntas constituyen la línea roja a lo largo de la gestión del desempeño del sector público y la investigación de evaluación de política: cierta información está disponible sobre una "base de ciclo de control & planeamiento" regular, mientras que otra información requiere una investigación profunda. Por lo tanto, en un sistema bien guiado, la investigación de la evaluación tiene dos funciones:

1. llenar las lagunas o blancos en un ciclo de control y planeamiento regular relacionado con información política;
2. explorar las "credenciales" de los datos regulares sobre desempeño.

La primera y más importante función de investigación de evaluación es bastante clásica: obtener un conocimiento posterior de los efectos netos logrados de las medidas políticas y, si los resultados apuntan en esa dirección, estudiar los posibles defectos en la implementación, teoría política o incluso objetivo del programa político en cuestión. En tal sentido, la investigación de evaluación contribuye a las ambiciones globales de un gobierno orientado hacia los resultados ocupándose de "dificultades técnicas" en el campo de la contribución a los resultados (por ejemplo, brindando conocimiento acerca de cómo modelar la causalidad; comparar con Davies, 1999). Es ampliamente reconocido que los indicadores de desempeño y efecto, pero particularmente la investigación de evaluación, pueden ayudar a racionalizar, si no mejorar, el proceso de asignación de recursos financieros y humanos (por ejemplo Guth, 1998). La esencia de las propuestas es que el presupuesto moderno y la cuenta anual conectarán

explícitamente los objetivos de la política con los recursos. Aunque sea porque en razón de la asignación del presupuesto se requiere una cuidadosa formulación de objetivos en los datos de desempeño que, a su vez, requiere programas de política bien considerados, bien diseñados. Dado que los documentos presupuestarios están abiertos al escrutinio del público, presionará sobre los encargados de la política para que piensen bien los objetivos e instrumentos de la política pública antes de ponerse en acción. Esto conducirá casi automáticamente a un uso más amplio de la investigación de evaluación anterior y posterior, incluyendo análisis cuantitativos de costo beneficio.

No obstante, como primer clavo en el camino que queda por delante, el adagio que dice que "en la cueva del león de la política y la burocracia, las elecciones racionalizadas son comidas pero dolorosamente digeridas", sigue siendo cierto (Le Blanc, 1982, en: Klaassen & Van Nispen, 1998). Desde el principio mismo, la evaluación de la política fue atacada (y considerada irrelevante) precisamente en razón de su enfoque teórico, parecido a una torre de marfil, obsesionada por los hechos y las cifras. Especialmente en el "poldermodel" holandés —es decir, la tercera vía anticipada, en donde las decisiones sobre la acción del gobierno están sujetas a toda una gama de procedimientos de investigación pública y al consentimiento de virtualmente todos los grupos de interés— el alcance en el cual los reclamos sobre "elecciones racionales basadas en el conocimiento de objetivos" puede determinar realmente medidas políticas, parece limitado. En contraste, aguzando los bordes de las intenciones y medios de la política, el gobierno central podría muy bien usar esta racionalidad recién hallada para influir en el resultado de la toma de decisiones orientada hacia la red. Ya se pueden ver ejemplos de lo antedicho en los campos de la agricultura (política de abonos) y el medio ambiente (buena solución alrededor del Aeropuerto de Amsterdam).

#### *Activación de la respuesta defensiva*

La investigación de evaluación hace posible "cavar profundo" en la composición de los costos o en la calidad de ciertos pro-

ductos y servicios y, especialmente, el alcance en que el desempeño y los indicadores de efecto "pintan el cuadro real" del desempeño (eficiencia) y de los efectos (eficacia). Uno de los riesgos de usar indicadores de desempeño y efecto es la *visión túnel*: la evaluación de la política puede corregir esto. Cuestionar los objetivos de la política pública, la traducción de objetivos en instrumentos y medidas, y el modo en que los encargados de la política informan (!) sobre la marcha de los programas de política siguen siendo partes cruciales de la razón de ser de la evaluación de la política, especialmente en el contexto de la política y la gestión orientada hacia resultados. Pero, como dice a menudo Johan Cruyff: cada ventaja tiene su desventaja. El segundo clavo está conectado con esta "racionalidad egoísta" de sistemas de desempeño e indicadores de efecto. Si el resultado de la investigación de evaluación es que el conjunto existente de indicadores no "pinta el cuadro real" (y debería, por lo tanto, ser modificado), el evaluador tendrá que confrontar la actitud defensiva institucional (o las rutinas defensivas -Argyris & Schön, 1978).

*Medición del desempeño y del resultado de la política:  
contabilidad versus aprendizaje*

Una función predominante del presupuesto político moderno es la facilitación de un modo más claro y transparente de asignar recursos y rendir cuenta del funcionamiento departamental financiero y total. Los objetivos políticos cuantificados de los presupuestos modernos hacen casi irresistible emitir opinión. Los documentos del presupuesto moderno hacen más fácil comparar las intenciones políticas con los resultados y, por lo tanto, detectar deficiencias o "defectos" (tanto en términos de eficiencia como de desempeño de gestión y eficacia política).

Aquí también otro dilema clásico sube a la superficie: si bien rinde cuentas (sobre la regularidad de la gestión financiera, sobre el desempeño de su organización, sobre la eficacia de los programas políticos), la gente a menudo se abstiene de admitir "errores". Cuando se llega al punto de la "buena gobernabilidad" o de la "transparencia", rendir cuentas (a los contralores, al Parlamento, al público) y el aprendizaje

orientado hacia la política son los dos lados de una moneda. Sin embargo, en la práctica puede muy bien haber dos monedas diferentes; he allí el tercer clavo. Como lo demostró un análisis del impacto del Tribunal de Auditores de la Unión Europea sobre políticas estructurales, la amenaza percibida de "criticones ansiosos" puede conducir a mecanismos de defensa bastante importantes sobre la conducta de los encargados de la política (Van der Knaap, 1997). Por otra parte, la concentración continuada en las "deficiencias" puede llevar eventualmente a la impresión tramposa de que el gobierno en cuestión no valora el dinero. Más seriamente, un patrón irrestricto de "hacer pedazos" a los políticos y/o encargados de la política benévolos que son transparentes en lo que quieren lograr, hará desaparecer muy pronto sin duda el modelo de gestión y política orientado hacia los resultados.

## **Bibliografía**

Argyris, Chris & Donald A. Schön (1978), *Organizational learning: a theory for action perspective*, Addison-Wesley, Reading

Blalock, Ann Bonar (1999), Evaluation Research and the Performance Management Movement, in: *Evaluation*, Volume 5, Number 2, April 1999, pp. 117-149

Court of Audit (1997), *Informatievoorziening en kengetallen (Provision of Information and Key Figures)*, SDU, The Hague

Davies, Ian C. (1999), Evaluation and Performance Management in Government, in: *Evaluation*, Volume 5, Number 2, April 1999, pp. 150 - 159

Dryzek, John S. (1993), Policy analysis and planning: from science to argument, in: Fisher, Frank & John Forester - *The argumentative turn in policy analysis and planning*, UCL Press Limited, London, pp. 213-232

Guth, E. (1998), *The use of performance information and evaluation results in the context of budgetary decision making*, (Address to the first meeting of evaluation experts), European Commission (DG XIX views)

- Klaassen, Henk L. and Frans K.M. Van Nispen (1998), *Policy Analysis in the Netherlands* (research paper), The Institute of Public Policy, George Mason University
- Knaap, Peter van der (1995), Policy Evaluation and Learning: Feedback, Enlightenment or Argumentation?, in: *Evaluation*, Volume 1, Number 2, October 1995, pp. 189 -216
- Knaap, Peter van der (1995), *Lerende overheid, intelligent beleid - De lessen van beleidsevaluatie en beleidsadvisering voor de Structuurfondsen van de Europese Unie (Learning government, wise policies - The lessons of policy evaluation and policy advice for the Structural Funds of the European Union)*, Uitgeverij Phaedrus, The Hague
- Knaap, Peter van der, Margrè Jongeling and Kees van Dijkhuizen (1999), Begroten en verantwoorden met beleid (Policy-oriented Budgeting and Accounting), in: *Beleidsanalyse (Policy Analysis)*, Volume 1999, Number 1, pp. 5 - 14
- Leeuw, Frans L. (1997), Prestatie-indicatoren in de publieke sector (Performance indicators in the Public Sector), in: *Overheidsmanagement*, Volume 1997, Number. 1, pp. 8-12
- Ministry of Finance (1994: 1998), *Frame-of-reference for policy evaluation instruments*, The Hague
- Ministry of Finance (1998), *Miljoenennota 1999*, SDU, The Hague
- Ministry of Finance (1999), *Voorhoedeprojecten prestatiegegevens en beleidsevaluatie (Vanguard projects performance indicators and policy evaluation)*, Directorate of Budget Affairs, The Hague
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (1997), *Benchmarking, evaluation and strategic management in the public sector*, OECD/PUMA (OCDE/GD(97)50), Paris
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (1999), *Performance management and financial management - how to integrate them?*, OESO/OECD (PUMA/SBO (99)4), Paris
- Osborne, D.E. and T. Gaebler (1992), *Reinventing Government - How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Addison-Wesley, Reading
- Parliament (1999), *Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording (From Policy Budget to Policy Annual Account)*, SDU, The Hague
- Pröpper, I.M.A.M. (1987), Beleidsevaluatie als argumentatie (Policy Evaluation as Argumentation), in: *Beleidswetenschap* 1987, Nr. 2, pp. 113-136
- Rijksvoorlichtingsdienst (State Public Information Service) (1998), *Het Kabinet-Kok II (Government Agreement of the second Kok Cabinet)*, SDU, The Hague
- Sorber, Bram (1999), Performance Measurement in the Central Government Departments of the Netherlands, in: Arie Alachmi (Ed.) - *Performance & Quality Measurement in Government*, Chatelaine Press, Burke



# **Participación de la sociedad en los procesos presupuestarios: el caso de Guatemala\***

Irma Luz Toledo Peñate\*\*

## **I. Introducción**

Guatemala es un país pequeño situado en Centroamérica. Esta dividido administrativamente en 22 departamentos, agrupados, para fines de desarrollo, en 8 regiones. Tiene 11.0 millones de habitantes, de los cuales alrededor del 25% reside en la ciudad capital y áreas de influencia<sup>1</sup>. Su diversidad cultural se manifiesta en la población de origen maya, garífuna y ladina. En consecuencia, se hablan más de 20 idiomas.

Durante más de 36 años estuvo confrontada por una guerra interna que finalizó con la firma de los Acuerdos de Paz en diciembre de 1996.

A pesar de estos factores complejos y algunos adversos, el proceso de presupuestación, particularmente la formulación y ejecución, se acercó a las comunidades a partir de los años 90, cuando el conflicto armado aún no había finalizado.

Dentro del marco de la organización político-administrativa, nuestra Constitución Política define, como una de las obli-

\* El presente artículo es una reproducción de la exposición realizada por la Sra. Irma Luz Toledo Peñate en el *XXVII Seminario Internacional de Presupuesto Público*, llevado a cabo en Madrid, España, entre el 23 y el 26 de octubre de 2000.

\*\* Ex Ministra de Economía de Guatemala.

<sup>1</sup> Las áreas de influencia de la ciudad capital son siete municipios que distan entre 10 y 22 kilómetros y que constituyen el Área Metropolitana.

gaciones del Estado guatemalteco, promover en forma sistemática la descentralización económico administrativa, para lograr un adecuado desarrollo regional del país.

En este mismo orden, el Decreto 52-87 "Ley de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural", considera necesaria la creación de las condiciones para que los sectores populares logren su propia superación mediante la identificación de problemas y soluciones, principalmente a través de la ejecución de programas y proyectos que han de orientar las acciones de gobierno de acuerdo a las necesidades de la población. Más adelante se comentarán algunos aspectos relevantes del papel que ha desempeñado, en los procesos presupuestarios, el Sistema Nacional de Consejos de Desarrollo Urbano y Rural.

La descentralización económico administrativa que durante los últimos años se ha impulsado en Guatemala no ha sido un fin en sí misma, sino el medio a través del cual las comunidades se convierten en promotoras del desarrollo local, sin que este proceso menoscabe la autonomía que la Constitución Política otorga a los Gobiernos Municipales.

La participación de la sociedad en la definición de programas y proyectos prioritarios, que han de incorporarse en el Proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, se ha realizado a través de dos modelos: uno en el cual el Alcalde Municipal, electo popularmente, juega un papel fundamental en la definición de prioridades; y otro donde el Gobernador Departamental y el Coordinador Regional, ambos nombrados por el Presidente de la República, coordinan el proceso de formulación presupuestaria. En ambos modelos la participación de las comunidades organizadas ha sido decisiva en la producción de bienes y servicios públicos necesarios para el desarrollo de la población.

## **II. Las transferencias presupuestarias del gobierno central hacia los gobiernos locales**

Los gobiernos locales están constituidos por un Alcalde, quien representa la máxima autoridad político-administrativa y su Concejo Municipal.

Tanto el Alcalde como el Concejo Municipal son electos po-

pularmente y el número de integrantes de este último depende del tamaño de la población. La postulación puede hacerla un partido político o bien un comité cívico organizado específicamente para ese fin.

Las municipalidades son autónomas y captan recursos provenientes de arbitrios y tasas en la localidad, los cuales destinan a sus gastos de funcionamiento e inversión.

Por otra parte, y para lograr el fortalecimiento del poder local y garantizar el cumplimiento del mandato Constitucional, en cuanto a la promoción sistemática de la descentralización económica-administrativa, para lograr un adecuado desarrollo regional del país, el Gobierno Central otorga los aportes ordenados por la Constitución y algunas leyes tributarias.

En consecuencia, el Organismo Ejecutivo en el proyecto de presupuesto que anualmente presenta ante el Organismo Legislativo, para su aprobación, incluye un 10% de los recursos ordinarios como aporte a los 331 municipios. Estos deben destinar no menos del 90% a educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios.

El cálculo del aporte a cada municipalidad se realiza de la forma siguiente:

- a) El 25% del total asignado se distribuye en partes iguales a todas las municipalidades;
- b) El 25% del total asignado se distribuye proporcionalmente a la población de cada municipio;
- c) El 25% del total asignado se distribuye proporcionalmente a la población rural de cada municipio;
- d) El 25% del total asignado se distribuye directamente proporcional al inverso del ingreso per capita ordinario de cada jurisdicción municipal.<sup>2</sup>

Además, las municipalidades reciben otras transferencias de recursos ordenadas en Leyes Tributarias: 10% de lo recaudado del Impuesto al Valor Agregado -IVA-; una parte del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, la totalidad del Impuesto Unico Sobre Inmuebles, así como un porcentaje del

<sup>2</sup> Para establecer el monto que, de esta última porción, le corresponde a cada municipio, se divide el 25% entre la sumatoria de los inversos del ingreso per cápita de todas las municipalidades y dicho cociente se multiplica por el inverso per cápita de cada municipalidad.

Impuesto a los Derivados del Petróleo y del Impuesto Sobre la Producción de Banano.<sup>3</sup>

### **III. Los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural y su papel en la definición de prioridades de inversión**

El Sistema Nacional de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural data del año 1987. Sin embargo, sus actividades las inicia en 1990, año en el que se impulsa e instituye una metodología participativa de las comunidades en la decisión sobre inversión pública y gasto social.

Este Sistema aglutina al conjunto de organismos públicos y privados. Sus principios, normas y procedimientos persiguen, entre otros fines, la formulación de las políticas de desarrollo urbano y rural, así como la organización y participación de la población para alcanzar el desarrollo integral del país. Esta conformado por: a) El Consejo Nacional, coordinado por el Presidente de la República e integrado por representantes a nivel nacional, tanto del Organismo Ejecutivo como de los Gobiernos Locales, del sector privado, organizaciones no gubernamentales, de los trabajadores, de la Universidad de San Carlos de Guatemala y universidades privadas del país. b) El Consejo Regional, coordinado por un representante del Presidente de la República, quien lo preside; está conformado de modo similar al anterior, pero con representantes de la región. c) El Consejo Departamental, coordinado por el Gobernador Departamental y la participación de representantes del departamento. d) El Consejo Municipal, presidido por el Alcalde e integrado por los miembros de la Corporación Municipal; y, e) el Consejo Local, que podrá organizarse en las comunidades con características de permanencia en un espacio territorial y que cuenten con un mínimo de población de 250 habitantes mayores de dieciocho años. Se integra con la asamblea de vecinos y un comité ejecutivo.

Tanto los Consejos Regionales como los Departamentales tienen, dentro de sus funciones: promover la participación

<sup>3</sup> Por cada caja de 20 kilos de banano que se destinen a la exportación se transfieren Q 0.20 a la municipalidad del municipio donde se produjo el fruto.

efectiva de la población en la identificación y solución de sus problemas; proponer planes, programas y proyectos de desarrollo para su departamento, así como establecer las necesidades para su financiamiento y gestionar los recursos económicos y financieros requeridos.

Si bien los Consejos Nacional, Local y el Concejo Municipal están incorporados en dicho Sistema, funcionalmente operan únicamente los Consejos de Desarrollo Departamental y Regional, sobre los cuales se comentará en el presente capítulo.

El Sistema de Consejos de Desarrollo cuenta con recursos específicos en el "Fondo de Solidaridad para el Desarrollo Comunitario -FSDC-", al cual se le asigna el 10% de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado -IVA-. La Secretaria de Coordinación Ejecutiva de la Presidencia es el órgano de vínculo con los Consejos de Desarrollo y responsable de administrar dicho Fondo. Tanto las municipalidades como las comunidades locales organizadas en comités cofinancian los proyectos a ejecutarse a través de los Consejos de Desarrollo.

En la "Estrategia para la formulación presupuestaria", que anualmente prepara el Organismo Ejecutivo, se busca integrar a la sociedad en la definición de los programas y proyectos que darán respuesta a sus necesidades, así como establecer la coordinación que debe existir entre las instituciones involucradas en el proceso presupuestario. De ahí que debe establecerse un canal fluido de comunicación entre: a) órganos o entidades decisorias de política para su aprobación; b) órganos o entidades que orientan la utilización de los recursos y, c) órganos o entidades ejecutoras de programas y proyectos que han de incluirse dentro del proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.

Es a principios de los años 90 cuando los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural -Departamentales y Regionales-, se convierten en el vínculo entre las dependencias administrativas del Organismo Ejecutivo y las comunidades locales para definir las obras y programas.

La metodología participativa de la sociedad, principalmente en el proceso de formulación presupuestaria, ha permitido llegar al lugar donde se origina la demanda de bienes y servicios públicos, que serán producidos por las dependencias del Organismo Ejecutivo.

#### **IV. Los modelos de descentralización y el fortalecimiento de la participación ciudadana en el proceso presupuestario**

Como puede advertirse, en Guatemala existen "*legalmente*" dos modelos *empalmados* o *superpuestos* de descentralización, que en la práctica dan por resultado una dicotomía de autoridad. Por un lado, el modelo de descentralización directa hacia los municipios representados por el Alcalde, y, por otro, los Consejos de Desarrollo en los cuales la figura principal es el Gobernador Departamental o el Coordinador Regional, ambos designados por el Presidente de la República.

El primero corresponde a la descentralización municipal mediante el cual, y por mandato constitucional, el gobierno central otorga 10% del total de ingresos ordinarios a los municipios y el monto correspondiente a los impuestos mencionados anteriormente en el capítulo II.

Este sistema de descentralización ofrece algunas ventajas. Por ejemplo, que el alcalde y el concejo municipal son electos por el pueblo y en consecuencia los proyectos que ejecutan responden a compromisos adquiridos en campaña electoral y a requerimientos planteados por comités de vecinos posteriormente, en ejercicio de su gobierno local.

La Comunidad adquiere el derecho pleno de ejercer control y fiscalización sobre los recursos y las obras.

Sin embargo, no hay un instrumento establecido de coordinación departamental y menos aún regional, de tal manera que las inversiones no consideran las necesidades de conjunto o globales. Además, evidentemente hay desperdicio de recursos, al programar y ejecutar obras que podrían ser utilizadas y financiadas por más de un municipio.

En contraposición, el modelo de descentralización a través de los Consejos de Desarrollo integra una visión más global de las necesidades departamentales y regionales. Pero tiene como limitante que el coordinador del Consejo Departamental y el coordinador del Consejo Regional son designados por el Presidente de la República, lo cual, a la postre, no sólo subordina el poder del alcalde, sino que fundamentalmente es un modelo eminentemente presidencialista. Por consiguiente, el Presidente del Organismo Ejecutivo

mantiene, a través de este modelo, el control total del desarrollo del país.

Desde el punto estrictamente presupuestario el modelo de descentralización municipal es más complejo de administrar y evaluar porque la autoridad técnica no tiene capacidad legal para requerir ni siquiera información a un organismo totalmente autónomo.

Empero, el Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF) se está incorporando a las municipalidades, de modo que la generación de información sobre formulación y ejecución presupuestarias puedan ser conocidas por todos los interesados.

Para descentralizar el proceso presupuestario es necesario que se dé participación a la población en cada una de sus etapas, sin perder de vista la acción normativa que debe mantener y dirigir el Órgano Rector del Sistema de Presupuesto: la Dirección Técnica del Presupuesto.

Aunque la participación social en la formulación y ejecución presupuestaria no constituye una metodología de "control social", sí responde a la necesidad de la población de velar porque sus demandas sean satisfechas y que los programas y proyectos que soliciten estén incluidos dentro del presupuesto aprobado por el Organismo Legislativo y que los mismos se ejecuten eficaz y eficientemente. También que los recursos destinados a dichos fines no se desvíen o que se conviertan en focos de corrupción.

Las comunidades se han organizado, y su papel es activo al ejercer su derecho a participar en la decisión del destino que debe dársele a los recursos del Estado. Las comunidades han adquirido también conciencia de la escasez de los recursos públicos y de las múltiples demandas que debe atender el gobierno central, situación que obviamente les obliga a efectuar prioridades.

La descentralización del presupuesto se ha realizado de 3 maneras:

1. Hacia las Unidades de Presupuesto ministeriales. El órgano rector fija un techo presupuestario y las unidades ejecutoras reajustan sus solicitudes contenidas en sus anteproyectos de presupuesto conforme a la disponibilidad del Estado para su financiamiento;

2. Las unidades ejecutoras programan los insumos físicos y financieros necesarios en la producción de bienes y servicios públicos. Esto implica no sólo mayor delegación por parte del órgano rector, sino también mayor responsabilidad de las unidades ejecutoras y,
3. La participación de las comunidades a través del Sistema Nacional de Consejos de Desarrollo Urbano y Rural y de los Diputados Distritales<sup>4</sup>, quienes dan el respaldo político en el Congreso de la República a las demandas de servicios y proyectos de apoyo a la actividad productiva y que son resultado del consenso de los diferentes grupos en las comunidades.

A partir de 1997, la Dirección Técnica del Presupuesto se ha fortalecido con la puesta en marcha del Sistema Integrado de Administración Financiera -SIAF-. Esto implicó la promulgación de una nueva Ley Orgánica del Presupuesto, la revisión de las bases teóricas y conceptuales de la Técnica del Presupuesto por Programas, la readecuación de la estructura programática del presupuesto, la elaboración de un nuevo sistema de clasificaciones presupuestarias y la evaluación o medición de los programas y proyectos a través de indicadores de gestión. Este proceso ha facilitado la descentralización de operaciones hacia los niveles decisorios y operativos, que hasta el año 1996 eran funciones exclusivas de la Dirección Técnica del Presupuesto.

Con base en el Programa de Gobierno y los compromisos contenidos en los Acuerdos de Paz, la Dirección Técnica del Presupuesto, en coordinación con la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, prepara y somete a consideración de la Presidencia de la República la "Política Presupuestaria"<sup>5</sup> y

<sup>4</sup> La Ley Electoral y de Partidos Políticos estipula que cada departamento constituye un distrito electoral y que cada distrito tiene derecho a elegir un diputado más por cada 80,000 habitantes. El departamento de Guatemala esta constituido por dos distritos: uno central y otro departamental.

<sup>5</sup> La Política Presupuestaria es el instrumento técnico y político por el cual se dictan los lineamientos generales del Gobierno, para orientar la formulación del Proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, estableciendo así el destino del gasto conforme al Programa de Gobierno y la Agenda pendiente de los Acuerdos de Paz, que en los últimos años ha sido principalmente para favorecer el "gasto social".

las Normas que las Dependencias Estatales deberán observar para formular sus anteproyectos de presupuesto, documentos que una vez aprobados son remitidos nuevamente a dichas dependencias.

Cada año se elabora la "Estrategia para la Formulación Presupuestaria", la cual se ejecuta coordinadamente con la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, y consiste en una guía para conducir el proceso de formulación del proyecto de presupuesto.

Durante los meses de marzo y abril de cada ejercicio fiscal se programan reuniones a nivel regional, donde participan las Unidades Técnicas de los Consejos de Desarrollo, Alcaldes Municipales, Gobernadores Departamentales y Diputados Distritales que representan a los departamentos de cada región. Paralelamente, se realizan reuniones de trabajo a nivel interinstitucional para coordinar acciones conjuntas de apoyo a dichos Consejos.

La Política Presupuestaria se da a conocer a las unidades ejecutoras, quienes formulan sus anteproyectos de presupuesto y en función de éstos definen -conjuntamente con los Consejos de Desarrollo-, los programas y proyectos que su capacidad técnica y financiera les pueda permitir ejecutar y por consiguiente incluir en su requerimientos financieros.

Los programas y proyectos aprobados por los Consejos se incluyen dentro del anteproyecto de presupuesto del Fondo de Solidaridad para el Desarrollo Comunitario -FDSC-. Como se dijo anteriormente, este Fondo es administrado por la Secretaría Ejecutiva de la Presidencia de la República.

Dentro de los Consejos Departamentales de Desarrollo Urbano y Rural, el papel de la oficina departamental de la Secretaría de Planificación y Programación es fundamental en la sistematización del ciclo de programas y proyectos; no sólo se mejora la calidad de las propuestas, también se cumplen los requisitos técnicos y administrativos del proyecto para su ejecución dentro del sistema de inversión pública.

Las propuestas de inversión que se recogen a nivel municipal y departamental pueden efectuarlas:

- La comunidad u organizaciones sociales, grupos étnicos, organizaciones no gubernamentales (ONG's),

- Los Ministerios Sectoriales,
- Las Municipalidades, y
- Las entidades descentralizadas del Estado residentes en el departamento.

Anualmente la Secretaría de Planificación y Programación recibe un poco más de mil solicitudes de estudios de prefactibilidad y factibilidad de proyectos para determinar su viabilidad. Estos estudios son la base para los proyectos futuros que serán financiados con recursos internos y externos e incorporados en el Sistema Nacional de Inversión Pública - SNIP-. Dicho Sistema fue establecido para mejorar el proceso y nivel de planificación, y para que a través de un modelo descentralizado se fijen prioridades a las inversiones. Su objetivo es ofrecer opciones de inversión pública evaluadas en su rentabilidad económica y social, según los lineamientos de política, prioridades y objetivos de gobierno, asegurando la eficiencia y racionalidad en su etapa de ejecución y control.

Del Sistema Nacional de Inversión Pública surge un instrumento técnico que vincula los procesos de planificación-presupuesto. Este instrumento se denomina Programa de Inversiones Públicas (PIP), en el cual participan Ministerios, Unidades Ejecutoras, Consejos de Desarrollo, Municipalidades y ONGs. La coordinación de estas entidades en la definición de los programas y proyectos que se realizarán da por resultado la propuesta técnica y formal que servirá de base para presentar al Ministerio de Finanzas Públicas las necesidades de financiamiento del presupuesto del año  $n+1$ .

La coordinación de la Dirección Técnica del Presupuesto con la Secretaría de Planificación y Programación ha estimulado que la infraestructura técnica y administrativa de los Consejos Departamentales y Regionales de Desarrollo logre y mejore año con año la participación comunitaria en la definición de los programas y proyectos prioritarios.

A nivel de los Consejos Regionales de Desarrollo se dan los lineamientos técnicos, política presupuestaria y techos financieros que rigen al Fondo de Solidaridad para el Desarrollo Comunitario. Además, la Dirección Técnica del Presupuesto y la Secretaría de Planificación y Programación realizan visitas periódicas a dichos Consejos para apoyar el proceso de defi-

nición de prioridades de programas y proyectos que satisfagan los requerimientos de las comunidades y verificar que los estudios técnicos garanticen su ejecución.

En los Consejos Regionales de Desarrollo Urbano y Rural se aprueban las solicitudes de programas y proyectos que demanda la población, los cuales se programan, ya sea a través de las instituciones del Gobierno Central o de sus Entidades Descentralizadas o de los Fondos Sociales, que además evalúan la disponibilidad financiera y su capacidad administrativa de ejecución.

La validación de proyectos por los Diputados Distritales garantiza que los proyectos emanados de las comunidades se incluyan y aprueben dentro del presupuesto, evitando así que los programas y proyectos propuestos sean eliminados cuando se apruebe el presupuesto en el Organismo Legislativo.

La Dirección Técnica del Presupuesto efectúa una constante comunicación y coordinación con los diferentes entes involucrados en el proceso presupuestario, principalmente para ajustar las asignaciones requeridas, cuando éstas han sobrepasado la asignación presupuestaria disponible.

Finalmente, la Dirección Técnica del Presupuesto conforma el Proyecto definitivo de Presupuesto que el Organismo Ejecutivo debe someter para su aprobación al Congreso de la República.

En la etapa de ejecución presupuestaria, las comunidades se mantienen vigilantes a lo largo del ejercicio fiscal para que los programas y proyectos incluidos en el presupuesto se realicen. Si por alguna circunstancia imprevista sus proyectos no pueden ejecutarse en el período correspondiente, los Consejos de Desarrollo volverán a programarlos en el próximo ejercicio. Ello significa que existe por parte de las comunidades un proceso de evaluación y seguimiento de los programas y proyectos y, aunque de modo incipiente, también se manifiesta el ejercicio del *control social*.

## V. Conclusiones

1. Guatemala ha acumulado una rica y valiosa experiencia en el desarrollo simultáneo de dos modelos de descentralización.

En el modelo municipal el papel protagónico lo asume el alcalde y su concejo. Las comunidades organizadas en comités vigilan que las promesas de campaña electoral y los programas y proyectos que requieran posteriormente, se realicen.

En el modelo de Consejos de Desarrollo, el papel principal lo desempeña el gobernador departamental designado por el Presidente de la República. El alcalde municipal queda relegado a un segundo plano. Sin embargo, en este modelo hay una más amplia participación de la sociedad, porque se incorporan diversos grupos organizados y entidades públicas de los departamentos y regiones del país.

2. La participación de la sociedad en el Sistema Presupuestario, particularmente en cuanto a programación, se inicia a principios de la década de los 90. El involucramiento de muchas comunidades en este proceso se ha incrementado año con año, gracias a que los órganos técnicos y la instancia política no sólo han llegado al lugar donde se generan las demandas de servicios por parte de la población, sino que han contribuido a que los requerimientos planteados hayan sido efectivamente incorporados dentro del proyecto de presupuesto.
3. A lo largo del proceso de participación social en el Sistema Presupuestario estas comunidades han obtenido conocimientos sobre las técnicas de programación y seguimiento de programas y proyectos. Han desarrollado habilidades para el trabajo y negociación en grupos y fortalecido su cohesión social. También han adquirido conciencia sobre la escasez de recursos financieros, lo cual a su vez ha afianzado su capacidad para seleccionar aquellos proyectos que han de incorporarse dentro del Proyecto de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, tomando como base su prioridad y rentabilidad social.

# **Reformulación de los impuestos subnacionales: nuevo aspecto de la asignación de impuestos\***

Richard M. Bird\*\*

## **I. Introducción**

El modelo convencional de asignación de impuestos en una estructura de gobierno de niveles múltiples asigna la mayoría de las fuentes productoras de ingreso al gobierno central. Dado que esta receta está de acuerdo con las necesidades y deseos de la mayoría de los gobiernos centrales, no resulta sorprendente encontrar este modelo en la mayoría de los países. Esta asignación de ingresos centralizada combinada con recientes tendencias por descentralizar cada vez más los gastos importantes presiona en forma creciente las transferencias fiscales intergubernamentales y se sostiene que, en algunos casos, ha facilitado la conducta irresponsable de como mínimo algunos gobiernos subnacionales. La Sección II sugiere que el modelo de asignación de impuestos convencional no

\*Este trabajo fue originalmente publicado por el Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional dirigido por Vito Tanzi y ha sido incluido en la presente edición de la *Revista Internacional de Presupuesto Público* con la correspondiente autorización otorgada por el mencionado organismo. El autor recibirá con agrado cualquier comentario sobre el presente texto. Las citas deberán hacer referencia a un *Documento de Trabajo del Fondo Monetario Internacional*. Las opiniones expresadas son las del autor y no representan necesariamente las del Fondo.

\*\* Richard Bird trabaja en el Programa Internacional de Impuestos, Rotman School of Management, University of Toronto.

brinda un fuerte apoyo para el alto grado de centralización de impuestos encontrado en muchos países.

Un modo evidente de aliviar por lo menos algunos de los problemas resultantes ha sido fortalecer los regímenes impositivos subnacionales. La Sección III examina brevemente las medidas usuales sugeridas a este fin y llega a la conclusión de que, si bien muchas de ellas tienen mérito, parece improbable que, en conjunto, puedan realizar el trabajo, por dos razones bastante diferentes. Primero, es posible que los ingresos asignados habitualmente a los gobiernos subnacionales demuestren ser inadecuados para la tarea de financiar los servicios sociales (educación, salud, asistencia social) que cada vez más se asignan a tales gobiernos en muchos países. Segundo, algunas de las recomendaciones convencionales subestiman la dificultad de incrementar los ingresos locales provenientes de algunas fuentes y sobrestiman los problemas (y la poca conveniencia) de usar otras fuentes. Por fortuna, recientes análisis sugieren por lo menos dos modos potencialmente prometedores de abandonar este dilema.

La cuestión que resulta más importante en lo inmediato es la necesidad de desarrollar una base de ingresos satisfactoria para los gobiernos nacionales en varios países grandes. La Sección IV sugiere que el enfoque más prometedor, por lo menos en algunos países grandes, sea probablemente establecer IVAs subnacionales. Los problemas que durante mucho tiempo parecían impedir tales impuestos han sido resueltos en gran parte, por lo menos en principio, y en la práctica han sido realmente implementados hasta cierto límite.

El segundo enfoque considerado aquí está todavía poco desarrollado, pero parece suficientemente prometedor como para ser considerado. Según lo comentado en la Sección V, la idea es reemplazar la totalidad o alguna parte de los diversos impuestos locales y estatales poco satisfactorios sobre las empresas que existen en la mayoría de los países por un "impuesto sobre el valor de la empresa" (IVE) —en esencia, un impuesto con una tasa relativamente baja sobre una base de valor agregado, tipo ingreso. Como contraposición a la propuesta comentada en la Sección IV, que está motivada principalmente por el deseo de brindar ingresos "propios" más adecuados a los gobiernos regionales y, con ello, alentar una mayor

responsabilidad y compromiso fiscal, la propuesta comentada en la Sección V apunta principalmente a mejorar la eficiencia de asignación de los sistemas de ingresos subnacionales. Por lo tanto, es menos probable que encuentre una buena acogida política. No obstante, parece ofrecer una alternativa prometedora a la proliferación de los crecientes impuestos subnacionales sobre las empresas, cada vez más distorsivos, que de lo contrario es probable que existan en el futuro de muchos países.

Por último, la Sección VI concluye considerando cómo podría funcionar la familia de los IVAs propuestos en un mundo fiscal que está sufriendo lo que podría describirse como un cambio casi estructural como resultado de las fuerzas combinadas de la globalización y la descentralización. Ha llegado el momento de una seria reformulación del modelo convencional de la asignación de impuestos, y el objetivo de este documento es establecer en amplios términos por lo menos algunas de las maneras en que los cambios en la "tecnología fiscal" pueden ayudar a los países a adaptarse a estas nuevas realidades.<sup>1</sup>

## **II. Modelos de la asignación de impuestos**

"Quién debe gravar, dónde, y cómo" es la forma en que Richard Musgrave (1983) caracterizó alguna vez la cuestión de la asignación de impuestos en un gobierno de varios niveles. Aunque lamentablemente cada vez parece haber menos certeza en el mundo de los impuestos, un elemento de ese mundo que, hasta hace poco, ha parecido estable, por lo menos en teoría, ha sido la respuesta a la pregunta de Musgrave. Esa respuesta, reformulada recientemente por Wallace Oates (1996, página 36), tenía esencialmente tres puntos:

"(1) Los niveles más bajos del gobierno...deberían basar-

<sup>1</sup> Los enfoques comentados pueden ser importantes también en algunos aspectos para el intento de los gobiernos nacionales de enfrentar algunos de los efectos fiscales de la globalización, pero esta cuestión no es comentada en este documento.

se, tanto como sea posible, en la tributación de utilidades de las unidades económicas móviles, incluyendo unidades familiares y factores móviles de producción. (2) En tanto sea necesario que los impuestos no gravados sobre utilidades sean empleados sobre unidades económicas móviles, quizás para fines redistributivos, esto deberá hacerse en los altos niveles del... gobierno. (3) En tanto los gobiernos locales hagan uso de los impuestos no gravados sobre utilidades, deberían emplearlos sobre bases impositivas que sean relativamente inamovibles a través de las jurisdicciones locales”.

Recomendaciones similares emergen de la mayoría de los debates sobre asignación de impuestos. Preocupaciones tales como el mantenimiento del “espacio económico integrado” (Ter-Minassian, 1997a) –es decir, evitar las “guerras de impuestos” y la erosión económica ante distorsiones de ubicación inducidas fiscalmente– equidad redistributiva nacional (Musgrave, 1983), y economías administrativas de escala en la administración de impuestos (Vehorn y Ahmad, 1997) tienen que ser equilibradas contra el “principio de la equivalencia fiscal” (Olson, 1969) –la conveniencia de vincular gastos e impuestos para inducir un nivel más alto de “responsabilidad fiscal” (Ter-Minassian, 1997a). Cuando son sopesados adicionalmente por factores tales como la visibilidad (compromiso), la estabilidad, y la “uniformidad” (Norregaard, 1997) tales determinaciones de asignación de impuestos se inclinan casi invariablemente hacia dar el beneficio de la duda a los impuestos centrales. Como Ter-Minassian (1997a) resumió recientemente el argumento convencional –expandiendo levemente, en efecto, el criterio planteado por Oates–, los “mejores candidatos” para los impuestos subnacionales son gravámenes que (1) se encuentren sobre bases relativamente inamovibles, (2) cuya base se distribuya en forma relativamente uniforme, y (3) cuyos rendimientos sean relativamente estables.

En la práctica, estos principios significan que se supone que los gobiernos locales se van a basar fundamentalmente en las tarifas al usuario y en los impuestos sobre los bienes inmuebles. Sólo los gobiernos centrales (nacionales) deberían imponer un impuesto a las ganancias corporativo (IGC)

(McLure, 1983a), o gravar recursos naturales distribuidos en forma despereja (Mieszkowski, 1983), o gravar un impuesto a las ganancias personal (IGP) (Musgrave, 1983). Con respecto a los gobiernos intermedios (regionales) tales como estados o provincias, el consenso profesional aparente, si es que había uno, era, hasta hace poco, que probablemente el único impuesto general aceptable era un simple impuesto a las ventas (preferentemente minoristas) de una sola etapa gravado directamente sobre los consumidores finales (residentes) junto con, quizás, algunos impuestos al consumo (Musgrave, 1983).

La asignación de impuestos altamente centralizada implícita en los principios habituales de la asignación de impuestos se ha hecho aún más marcada en la práctica en muchos países debido al incremento del IVA, una nueva y mejorada forma de impuesto a las ventas que ha barrido el mundo en décadas recientes, reemplazando otras formas de impuestos a las ventas. Se ha asumido en general que un IVA se puede imponer en forma efectiva sólo al nivel del gobierno central<sup>2</sup> y, con la única excepción de Brasil, que habitualmente ha sido tomado como un ejemplo horrible que demostraba la cuestión, el IVA fue gravado durante largo tiempo como un impuesto central en todas partes.

En términos de asignación de impuestos, lo que significaba el aumento del IVA central era que no había ya ninguna fuente significativa de recursos apropiados para los gobiernos regionales —por cierto no en los países en vías de desarrollo. Las propuestas para dar a tales gobiernos el derecho de gravar impuestos al consumo (por ejemplo, sobre el combustible) apenas satisfacía la necesidad cuando las principales responsabilidades de ingresos regionales estaban en tales áreas de elasticidad de ingresos como la salud y la educación. En algunos países desarrollados, se restituyó cierto equilibrio permitiendo que los gobiernos regionales (y en algunos casos los gobiernos locales) “concatenaran” con los impuestos a las ganancias nacionales (por ejemplo, gravando recargos sobre el impuesto a las ganancias personal (IGP) central o sobre la ba-

<sup>2</sup> Véase, por ejemplo, Norregaard (1997), páginas 65-66. Entre paréntesis, deben saber que yo mismo asumí esta posición en el pasado (por ejemplo, en Bird, 1993).

se del IGP). Pero esta opción no estaba abierta en muchos países en vías de desarrollo en los que incluso el gobierno nacional estaba en condiciones de garantizar pocos ingresos del IGP. A medida que la descentralización se extendió por el mundo (Litvack, Ahmad, y Bird, 1998), los expertos en relaciones fiscales intergubernamentales comenzaron a gastar más y más tiempo y esfuerzo en diseñar sistemas de transferencias cada vez más grandes y complicados en un esfuerzo por llenar la brecha resultante en las responsabilidades e ingresos subnacionales.<sup>3</sup>

Sin embargo, es probable que tales esfuerzos no sean suficientes. Es hora de repensar los principios subyacentes en el modelo convencional de la cesión de impuestos y tratar de conciliar el principio con las prácticas emergentes de un modo más coherente y sustentable. Todos los modelos normativos se apoyan en suposiciones, explícitas e implícitas, con respecto al mundo para el cual dicen dictaminar. Algunas de las suposiciones que subyacen en las conclusiones convencionales ya no son apropiadas para los países en vías de desarrollo, si es que lo fueron alguna vez.

### **A. El enfoque de la economía pública**

El modelo convencional de asignación de impuestos en la economía pública ha sido establecido en diversos grados de detalle y formalidad por muchos autores.<sup>4</sup> Ese modelo tiene una consecuencia práctica sobresaliente, o sea que, casi invariablemente, la mayoría, si no todos los gobiernos subnacionales terminan con menos en "ingresos propios" que los gastos por los que son responsables (o por los que deberían ser responsables, en términos del enfoque de "subsidiaridad", ahora

<sup>3</sup> Para numerosos ejemplos de países, véase Shah (1994), Ahmad (1996), Ter-Minassian, (1997b), y Bird y Vaillancourt (1998). El presente documento no comenta los sistemas de transferencia en detalle: para tales comentarios, véase Bird (1999a, 1999b).

<sup>4</sup> Véase, por ejemplo, Musgrave (1983), Gordon (1983), Oates (1996, 1998), Ter-Minassian, (1997a), y Norregaard (1997). McLure (1993a, 1994a, 1997a, 1999a) ha comentado este modelo en detalle en una serie de documentos recientes señalando muchos de los problemas que surgen al aplicarlo.

convencional, con respecto a la asignación de gastos).<sup>5</sup> El “desequilibrio fiscal vertical” resultante es, en la práctica, resuelto casi invariablemente por transferencias (Bird, 1993c). No resulta sorprendente, entonces, que gran parte del esfuerzo y el ingenio que los economistas han dedicado a los asuntos fiscales intergubernamentales en décadas recientes haya sido empleado en diseñar transferencias cada vez más nuevas y mejores (Ahmad, 1996).

Sin embargo, hay por lo menos cuatro problemas con el enfoque convencional. Primero, no solo se supone que la economía funcionaría perfectamente ante la ausencia de impuestos, de modo que todas las “cuñas” impositivas son, por definición, inconvenientes, sino que también se supone en efecto que tales distorsiones son tan importantes que el criterio principal del diseño de impuestos debería ser minimizarlos. Estas propuestas no son de modo alguno obviamente correctas en los países en vías de desarrollo. Si bien este enfoque es, por supuesto, convencional en el análisis del impuesto formal, no queda claro si es o debería ser persuasivo, dado los muchos otros objetivos políticos pertinentes del gobierno.<sup>6</sup>

Segundo, está implícito en muchos debates sobre la asignación de impuestos que los objetivos de la política del gobierno están, en efecto, ordenados en una jerarquía estricta, con los del gobierno central teniendo prioridad sobre los de gobiernos “inferiores” —la terminología es sugerente. El ejemplo más claro, quizás, se relaciona con la distribución del ingreso, en donde se supone que los gobiernos centrales, pero no los subcentrales, tienen derecho a imponer sus preferencias distributivas.<sup>7</sup> Tanto si suponemos o no que un sistema total-

<sup>5</sup> Para comentarios sobre la asignación de gastos, véase Martínez-Vázquez (1994, 1999) y Ahmad, Hewit, y Ruggerio (1997). Un tratamiento interesante del enfoque de la “subsidiaridad” se puede encontrar en Breton, Cassone y Fraschini (1998). Si bien Boadway y Keen (1996) han presentado un argumento teórico interesante en el cual, bajo algunas circunstancias, la dirección óptima de los flujos fiscales debe ser desde los gobiernos locales hacia los centrales, la aplicación de este modelo parece limitada y en cualquier caso no tiene influencia alguna sobre la política.

<sup>6</sup> Se pueden encontrar argumentos que sigan estos lineamientos en, por ejemplo, Head (1974), Gillis (1989), y Bird (1992).

<sup>7</sup> Bird (1980) sostiene este caso en detalle y señala otros ejemplos en los que el enfoque convencional supone en efecto que los gobiernos centrales no tie-

mente democrático se encuentra instalado, esta suposición es, por definición, incorrecta en un país "realmente federal". Sin duda, resulta sospechoso en cualquier país en el que los gobiernos subnacionales tengan cualquier autonomía política significativa.<sup>8</sup>

Tercero, este enfoque supone que todo lo que importa es económico. Pero, por supuesto, los gobiernos son esencialmente cuerpos políticos con objetivos políticos legítimos tales como el manejo de conflictos. Es incorrecto suponer que tales preocupaciones son, o deberían ser, necesariamente secundarias a los dictados de la teoría económica pura o a la conveniencia de prestar servicios públicos en forma eficiente y efectiva.

Por último, dado que el enfoque convencional —como, por ejemplo, tanto Oates (1996) como Norregaard (1997) reconocen claramente— es puramente normativo, no resulta sorprendente que brinde a lo sumo una explicación muy pobre de las asignaciones de impuestos halladas en el mundo real. Sin duda, a menos que aquellos que realizan tales asignaciones compartan plenamente las normas implícitas en este enfoque, no hay razón por la que deba explicar la realidad. En tanto la asignación de impuestos observada en la práctica tienda a aproximar aquello dictado por un enfoque que esencialmente ponga todos los impuestos productivos en el nivel central, este resultado se desprende no por una estrecha adhesión a los dictados de la teoría sino más bien del simple ejercicio del poder político —algo no tomado en cuenta en el enfoque convencional.

En resumen, el enfoque de las economías públicas convencionales con respecto a la asignación de impuestos falla en ca-

nen legitimidad alguna como nódulos de toma de decisión de las preferencias de los ciudadanos.

<sup>8</sup> Este caso es sostenido en forma extensa en Bird (1995a) y Bird y Chen (1998). El argumento no es que la democracia funciona tan bien o mejor en los niveles más bajos del gobierno que en los más altos, sino que, a menos que las preferencias sean idénticas en todas partes, los gobiernos subnacionales interesados de algún modo por sus electores se comportarán en algunos casos en forma distinta a como lo harían gobiernos centrales igualmente interesados. (Cabe señalar que el alcance en que los gobiernos subnacionales pueden hacer que sus diferencias políticas "golpeen" en la cara de los ajustes de mercado no es importante aquí.)

si todos los frentes. No explica la realidad. No brinda una guía demasiado útil en cuanto a cómo cambiar la realidad. Y la aplicación de los principios rectores básicos que parece ofrecer darán por resultado, como norma general, un desequilibrio en las asignaciones de ingresos y gastos entre los niveles del gobierno que probablemente, en las circunstancias de la mayoría de los países, demuestren ser económicamente inconvenientes y políticamente insostenibles.

## **B. El enfoque de la elección del público**

Algunos de estos problemas son remediados por medio de lo que puede llamarse el enfoque de la "elección del público" con respecto a la asignación de impuestos. También este enfoque tiene diversas manifestaciones. Comenzando a partir de la declaración básica del principio de la equivalencia fiscal en Olson (1969), este enfoque ha sido quizás desarrollado más plenamente por Hettich y Winer (1984),<sup>9</sup> aunque la manifestación más conocida de esta línea general de pensamiento puede encontrarse en Brennan y Buchanan (1980, 1983). En cierto sentido, este enfoque también subyace en la raíz de aquellos famosos refranes populares en ese terreno que dicen "cada bandeja en su propia base" y "equiparar responsabilidades de ingresos y gastos".

Hettich y Winer (1984), por ejemplo, señalan el punto evidente pero importante según el cual los gobiernos deciden qué impuestos gravar en términos de un cálculo político más que económico. La competencia por la base impositiva afecta la toma de decisiones con respecto a los impuestos sólo en la medida en que se percibe que el mismo afecta, por ejemplo, la probabilidad de ser reelegido. Lo que esto implica es que los impuestos asignados a los gobiernos de niveles más bajos —algo que en la mayoría de los países está determinado esencial-

<sup>9</sup> Véase también Hettich y Winer (1999) así como Gillespie (1991). Debería señalarse quizás que la división de la elección del público con respecto a la economía pública que figura aquí es, por supuesto, artificial en cierta medida, dado que muchos autores (por ejemplo, McLure, 1999a) podrían ser colocados en ambos campos en algunos aspectos.

mente a criterio de los gobiernos de niveles más altos- caerán probablemente dentro de una de las siguientes tres categorías. Los impuestos locales serán aquellos que son demasiado pequeños para preocuparse por ellos -los impuestos burocráticos menores que se encuentran en el ámbito local en tantas partes del mundo. O serán aquellos que resultan difíciles o costosos de administrar para los gobiernos centrales y potencialmente incómodos desde el punto de vista político -el impuesto sobre los bienes inmuebles. O, por último, serán impuestos que, en términos coloquiales, se deslizan entre las fisuras -en general impuestos a las empresas locales (técnicamente bastante malos) de una clase u otra. Este enfoque brinda una descripción bastante exacta de lo que se ve en el mundo en vías de desarrollo a manera de régimen impositivo local (Bird, 1995b). Pero, por supuesto, no proporciona ninguna guía normativa acerca de lo que "debe" hacerse.

En contraposición, Brennan y Buchanan (1980) son claros como el cristal con respecto a qué debe hacerse. En su modelo, contrastando con las recetas del modelo convencional -que, observan, puede ser interpretado como un modelo de ingreso maximizador (sujeto a restricciones de eficiencia y, quizás, de equidad)- los impuestos subnacionales deberían gravarse sobre factores móviles en forma precisa de modo que la competencia entre tales gobiernos limite el dominio del monstruo. Según esta opinión, para citar a McLure (1986) "Lo que es bueno para el ganso privado es bueno para el ganso público" -es decir, la competencia es saludable y beneficiosa tanto entre gobiernos como entre agentes económicos privados.<sup>10</sup>

Sin embargo, como lo han demostrado numerosos estudios, esta conclusión es demasiado simple en ausencia de fuerzas que compensen el mercado equivalente a aquellas que operan en los mercados privados competitivos.<sup>11</sup>

Por otra parte, como Breton (1996) ha demostrado, en la

<sup>10</sup> Cabe señalar, sin embargo, que McLure (1986) no sostiene que, por lo tanto, los gobiernos subnacionales deben gravar los factores móviles, aunque señala que si tales gobiernos usaran impuestos basados en el origen, la competencia podría ser beneficiosa. Este punto es comentado en forma más extensa en la Sección V más adelante.

<sup>11</sup> Véase, por ejemplo, ACIR (1988) y Kenyon y Kincaid (1991).

práctica los gobiernos son monstruos mucho más competitivos y mucho menos monolíticos y monopólicos que lo que afirman Brennan y Buchanan (1980).<sup>12</sup> Si bien queda todavía mucho por aprender acerca de la competencia intergubernamental entre gobiernos en el mismo nivel (competencia horizontal) como así también entre gobiernos a distintos niveles (competencia vertical) en el contexto de la asignación de impuestos, parece justo decir que no existe un gran apoyo a su posición extrema en este debate. No domina la posición tomada por mucha gente práctica en cuanto a que toda la competencia intergubernamental es mala, ni la posición extrema de la elección del público en cuanto a que toda la competencia intergubernamental es buena. La forma en que se evalúen estos argumentos dependerá de varios factores que deberán ser especificados en forma cuidadosa con respecto a cada escenario particular en donde se considere la cuestión.

### **C. Perspectiva política**

La naturaleza inconclusa de la mayoría de los debates sobre la asignación de impuestos en la literatura no resulta sorprendente. Sólo debe esperarse que no existe de modo alguno un acuerdo completo sobre las muchas cuestiones a discutir involucradas en la asignación de impuestos. La asignación de impuestos que prevalece realmente en cualquier país refleja, en forma inevitable, más el resultado de la negociación política en una situación histórica en particular que la aplicación uniforme de cualesquiera principios normativos. En estas circunstancias, quizás, la contribución más útil que los economistas pueden hacer al debate es no tanto dar recetas acerca de qué debe hacerse sino sugerir cómo se podría ajustar la estructura institucional dentro de la cual se determinan tales recetas a fin de producir los mejores resultados posibles (Dafflon, 1992).

Siguiendo estos lineamientos, McLure (1999a) ofrece lo

<sup>12</sup> Para un mayor desarrollo de este punto en el contexto de la descentralización fiscal, véase Bird (de pronta publicación).

que es quizás la formulación práctica más útil del enfoque de la elección del público en cuanto a la asignación de impuestos. Sin duda, la simple norma que propone es, se puede sostener, la clave para desenredar toda la madeja de "qué debe ser gravado y por quién". Esa norma es simplemente que (1) los gobiernos subnacionales necesitan controlar sus propios ingresos para facilitar el efectivo control descentralizado del gasto, pero que (2) el control en este sentido requiere simplemente que los mismos puedan afectar el volumen de sus propios ingresos en forma significativa en el margen a través de sus propias elecciones políticas, en particular, eligiendo tasas impositivas. Es decir, si se espera que los gobiernos subnacionales actúen en forma responsable, tales gobiernos deberán poder aumentar o disminuir sus ingresos por medios que los hagan públicamente responsables de las consecuencias de sus acciones.

Este simple enfoque sugiere dos pautas útiles para reformular los problemas de la asignación de impuestos. Primero, la importancia del problema depende en gran medida de la asignación de las responsabilidades de gasto. Si, por ejemplo, los gobiernos locales fueran responsables solamente de barrer las calles y recoger la basura, los aranceles pagados por los usuarios, y alguna clase de impuesto local general de tasa baja, como por ejemplo el impuesto uniforme sobre los bienes inmuebles, harán el trabajo. En efecto, las recetas convencionales del modelo de la economía pública producen en términos generales los resultados apropiados en este caso. Por otra parte, si los gobiernos subnacionales son responsables de servicios sociales caros tales como la salud y la educación, la presión sobre los ingresos subnacionales será mucho mayor y es mucho menos probable que la receta convencional produzca resultados sustentables.

Segundo, es esencial ser claro en cuanto a que la asignación de impuestos elocuente se refiere a la capacidad (y responsabilidad) para determinar los propios ingresos de algún modo significativo. Los gobiernos subnacionales pueden ser financiados plenamente a partir de lo que ellos (y los otros) consideren sus "propios" impuestos. Pero si, como ocurre a menudo en los países en vías de desarrollo, no pueden decidir qué impuestos gravar, cuáles son las bases impositivas,

qué tasas impositivas se imponen, o con qué intensidad se hacen cumplir los impuestos, no tienen en realidad ningún control sobre los ingresos y, en consecuencia, no se les ha "asignado" ningún poder de ingreso al margen —aunque quizás mucho ingreso!<sup>13</sup> La única variable más fundamental desde esta perspectiva es el control de la tasa de impuestos efectiva preferentemente y, en forma más transparente, el control ejercido a través de la capacidad para determinar la tasa nominal.

### **III. Ingresos subnacionales: realidades y perspectivas**

La actual asignación de impuestos en la mayoría de los países en vías de desarrollo con importantes niveles de gobierno regionales, tales como Brasil e India, es deficiente en varios aspectos. El primer problema, y de muchos modos el más importante, es que existe un desequilibrio vertical significativo entre los gastos y los ingresos en todos los niveles del gobierno, con las consecuentes implicancias de autonomía, eficiencia y compromiso. El segundo problema importante es que el actual sistema confuso, y desconcertante, tiene como resultado significativos costos de administración, costos de cumplimiento, y costos que surgen de ineficiencias inducidas por los impuestos en la asignación de recursos escasos.

En general, incluso los gobiernos regionales o intermedios más ricos (denominados más adelante "estados") en la mayoría de los países financian en la actualidad algunos de sus gastos a partir de transferencias, aunque el porcentaje financiado de este modo varía a menudo considerablemente de estado a estado. Se necesita un flujo significativo de transferencias fiscales intergubernamentales para mantener no sólo el saldo fiscal vertical (entre niveles de gobierno) sino también

<sup>13</sup> Esto es compatible con la definición de "cesión" en Breton (1996) como "la autoridad para diseñar e implementar la política". Como señala explícitamente, si un gobierno designa a un agente —como por ejemplo otro gobierno— para implementar políticas que él (el primer gobierno) designa, ésta no es una asignación de facultades y de ningún modo transfiere compromiso político al gobierno que la implementa.

—en tanto ésta sea una preocupación política en el país en cuestión<sup>14</sup>— el equilibrio fiscal horizontal (entre unidades de gobierno al mismo nivel).

Como lo señaláramos anteriormente, los gobiernos de niveles múltiples trabajan mejor, en principio, cuando los impuestos y los beneficios del gasto público están lo más relacionados posibles, es decir, cuando el ciudadano-votante-consumidor que reside en una jurisdicción política en particular paga por lo que obtiene del sector público y obtiene por lo que paga (es decir, obtiene beneficios de los gastos financiados por los impuestos que paga). Es evidente que, cuando los ciudadanos residen en diversas jurisdicciones superpuestas (local-estado-nación) el así llamado “principio de equivalencia fiscal” (Olson, 1969) sugiere que deberían pagar impuestos a cada nivel correspondiente a los beneficios que reciben de cada jurisdicción. Cuando los excedentes son significativos —cuando, por ejemplo, los beneficios fluyen de una jurisdicción a otra o (negativamente) cuando los impuestos gravados por una jurisdicción son soportados en realidad por personas que residen en otra jurisdicción— son necesarias las transferencias intergubernamentales para restaurar esta equivalencia. Tales transferencias de “eficiencia” deberían ser en principio horizontales, entre provincias o municipalidades, y no entre niveles del gobierno.

Asimismo, sin embargo, consideraciones de eficiencia y factibilidad administrativa pueden indicar que niveles del gobierno más altos (o más bajos) graven ciertos impuestos o lleven a cabo ciertos gastos incluso cuando no fuera apropiado hacerlo sobre la base de una equivalencia estricta. Los flujos fiscales verticales como los que dominan la escena fiscal intergubernamental en la mayoría de los países están motivados en gran parte por esta consideración, por lo menos con respecto a aquellos que fluyen hacia jurisdicciones más ricas. En contraposición, si, conforme se sugiere aquí, se ponen a disposición impuestos subnacionales más adecuados, este ar-

<sup>14</sup> La preocupación por la igualación regional (interjurisdiccional) varía ampliamente de país en país: comparemos, por ejemplo, Canadá y los Estados Unidos o Suiza y Alemania (Bird, 1986a).

gumento de "brecha fiscal" (Boadway y Hobson, 1993) para las transferencias desaparece. No existe, entonces, ningún argumento para las transferencias fiscales intergubernamentales, dado que en este sistema las unidades de gobierno más ricas en los niveles subnacionales deben ser esencialmente autosuficientes.<sup>15</sup> Cualesquier subsidio para niveles más altos de gobierno realizado por razones de igualación regional (neto de excedentes) en este sistema debe ser entonces claramente inframarginal de modo que, como sostiene McLure (1999a), todos los gobiernos subnacionales enfrenten el precio del impuesto marginal completo de las decisiones de gasto por las que son responsables.

Por lo tanto, los impuestos subnacionales deben satisfacer en principio dos criterios principales. Primero, deben proporcionar ingresos suficientes para que las unidades subnacionales más ricas sean fiscalmente autónomas en esencia.<sup>16</sup> Segundo, deben imponer claramente la responsabilidad fiscal en el margen de los gobiernos subnacionales. Según señaláramos antes, el modo más simple y probablemente el mejor para lograr este objetivo es permitiendo que tales gobiernos establezcan sus propias tasas de impuestos.

### **A. Tarifas al usuario**

Quizás las recomendaciones más evidentes con respecto a las estructuras de ingresos en cualquier nivel del gobierno sean que deberán emplearse las tarifas al usuario toda vez que sea posible. No sólo esto está de acuerdo con el punto de vista convencional de la asignación de impuestos, sino que también tiene todas las virtudes habitualmente asociadas con la introducción de elementos del mercado en el proceso de decisión

<sup>15</sup> Para un comentario más amplio de este argumento, véase Bird (1984, 1993c).

<sup>16</sup> Naturalmente, esto no deberá impedir las transferencias fiscales intergubernamentales no sólo para compensar los excedentes sino también, en algunas circunstancias, para asegurar la provisión adecuada de ciertos servicios a los "niveles nacionales": para un ejemplo de tal sistema, véase Bird y Biszbein (1998).

del sector público. Las tarifas al usuario no sólo brindan financiación para lo que hacen los gobiernos. Adecuadamente diseñadas, también brindan una guía muy necesaria con respecto a lo que deben hacer los gobiernos. Por otra parte, son justas en el sentido que la gente paga por lo que obtiene. Todo esto es verdad. No obstante, la triste realidad en la mayoría de los países es que (1) las tarifas al usuario rara vez son empleadas en la medida posible o conveniente; (2) las tarifas existentes rara vez están bien diseñadas y, en consecuencia, rara vez producen algún beneficio no productor de ingresos significativo; (3) es sorprendentemente difícil diseñar e implementar buenas tarifas al usuario; y (4) como norma general incluso -o quizás especialmente- las buenas tarifas no son muy populares entre los administradores o los ciudadanos.<sup>17</sup>

En resumen, las tarifas al usuario son una buena idea en principio, pero dicha idea es sumamente difícil de implementar bien en la práctica. En cualquier caso, es improbable que tales tarifas brinden algo cercano a una financiación adecuada para las actividades subnacionales a menos que los gobiernos locales se vean confinados a una gama muy limitada de actividades de servicios que se puedan financiar adecuadamente de tal modo.

## **B. Impuestos sobre bienes inmuebles**

Durante décadas, se ha dicho a los gobiernos locales en todo el mundo que la única fuente de impuestos generales para ellos era el impuesto sobre los bienes inmuebles (en efecto, como una especie de tarifa al usuario generalizada).<sup>18</sup> Lamentablemente, tal consejo no ha resultado muy útil en las circunstancias de muchos países. El impuesto sobre los bienes inmuebles es un impuesto difícil y costoso de administrar bien. Es cierto, por supuesto, que los edificios no pueden huir

<sup>17</sup> Para un análisis y comentario más extenso de estas propuestas en Canadá, véase Bird (1976) y Bird y Tsiopoulos (1997).

<sup>18</sup> Los argumentos clásicos para el impuesto sobre los bienes inmuebles como una "tarifa al usuario" se pueden encontrar en Vickrey (1963) y Netzer (1973).

fácilmente y esconderse de los funcionarios a cargo de los impuestos. Pero es igualmente cierto que la valuación es un arte, no una ciencia, y que no hay tanto espacio para el criterio y la discusión con respecto a la determinación de la base del impuesto. Por otra parte, si bien la determinación y el cobro de los impuestos a los bienes inmuebles se pueden mejorar, por cierto, en la mayoría de los países en vías de desarrollo, es difícil administrar este impuesto en forma equitativa en un ambiente rápidamente cambiante y es siempre difícil incrementar mucho o muy rápido los ingresos provenientes de esta fuente.<sup>19</sup>

Sin duda, un impuesto a los bienes inmuebles con una tasa baja y uniforme tiene un importante papel para jugar en el financiamiento de los gobiernos locales, tanto rurales como urbanos.<sup>20</sup> No obstante, en conjunto, a los gobiernos subnacionales en la mayoría de los países en vías de desarrollo les va bien en la financiación de servicios "duros" a partir de los impuestos a los bienes inmuebles. Sin menospreciar el papel potencialmente más importante que los impuestos a los bienes inmuebles deberían jugar en el financiamiento de los gobiernos locales en muchos países, si se espera que los gobiernos regionales en la mayoría de los países jueguen un papel importante en la financiación de servicios "blandos" (educación, salud), necesitan, como regla general, acceder a fuentes de ingresos más elásticas.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Como ocurre con las otras breves revisiones de las fuentes de ingreso subnacionales alternativas en esta sección, tales declaraciones no parecen estar respaldadas por aseveraciones. En su mayoría, sin embargo, están basadas en décadas de experiencia y docenas de ejemplos específicos. Para un mayor debate de los impuestos a los bienes inmuebles véase, por ejemplo, Bird (1974 y 1995b). Se puede encontrar un comentario más extenso de diversas fuentes de impuestos subnacionales en Bird (1999c.)

<sup>20</sup> En muchos países, los intentos por incrementar los ingresos provenientes del impuesto a los bienes inmuebles resultan a menudo en impuestos adicionales sobre las empresas, en particular aquellas empresas en donde se puede suponer en forma plausible que alguna parte o todo el impuesto es "exportado". Véase la Sección V para un mayor comentario.

<sup>21</sup> Pocos países han seguido el ejemplo de los Estados Unidos en el financiamiento de la educación local en un alcance significativo a partir de los impuestos a los bienes inmuebles locales, y hay pocos que probablemente lo hagan, dado las presiones de tiempo y necesidad. Para un comentario más amplio de este punto, véase Bird y Slack (1993).

### C. Impuestos al consumo

Entre los impuestos más productivos que se podrían considerar en el nivel regional (en contraposición con el local) se encuentran los impuestos al consumo, las cargas sociales, los impuestos a las ganancias corporativas (IGC), los impuestos a las ganancias personales (IGP), los impuestos a las ventas minoristas (IVM), y el IVA. McLure (1993b) sugiere, por ejemplo, que los impuestos al consumo son una fuente potencialmente significativa de ingresos regionales, basado en gran parte en fundamentos administrativos y de eficiencia. El argumento es fundamentalmente que tales impuestos son (1) políticamente aceptables, (2) fácilmente administrados por los gobiernos regionales, y (3) se prestan a una determinación de tasas regionalmente diferenciadas. Por otra parte, en términos de eficiencia, tales impuestos, aplicados en una base de destino, tendrían poco efecto distorsivo. Por último, se alega a veces que hay por lo menos algún argumento que indique beneficio para algunos impuestos –por ejemplo, sobre el alcohol y el tabaco en tanto los gobiernos regionales son responsables de los gastos de salud, y sobre los vehículos y el combustible en tanto sean responsables de los caminos.

Hay, por supuesto, algo de verdad en estos argumentos, aunque en algunos casos no tanto. Por ejemplo, el beneficio proveniente de los impuestos "pecado" es, en general, débil (Bird, 1997), y no siempre es tan fácil gravar regionalmente impuestos diferenciales sin serias distorsiones como así también sustanciales costos administrativos y de cumplimiento y peligros de evasión.<sup>22</sup> En efecto, si bien es verdad que en países como los Estados Unidos y Canadá hay una proporción significativa de ingresos estatales provenientes de los impuestos al consumo, no es particularmente conveniente atar las finanzas estatales a tales gravámenes inelásticos cuando la presión sobre tales finanzas proviene en gran parte de demandas de gasto muy elásticas para salud y educación. Si bien el argumento económico y administrativo más fuerte pa-

<sup>22</sup> Véase, por ejemplo, las recientes experiencias de Canadá con los impuestos al tabaco (Bird, Perry y Wilson, 1998) y el impuesto departamental sobre la cerveza en Colombia (Bird, 1984)

ra los impuestos al consumo regionales (y quizás locales) es probablemente con respecto a los impuestos relacionados con los vehículos (Bahl y Linn, 1992), y, por cierto, tales impuestos deben ser explotados en forma más completa que lo que ocurre habitualmente en la mayoría de los países (Bird, 1999c), incluso en este caso es poco probable que el ingreso sea suficiente para satisfacer las necesidades del gobierno regional –suponiendo, por supuesto, que tales gobiernos sean responsables de importantes gastos sociales.

#### **D. Impuestos a las ganancias personales**

Entre los pocos países en los que los gobiernos subnacionales tienen grandes roles de gastos y son fiscalmente autónomos en gran parte se encuentran los países escandinavos, en los que la principal fuente de ingreso del gobierno local es un impuesto a las ganancias gravado en la forma de un adicional sobre la base del impuesto a las ganancias nacional.<sup>23</sup> Resultados algo similares se alcanzan en Canadá en la forma de un adicional provincial sobre los impuestos a las ganancias centrales –sistema que probablemente sea cambiado pronto por un sistema más conveniente de “impuesto sobre la base” (Bird, 1993). Un enfoque similar bien podría brindar una base más apropiada para las finanzas subnacionales en diversos otros países (Bird, Wallich, y Peterio, 1995; Zimmerman, 1998). Lamentablemente, incluso en algunos de los países más desarrollados de los países “en vías de desarrollo”, como por ejemplo los países más grandes de América Latina, el IGP nacional no está en muy buenas condiciones estos días (Shome, 1999). Por cierto, se debería explorar la posibilidad de imponer adicionales regionales (y quizás, en algunos casos, incluso locales) sobre los impuestos personales, pero parece improbable que este enfoque tenga mucho que ofrecer para el futuro cercano en la mayoría de los países en vías de desarrollo.

<sup>23</sup> Para una revisión de las finanzas locales en los países de la OCDE, véase Bird y Slack (1991). Los sistemas escandinavos están más detallados en Soderstrom (1991) y Mochida y Lotz (1998).

### **E. Cargas sociales**

Una cuestión relacionada atañe a las cargas sociales regionales. Las cargas sociales en el nivel estadual son en la actualidad fuentes importantes de financiación estadual en Australia y, en menor grado, en algunos otros países como por ejemplo México y Sudáfrica. Tales impuestos tienen diversos méritos y por lo menos dos deméritos. Sus méritos son que se pueden administrar con claridad, por lo menos cuando se gravan a grandes empresas, y también que son relativamente productivos a tasas comparativamente bajas. Sus deméritos son, primero, el problema económico que actúa como barrera impositiva para el empleo en el sector moderno e introduce distorsiones en la decisión de mezcla de factores (Bird, 1992), y, segundo, la realidad política que en la mayoría de los países indica que la base impositiva ya es muy explotada para financiar sistemas de la seguridad social.

Los problemas con los viajeros frecuentes y la mano de obra migratoria puede tornar problemáticas las cargas sociales locales o regionales. Si pueden ser aplicadas en forma efectiva, también pueden serlo los IGP estaduales, que en la práctica son gravados casi sobre la misma base, sin -por lo menos en principio- el sesgo del factor inherente a las cargas sociales. Por otra parte, en principio, si no tan claramente en la práctica, tales IGP pueden ser gravados sobre una base de destino (residente) y no de origen (empleo), reduciendo así los aspectos potencialmente distorsivos de los distintos impuestos subnacionales. Por lo tanto, en conjunto, los adicionales regionales de una base del IGP nacionalmente uniforme, cuando son factibles, parecen una fuente de ingreso más apropiada para los gobiernos subnacionales que las cargas sociales.

### **F. Impuestos a las ventas**

Por último, la búsqueda de una fuente de ingresos regional que sea tanto económicamente respetable como administrativamente viable, en particular una con cierta elasticidad razonable, en el contexto de la mayoría de los países en vías de de-

sarrollo desemboca a menudo en un impuesto a las ventas general. Impuestos al consumo, si... en cierta medida; pero no siempre hay tanto dinero, y mucho menos elasticidad, en esta fuente de ingresos. Lo mismo puede decirse con respecto a las tarifas al usuario y los impuestos a los bienes inmuebles locales: úselos con sentido común y en la mayor medida posible pero no espere grandes, y por cierto no fácilmente extensibles, ingresos impositivos de estas fuentes. Las cargas sociales son utilizadas en la mayoría de los países para financiar el seguro social y no son siempre una base muy sensata para la tributación regional. Los adicionales regionales –y quizás incluso los locales– sobre el IGP central tienen más sentido, pero no son muy prometedores en el futuro inmediato, dada la naturaleza poco desarrollada del impuesto en el contexto de la mayoría de los países en vías de desarrollo. Esto deja sólo al impuesto a las ventas general, como se comenta en forma más amplia en la Sección IV que figura más adelante.

### **G. Impuestos sobre las empresas**

Aquellos familiarizados con los sistemas de impuestos subnacionales alrededor del mundo habrán notado una omisión llamativa en el comentario anterior, es decir, los impuestos sobre las empresas.<sup>24</sup> Diversos impuestos regionales y locales sobre las empresas –impuestos a las ganancias corporativas, impuestos al capital, impuestos a los bienes inmuebles no residenciales, y gravámenes antiguos tales como los derechos de consumo, de patente, y distintas formas de impuesto a la “industria y el comercio”– se encuentran en la mayoría de los países.<sup>25</sup> Los impuestos subnacionales sobre las empresas no

<sup>24</sup> Los impuestos sobre los recursos naturales son una cuestión importante en algunos países (véase McLure 1994b) pero no son comentados aquí con amplitud.

<sup>25</sup> En tanto las cargas sociales no sean trasladadas a los trabajadores, también constituirán impuestos sobre las empresas: estimaciones recientes en Canadá, por ejemplo, sugieren que quizás un tercio de tales impuestos pueden impactar en el negocio (Dahlby, 1993). La participación podría ser más alta (o más baja) en las condiciones de algunos países en vías de desarrollo, pero existe indudablemente cierto impacto.

sólo están difundidos sino que en general son muy populares con los funcionarios y los ciudadanos por igual, por dos razones como mínimo. Primero, producen a menudo ingresos subnacionales y son más elásticos que, por ejemplo, los impuestos a los bienes inmuebles. Segundo, dado que nadie está muy seguro de la incidencia de tales impuestos, es fácil suponer, o afirmar, que alguien que no sea residente local los pagará.

Como McLure (1980) y otros lo han mostrado en detalle, el caso de tales impuestos subnacionales sobre las empresas es muy débil en cuanto a eficiencia. Los impuestos subnacionales corporativos han sido muy criticados, en particular, por distorsionar las decisiones de ubicación (McLure, 1983b). Los impuestos a los bienes inmuebles no residenciales, especialmente en tanto superen aquellos gravados sobre las residencias, cortan, en efecto, el vínculo de gasto de impuesto esencial para el financiamiento local sólido (Thirsk, 1982). Formas más arcaicas de impuestos locales sobre las empresas, como el de patente, tienen aún menos que decir por ellos. En resumen, hay muchos problemas con los impuestos subnacionales existentes sobre las empresas.

Como norma, los mundos de los especialistas y de los asesores de políticas han considerado las distorsiones y los problemas que surgen de tales impuestos, se han estremecido, han pronunciado algún sermón, como por ejemplo "no lo haga", y han pasado a ocuparse de cosas más interesantes. Es comprensible que los gobiernos locales que enfrentan urgentes necesidades de ingresos y que tienen pocas oportunidades viables de obtener ingresos de otro modo hayan ignorado tal consejo. Por ello, los impuestos subnacionales a las empresas no sólo continúan existiendo y floreciendo en todo el mundo sino que, en algunos casos, constituyen el elemento de más rápida expansión en los sistemas de ingresos subnacionales. Por lo tanto, ya es hora de considerar esta cuestión con más cuidado. La Sección V de este documento sugiere un posible nuevo enfoque a la enojosa cuestión de los impuestos subnacionales a las empresas.

#### IV. IVA subnacional

El impuesto a las ventas general que se encuentra en la mayoría de los países es ahora habitualmente un IVA. El IVM favorecido alguna vez como impuesto regional, y todavía en vigencia en la mayoría de los estados de los Estados Unidos es ahora una aberración en la perspectiva mundial. Su futuro parece difuso. El dominio del IVA plantea un serio problema a las finanzas de los gobiernos regionales. La mayoría de los analistas impositivos han pensado durante mucho tiempo que, por así decirlo, el único IVA bueno es un IVA central. En palabras de McLure (1993a, pag. 58), "...no es adecuado asignar el IVA a los gobiernos subnacionales". Aun en los países federales, en los cuales está especialmente claro que las necesidades regionales de ingreso requieren a menudo que los gobiernos subnacionales tengan acceso a la base del IVA, ha habido un consenso generalizado en cuanto a que, como lo expresó Tait (1988, pag. 165): "el modo más simple y práctico de conducir un sistema de impuesto a las ventas federal-estadual (incluyendo IVA) es adoptar una forma de participación en los ingresos..."

Las razones por las que el IVA subnacional independiente era considerado inviable o inconveniente variaban (Bird, 1993). Algunos analistas apuntaban hacia los altos costos administrativos y de cumplimiento. Otros puntualizaban la posible pérdida de control macroeconómico y la renuencia general de los gobiernos centrales por compartir espacio de IVA. Otros enfatizaban los problemas que surgen del comercio a través de las fronteras (interestadual). En términos generales, el argumento con respecto a dicho comercio era que el IVA subnacional era distorsivo, si se gravaba sobre una base original, e impracticable, si se gravaba sobre una base de destino.<sup>26</sup> Sin embargo, la aparente unanimidad de la opinión pro-

<sup>26</sup> Cabe señalar, sin embargo, que Poddar (1990), en un comentario muy profundo sobre esta cuestión, demostró que la base de destino era técnicamente factible, aunque el sistema de acreditación interestadual que comenta sería costoso y difícil de aplicar y requeriría un muy alto grado de confianza mutua entre los gobiernos.

fesional sobre esta cuestión es inoportuna por tres razones como mínimo.

Primero, como ya se puso de relieve, parece haber una tendencia mundial hacia descentralizar algunas importantes funciones de gastos del gobierno. De ser así, es conveniente descentralizar algunos ingresos importantes a fin de no quebrar la "conexión perversa" (Breton, 1996) entre los dos lados del presupuesto. Segundo, como lo señaló Musgrave (1983), un impuesto a las ventas es en principio una fuente de ingresos perfectamente lógica para los gobiernos regionales. En efecto, en los países en vías de desarrollo en los que los impuestos a las ganancias no juegan un papel importante, no queda claro cuáles otras fuentes esenciales de ingresos podrían tener tales gobiernos. Tercero, y no por ello menos trascendental, en varios países importantes los impuestos a las ventas de diversas clases ya constituyen la fuente de financiamiento más importante de los gobiernos intermedios.

A primera vista, sin embargo, la experiencia internacional parece sugerir que, hasta hace poco, nadie se las había ingeniado para idear un sistema aceptable para gravar las ventas en dos niveles del gobierno (Bird, 1993). Si bien existen varios métodos posibles para enfrentar los problemas potenciales que surgen de los impuestos a las ventas de dos niveles, ninguno parece enteramente satisfactorio.

Primero, los impuestos a las ventas pueden ser cobrados solamente en el nivel regional, ya sea como IVA o IVM. Sólo los Estados Unidos siguen este camino en la actualidad (con IVM) y, como ya se señaló, parece improbable encontrar muchos imitadores. Pocos gobiernos centrales, tanto en los países desarrollados como en vías de desarrollo, parecen estar en condiciones de, o dispuestos a, renunciar a los ingresos que recaudan ahora del impuesto a las ventas. Por otra parte, en los países en vías de desarrollo, el IVM no es considerado factible en general incluso en el nivel central, y mucho menos en el regional, mientras que, como señaláramos anteriormente, el IVA regional también ha sido considerado inviable en general.<sup>27</sup>

<sup>27</sup> Por supuesto, un sistema de IVA subnacional independiente es similar a la actual situación en la Unión Europea (UE). Para un comentario, y mayores referencias, véase Bird y Gendron (1998).

Segundo, los impuestos a las ventas pueden ser gravados solamente en el nivel central. Alemania, por ejemplo, tiene un único IVA gravado en el nivel nacional aunque una proporción del ingreso del IVA es compartida sobre la base de una fórmula con los estados. Entre otros países federales, Suiza también tiene IVA sólo en el nivel central, al igual que China desde 1994. Australia también tiene un impuesto a las ventas federal (que pronto se convertirá en IVA). Solamente Brasil, India, Canadá y Argentina tratan en la actualidad de gravar las ventas en los niveles tanto estadual como federal y sólo Brasil y algunas provincias de Canadá intentan gravar un IVA en ambos niveles.<sup>28</sup>

Muchos han sostenido que la solución "alemana" de un IVA centralizado con parte del ingreso compartido con los estados sobre la base de una fórmula es probablemente el mejor enfoque (Tait, 1988). Por ejemplo, propuestas recientes de reforma en Brasil (Silvani y dos Santos, 1996) y la Unión Europea (Smith, 1997) han tomado esencialmente este plan de acción. Este enfoque es, por cierto, técnicamente factible, y parece tener ventajas sustanciales en términos de costos administrativos y de cumplimiento. Es, por ello, un modo perfectamente sensato de financiar los gobiernos regionales en las circunstancias de muchos países en vías de desarrollo. No obstante, tal "participación en los impuestos" es, en efecto, simplemente una forma de transferencia fiscal intergubernamental, determinándose el total a transferir por una parte designada de las recaudaciones de IVA y determinándose el monto asignado a cada estado por una fórmula central.<sup>29</sup> Tales ingresos no

<sup>28</sup> En Rusia (y en otros países de la antigua Unión Soviética) el IVA es gravado solamente en el nivel nacional, pero algunos de los ingresos son distribuidos a los estados sobre una base de origen, sistema que da lugar a problemas, exacerbados por una administración fiscal débil, similares a los que surgen en Brasil con su sistema de IVA basado en el origen: véase Baer, Summers, y Sunley (1996), y, para las últimas novedades en Rusia, Mikesell (1999). Estos sistemas, y los muchos problemas especiales de los países en vías de transición, no son comentados aquí en forma adicional.

<sup>29</sup> El enfoque alemán puede ser contrastado con el IVAC de Canadá (como se comenta más adelante en esta sección) que, en forma similar, impone un IVA uniforme pero comparte los ingresos provenientes del IVA entre las provincias participantes sobre la base de un consumo imponible estimado, instrumentando, de este modo, un IVA con principio de destino.

son en realidad impuestos subnacionales. En los países federales con regiones fuertes no resulta de modo alguno evidente por qué los gobiernos centrales o regionales estarían dispuestos a aceptar tal sistema.<sup>30</sup>

Tercero, si bien el IVA puede ser el mejor de todos los impuestos a las ventas posibles en cierto sentido general, todavía puede haber un argumento para mantener dos bases de impuesto a las ventas distintas en un estado federal en el cual ambos niveles del gobierno gravan las ventas. Es evidente que tal solución es desprolijita y probablemente costosa, pero se puede alegar que tales costos son simplemente parte del precio a pagar por un sistema federal que tiene supuestamente virtudes compensatorias tales como el respeto por las preferencias locales (Bird, 1993).

Cuarto, ambos niveles del gobierno podrían mantener un IVA independiente, quizás, reduciendo costos por medio de bases y en cierta medida tasas armonizadoras, como sucede ahora en la UE en forma horizontal, entre países miembros, y como ha sido propuesto en India y Brasil (véase más adelante) mientras se desarrolla un sistema más adecuado para tratar con el comercio interestadual.

Por último, el IVA podría convertirse en un impuesto federal-estadual conjunto. Tal impuesto podría ser administrado por cualquier nivel del gobierno sobre una base determinada en forma conjunta, pero donde cada gobierno determinaría su propia tasa impositiva. Desde el punto de vista del compromiso fiscal, esta solución parece claramente preferible a la del enfoque alemán. Como se comenta más adelante, una variante de este enfoque se emplea ahora en Canadá.

El resto de esta sección examina primero brevemente el actual estado de los asuntos en Brasil, Argentina e India, y luego establece cómo una variante del empleado en la actualidad en Canadá puede brindar quizás un modo de establecer un

<sup>30</sup> Por otra parte, incluso en tales países, regiones débiles —aquellas que dependen en mayor medida de las transferencias centrales— podrían preferir sin duda tales transferencias al derecho de gravar una base que realmente no tienen. De este modo, sistemas impositivos regionales asimétricos, como aquel existente ahora en Canadá (véase más adelante) pueden, por lo tanto, convertirse en un rasgo más prominente de algunos países.

IVA subnacional viable en, por lo menos, tales países en vías de desarrollo, grandes y federales.<sup>31</sup>

### **A. Brasil**

El primer país en introducir un IVA completo no fue, como se piensa a menudo, Francia (que, sin duda, ha sido pionera en esta forma de tributación, pero no la llevó inicialmente a cabo a través de la etapa minorista). Quizás sorprendentemente, ese país fue Brasil (Guérard, 1973). Por cierto, a Brasil le gustaba tanto la idea de un IVA que no introdujo ningún IVA sino varios para el gobierno federal (el IPI) y uno para cada uno de los gobiernos estatales (el ICMS).<sup>32</sup>

Sin embargo, demasiado pronto resultó evidente que la entusiasta adopción por parte de Brasil de este nuevo impuesto había dado como resultado una serie de complejos problemas técnicos y administrativos acerca de cómo aplicar distintos IVAs en distintos estados —aunque todos son gravados a una tasa uniforme— además de un IVA federal. A lo largo de los años, estos problemas fueron resueltos en parte de distintas maneras (que finalmente resultaron insatisfactorias). Por ejemplo, confinar el IPI federal esencialmente a la etapa de la fabricación redujo la superposición de impuestos. En parte, los problemas fueron simplemente ignorados, quizás porque las distorsiones resultantes en la asignación de recursos parecía poco importante en comparación con aquellos resultantes de la inflación; y en parte, los inconvenientes fueron sorteados mediante arreglos administrativos poco satisfactorios tales como la introducción de ciertos controles de frontera entre los estados.<sup>33</sup> No obstante, la manta llena de remiendos resultan-

<sup>31</sup> Gran parte del siguiente comentario está basado en Bird y Gendron (1997).

<sup>32</sup> El IPI (Impuesto sobre los Productos Industrializados) es gravado por el gobierno federal sobre la industria y el ICMS (Impuesto sobre las Operaciones Relativas a la Circulación de Mercaderías y Servicios) es gravado por los estados sobre la agricultura, la industria y muchos servicios. Asimismo, otro impuesto, el ISS (Impuesto sobre los Servicios) es gravado sobre una base de ingresos brutos por parte de las municipalidades sobre una variedad de servicios industriales, comerciales y profesionales. Existen varios otros impuestos sobre las operaciones financieras, ventas minoristas de combustible, y demás, que no se comentan aquí.

<sup>33</sup> Para un comentario, véase Purohit (1994) y Shome y Spahn (1996).

te –quizás una mejor analogía sería un dirigible con montones de remiendos de goma de mascar– se ha tornado cada vez menos satisfactoria y la reforma del impuesto a las ventas ha ocupado nuevamente el primer plano en la agenda fiscal de Brasil en los últimos años.<sup>34</sup>

En la actualidad, en Brasil, el principio del origen se aplica al comercio interestadual. Por otra parte, no existe integración conceptual o administrativa significativa entre las versiones federales y estaduais del IVA. Por lo tanto, Brasil tiene lo peor de ambos mundos. No sólo tiene todos los problemas provenientes de ocuparse del comercio a través de las fronteras que han acosado a la UE<sup>35</sup>, por ejemplo, sino que también ejemplifica los males de los excesivos costos administrativos y de cumplimiento, la distorsión de la ubicación, y la exportación y competencia de impuestos sostenidos a menudo como los acompañamientos inevitables de tales sistemas de IVA duales. Por otra parte, dado que todas las tasas estaduais son uniformes, este sistema no cumple realmente con el criterio de la buena asignación de impuestos regional comentada anteriormente. Se ha intentado aliviar el efecto distorsivo del principio del origen imponiendo una tasa estándar (12%) sobre el comercio interregional (con la importante excepción de una tasa más baja del 7% sobre los envíos a los estados más pobres). No obstante, no resulta claro que en realidad los estados más pobres se beneficien con esta disposición, y es demasiado evidente que existen significativas complicaciones administrativas, de ingresos y económicas que surgen del actual sistema.

Para reemplazar a este sistema, el gobierno federal propuso inicialmente sustituir al IPI por un nuevo ICMS federal que sería cobrado junto con un ICMS estadual modificado sobre la misma base que un IVA unificado a una tasa nacional uniforme consistente en una tasa federal (fijada por el gobierno federal) y una tasa estadual uniforme (Silvani y dos Santos, 1996). La asignación de la parte “estadual” de las recaudaciones de IVA iba a ser dejada abierta a la decisión del Senado

<sup>34</sup> Las reformas propuestas recientemente son comentadas en Alfonso (1996), Shome y Spahn (1996), Silvani y dos Santos (1996), y Varsano (1995, 1999).

<sup>35</sup> Véase, por ejemplo, Cnossen (1983) y Cnossen y Shoup (1987).

Nacional (en el que los intereses estatales están fuertemente representados). El Senado podría decidir asignar los ingresos al estado productor (origen), al estado consumidor (destino), o dividirlo entre los dos sobre alguna base. Después de un debate considerable, el ICMS estadual fue modificado en forma sustancial para eliminar elementos significativos de la tributación sobre las exportaciones y la inversión en el sistema existente (Amorim, 1996), garantizando el gobierno federal que ningún estado perdiera ingresos como resultado del cambio.

Los dos factores clave de integrar los sistemas del IPI y el ICMS (coordinación vertical) y desarrollar un sistema que se ocupe de las operaciones interestaduais (coordinación horizontal) fueron dejados para un comentario adicional. No obstante, probablemente resulte demasiado engañoso comparar esta propuesta federal con el sistema de IVA "común" propuesto recientemente por la Comisión Europea (Smith, 1997) o el IVA "armonizado" adoptado recientemente en algunas provincias canadienses (Canadá, 1996). Como se comenta posteriormente en esta Sección, una propuesta alternativa (Varsano, 1995, 1999) parece ofrecer un enfoque más prometedor no sólo en Brasil sino en forma más general.

## **B. Argentina**

El temor a dificultades similares a aquellas que surgieron en Brasil ha sido quizás una de las razones para demorar las convenientes reformas al impuesto a las ventas en otros dos países federales en vías de desarrollo, India y Argentina. En Argentina, que ya tiene un IVA federal bastante satisfactorio, un acuerdo federal-provincial de 1993 (el Pacto Fiscal) requería la abolición de los impuestos a los ingresos brutos provinciales y su reemplazo por un IVM propuesto para 1996.<sup>36</sup> Si bien finalmente la conclusión de este proceso fue pospuesta, el debate posterior condujo a propuestas de la provincia más

<sup>36</sup> El comentario en esta sección se apoya en gran parte en el Banco Mundial (1996) actualizado por comentarios posteriores en la Argentina: véase también Fenochietto (1998) y Piffano (1999).

importante (Buenos Aires) de un IVA en el nivel provincial y a un considerable debate sobre los méritos y deméritos de este enfoque.

El gobierno central recauda la mayoría de los impuestos en Argentina, aunque una parte importante de estas recaudaciones fluye a través de las provincias por medio del así llamado sistema de coparticipación (participación en los ingresos). El impuesto a los ingresos brutos es de lejos el impuesto más importante recaudado por las provincias; el 60% de todos los ingresos provenientes de esta fuente es recaudado en la provincia y en la municipalidad (separada) de Buenos Aires, siendo cobrado la mayoría del resto en algunas otras provincias grandes. Este impuesto anticuado es gravado a diversas tasas y está basado en distintas actividades determinadas libremente por los distintos gobiernos provinciales. Como primer paso en el proceso de cambiar el impuesto a los ingresos brutos por un IVM, la mayoría de las provincias abolió o redujo sus impuestos sobre las actividades primarias y algunas industriales.<sup>37</sup>

Este cambio es obviamente conveniente en principio para reducir la distorsión económica. Sin embargo, desde el punto de vista de fortalecer los ingresos provinciales, los efectos de reemplazar el impuesto a los ingresos brutos existente fueron menos claramente convenientes. El gobierno nacional estimó que una tasa del 3,5% sobre las ventas minoristas produciría el mismo ingreso que el impuesto existente, pero otras estimaciones sugirieron que la tasa de reemplazo requerida sobre la base impositiva factible podía ser tan alta como el 6-7% en promedio, con la Municipalidad de Buenos Aires y algunas provincias requiriendo tasas tan altas como el 10% (Gaggero, 1994). Resulta claro que agregar un impuesto minorista de este nivel a un IVA federal del 21% no es algo que sea obvia-

<sup>37</sup> A partir de 1995, por ejemplo, el impuesto a la producción primaria ha sido eliminado por completo en seis provincias y reducido a tasas del 1% o menos en 20 de las 24 provincias, mientras que el impuesto sobre la industria ha sido reducido en general al 1,5%, en comparación con las tasas generales del 2,5% sobre el comercio mayorista y del 3,5% sobre el comercio minorista y los servicios. El impuesto a los ingresos brutos, incluso simplificado al punto en que lo fue en 1995, no es un impuesto simple: exhibir las tasas y exenciones para las 24 provincias toma 20 páginas de letra pequeña!

mente conveniente o que pueda ser política o administrativamente factible en la Argentina.<sup>38</sup> No obstante, en principio las provincias en su conjunto deberían estar en condiciones de implementar el nuevo impuesto propuesto con un riesgo relativamente bajo para el ingreso. Dado que en la práctica la mayoría de los ingresos en cualquier nuevo sistema de impuesto a las ventas provincial, ya sea que el impuesto tome la forma de un IVM o de un IVA, continuará siendo recaudado de firmas pre minoristas más grandes establecidas, como ahora, parece haber pocas razones para esperar un cambio drástico en la evasión impositiva o en los ingresos impositivos como resultado de este cambio.<sup>39</sup> No obstante, Gómez Sabaini y Gaggero (1997) sugieren que sería más sensato desde el punto de vista de reducir el costo administrativo y de cumplimiento reemplazar los impuestos federales independientes (IVA) y provinciales (cuasi IVM) por los IVAs provinciales independientes o un IVA federal-provincial conjunto más uniforme siguiendo los lineamientos propuestos por el gobierno federal en Brasil. Sugieren, asimismo, que tales IVAs subnacionales deben estar en una base de destino, enfrentándose el proble-

<sup>38</sup> Por ejemplo, Gómez Sabaini y Gaggero (1997) recomendaron recientemente que la tasa máxima del impuesto a las ventas provincial y federal combinada debería ser inferior al 20%, aunque reconocen que las necesidades de ingresos pueden convertir a éste en un medio más que en un objetivo de corto plazo.

<sup>39</sup> La mayoría de los impuestos a las ventas argentinos son recaudados en la etapa pre-minorista. Bajo el así llamado sistema de percepción, esto es cierto incluso con aquella parte del IVA gravada nominalmente sobre las ventas minoristas. Un fabricante o mayorista cuyo precio sin impuesto a un minorista es, digamos, 100 pesos, está obligado a cargar no sólo los 21 pesos normales de IVA sobre las ventas sino también un monto adicional de, digamos, 3 pesos. El adicional de 3 pesos es remitido entonces al gobierno como una suerte de "retención" contra el impuesto que el minorista debe cargar supuestamente en principio con respecto a su recargo cuando vende a un consumidor final. Por ejemplo, si el precio de venta minorista sin impuestos es de 120, y el costo de los insumos sin impuesto es de 100, el impuesto neto adeudado sobre la venta minorista a una tasa del 21% es de  $0,21(20)=4,2$  pesos. Se supone que el minorista remitirá al gobierno 4,2 pesos menos los 3 pesos ya retenidos o 1,2 pesos. Si, como es muy probable, la venta minorista no llega a ser conocida por las autoridades, por lo menos tienen 3 pesos. La mecánica de este sistema es similar a un IVA, y como ocurre con el IVA en comparación con un IVM, un fundamento para el mismo es evitar perder ingresos sobre ventas minoristas difíciles de controlar.

ma de las ventas interprovinciales asignando recursos de conformidad con algunos indicadores de consumo de macro-nivel (como ocurre con el Impuesto a las Ventas Armonizado Canadiense (IVAC)). Esta solución sería claramente más factible con la versión conjunta del impuesto y requeriría en cualquier caso un alto grado de acuerdo entre el gobierno federal y los diversos gobiernos provinciales. La propuesta IVACO establecida brevemente a continuación requiere menos tal acuerdo y brinda más autonomía de ingresos provincial.<sup>40</sup> Sin embargo, en cualquier caso, dado que las principales provincias "productoras" (Buenos Aires, por ejemplo) perderían claramente ingresos si el impuesto a las ventas provincial fuera trasladado de una base de origen a una base de destino, es probable que fuera necesaria una garantía de ingresos creíble para hacer aceptable cualquier enfoque.<sup>41</sup>

### C. India

Se han producido debates siguiendo lineamientos similares en la India durante años. En 1992, una Comisión de Reformas Impositivas (CRI) propuso que un IVA reemplazara no sólo al actual impuesto a las ventas federal (el impuesto al consumo de la Unión) sino también a los impuestos a las ventas estatales, siendo el ingreso compartido entre los niveles del gobierno.<sup>42</sup> Como etapa intermedia, la CRI sugería la amplia-

<sup>40</sup> Véase Piffano (1999) para una crítica detallada de ambas propuestas.

<sup>41</sup> Es probable que las ganancias (o pérdidas) de ingresos a jurisdicciones particulares provenientes de sustituciones de impuestos tengan la misma magnitud -y pueden tener incluso signos diferentes- que los cambios económicos reales. No obstante, están claros los efectos de ingresos visibles que dominan el debate de estas cuestiones incluso en países desarrollados (véase ejemplos en Keen y Smith, 1996), aunque esta importante cuestión no es comentada en detalle en el presente.

<sup>42</sup> En realidad, la propuesta incluía el reemplazo del impuesto municipal a las transacciones (el derecho de consumo) y la participación en los ingresos de los tres niveles del gobierno, pero (como en el caso brasileño) el impuesto a las ventas local no es comentado en este documento como tampoco la peculiar naturaleza legal del "impuesto a las ventas" en el nivel central en la India (Purohit, 1997). Por supuesto, el informe de la CRI (India, 1992) concernía principalmente a los impuestos centrales y se ocupaba sólo en forma su-

ción del IVA central (propuesto) hacia la etapa mayorista, siendo el componente "mayorista" del IVA administrado por los gobiernos estatales. La idea era hacer que esta nueva ampliación del IVA (básicamente, a los grandes comerciantes) fuera administrada por las administraciones del impuesto a las ventas estatal, con los gobiernos estatales manteniendo el ingreso. La razón principal por la que el informe de la CRI sugería la administración estatal del impuesto sobre el margen mayorista era una disposición constitucional que limitaba las facultades del gobierno central de ir más allá de la etapa de producción en el gravamen de los impuestos al consumo.

Además de los impuestos a las ventas centrales y estatales, India tiene un impuesto especial —llamado en forma un poco confusa el "Impuesto a las Ventas Central" (IVC), si bien todo el ingreso va hacia los estados— que es gravado por los estados exportadores sobre las exportaciones entre estados a una tasa uniforme del 4% fijada por la ley central.<sup>43</sup> La CRI sugería un arreglo de cámara compensadora bajo el cual el IVC recaudado sería ingresado en un fondo central y luego compartido —aparentemente 50-50, aunque esto no estaba completamente claro— entre los estados importadores y exportadores, combinado con la ampliación por parte de los estados importadores de créditos para el impuesto gravado por los estados exportadores. Dado que incluso la UE no ha podido establecer un arreglo de cámara compensadora (Smith, 1997), la marcha atrás dada por la CRI en su posición de reducir el IVC a su nivel original del 1% parece ser un enfoque más prometedor para reducir el efecto cascada en el sistema actual.<sup>44</sup> Sin embargo, al igual que en la Argentina, cualquier reducción en el papel jugado por los impuestos basados en el

periférico de las cuestiones intergubernamentales. Este y los siguientes párrafos están basados en parte en Bird (1993b).

<sup>43</sup> Una distinción importante del sistema superficialmente similar en Brasil es que no hay disposiciones en India para descontar el IVC en el estado importador.

<sup>44</sup> Rao y Sen (1996) estiman que la exportación de impuesto puede ser de más del 40% en algunos estados, aunque quizás esta estimación sea un poco alta.

origen no sería evidentemente popular con estados que ganen ingresos considerables del IVC actual.<sup>45</sup>

En forma más general, aunque obviamente queda mucho por decir a favor de la solución "ideal" del informe de la CRI de un IVA abarcativo con el producido compartido entre todos los niveles del gobierno, parece improbable que este ideal sea alcanzado pronto. Una solución que requiere, en efecto, la reestructuración completa del sistema financiero intergubernamental sería difícil de lograr en la mayoría de los países. Por otra parte, sin un esfuerzo grande y considerable de análisis y persuasión, es difícil encarar cualquier fórmula que distribuya el producido del IVA que demuestre ser aceptable a falta de un grado mucho mayor de homogeneidad que el que prevalece, o que probablemente prevalezca durante años en la India. La India no es Alemania y parece improbable una prolija "solución alemana" del tipo recomendado por el informe de la CRI.

Con posterioridad al informe de la CRI, un considerable debate de estas cuestiones ha continuado en la India.<sup>46</sup> Uno de

<sup>45</sup> Cabe señalar quizás que la suposición habitual en el debate sobre India que los estados exportadores siempre ganan por poder gravar sus exportaciones parece un poco extraña en el contexto de las propuestas de un IVA, uno de cuyos argumentos clave es que "desgrava" las exportaciones. Si eliminar los impuestos de las exportaciones (internacionales) es bueno, gravar las exportaciones (interestadales) ¿puede ser bueno? Aunque este no es el lugar para discutir el punto en detalle, parece improbable que se produzca en la práctica el cambio completo hacia adelante que se supone en el debate habitual de la tributación a través de las fronteras tanto dentro de un país como entre países. Probablemente, el grado de traslado de impuestos de productos básicos depende de las condiciones del mercado.

Si, por ejemplo, la demanda de exportaciones es un tanto elástica, los residentes del estado exportador de un modo u otro pagarán en realidad parte del impuesto a la exportación. En efecto, en el caso extremo de una economía pequeña, abierta, sin influencia en el precio, todo el ingreso nominalmente cobrado a las exportaciones proviene realmente de los residentes de la jurisdicción que grava el impuesto de un modo u otro. Por ejemplo, los estados indios con excedente de cereales venden en su mayoría a la Food Corporation de India, comprador semi monopólico, a un precio de compra fijo. Los impuestos a la exportación gravados sobre tales ventas parecerían caer plenamente sobre los granjeros. Aun si algunos impuestos son trasladados a futuro, según la elasticidad de la demanda, el estado en su conjunto puede estar peor aunque el presupuesto de su gobierno esté mejor.

<sup>46</sup> Véase, por ejemplo, Burgess, Howes, y Stern (1995), Instituto Nacional de

los resultados de este debate fue la recomendación (Instituto Nacional, 1994) de un sistema de IVAs duales independientes pero con el IVA central gravado sólo sobre los fabricantes. Los debates posteriores entre los estados sobre reemplazar sus impuestos a las ventas por IVAs se centraron en cierta medida en la cuestión de qué hacer con el IVC como parte de un traslado hacia un impuesto a las ventas basado en el destino.<sup>47</sup> Bagchi (1996), por ejemplo, sugirió que el IVC fuera reducido al 2%, manteniendo el estado exportador la mitad del ingreso y el resto siendo combinado y distribuido "sobre una base equitativa", básicamente para financiar un descuento completo del impuesto del exportador por parte de los estados importadores.

En términos más amplios, Burgess, Howes y Stern (1995) propusieron un IVA dual como opción intermedia sobre una base lo más armoniosa posible. No fueron claros, sin embargo, sobre la cuestión crítica de si un sistema de pago diferido, un sistema de cámara compensadora, o algún otro método eran el mejor modo de ocuparse del comercio interestadual.<sup>48</sup> En el largo plazo sugirieron que el IVA debía convertirse en un impuesto puramente estadual, reproduciendo, de este modo, la situación en la UE.

En un comentario sobre el mismo problema, Bagchi (1996) sugirió que la solución a largo plazo debería ser, en cambio, un IVA concurrente o dual con una base nacionalmente determinada pero tasas federales y estatales fijadas en forma independiente. Nuevamente, estaba inseguro, sin embargo, acerca de cómo manejar el comercio interestadual, sugirien-

Finanzas Públicas (1994), Purohit y Purhohit (1995), Bagchi (1996, 1997, 1998), y Shome (1997).

<sup>47</sup> Para una revisión del debate anterior, véase Purohit (1995).

<sup>48</sup> Bajo un sistema de pago diferido, las exportaciones entre estados con tasa cero y los estados importadores no gravan las tasas interestadales sino que se basan en el mecanismo de crédito fiscal del IVA para asegurar que los importadores del estado importador paguen impuesto (porque no reciben crédito compensador). Bajo un sistema de cámara compensadora, los exportadores pagan impuestos al estado exportador sobre las ventas entre estados y los importadores reciben crédito por el impuesto proveniente del estado importador. A la finalización del periodo fiscal, las cuentas son equilibradas y el estado exportador compensa al estado importador por cualquier saldo acreedor neto.

do tres variantes posibles: (1) el sistema de pago diferido, (2) un IVC reducido y combinado, distribuido por fórmula, y (3) tasa cero (para el IVA estadual solamente) sobre las ventas interestaduais. En términos prácticos, sostenía que es muy posible que sea la segunda de estas soluciones la que funcione. Sin embargo, en realidad es la tercera de estas soluciones –básicamente la que se usa en la provincia de Quebec en Canadá– la que parece funcionar mejor, según lo comentado más adelante.<sup>49</sup>

En conjunto, en la India, como en Brasil y Argentina, el camino hacia un buen sistema de IVA con los dos niveles del gobierno aplicando IVAs independientes requiere un modo para implementar el principio del destino sobre el comercio interestadual y algún modo de compensar a los estados “perdedores” por las pérdidas de ingresos implícitas en la transición. Resulta interesante ver, como se señala a continuación, que aunque no han sido descuidados, ninguno de estos problemas ha tenido un perfil muy alto en el caso de Canadá, el único país desarrollado con un sistema de impuesto a las ventas de dos niveles.

#### **D. Canadá**

En la actualidad, Canadá es quizás el país más interesante en el mundo para los aficionados al impuesto a las ventas. El país tiene varios sistemas de impuesto a las ventas diferentes. Hay un IVA federal, el Impuesto a los Bienes y Servicios (IBS), que se aplica en todo el país. En una provincia (Alberta), el IBS es el único impuesto a las ventas. En las cuatro provincias, además del IBS, existe un IVM separado que se aplica a la base impositiva que excluye al IBS. En una provincia pe-

<sup>49</sup> Varios estados de la India han adoptado recientemente formas de “IVA estadual” pero con poco éxito a falta de un marco adecuado (Khadka y Shukla, 1999). Aunque se han realizado algunos trabajos útiles en esta materia –por ejemplo, la preparación de una ley estadual de IVA “modelo” (Instituto Nacional de Finanzas Públicas, 1998)– parece improbable que se pueda esperar realísticamente mucho progreso sobre este problema en la situación de la India “desde abajo”, como ocurrió.

queña (Prince Edward Island), el IVM es aplicado a la base impositiva que excluye al IBS. En otras tres provincias pequeñas (Newfoundland, Nova Scotia, y New Brunswick) hay un IVA federal-provincial conjunto denominado IVAC y administrado por el gobierno federal a una tasa uniforme del 15%. Finalmente, en una provincia (Quebec) existe un IVA provincial, el Impuesto a las Ventas de Quebec (IVQ), aplicado a la base impositiva que incluye el IBS. El IVQ es administrado por el gobierno provincial, que también administra el IBS en la provincia en representación del gobierno federal.

Canadá ofrece de este modo diversas situaciones interesantes: IVAs federales y provinciales separados administrados provincialmente, IVAs federales y provinciales conjuntos administrados federalmente, e IVA federal y IVM provincial administrados por separado. Algunos puntos salientes con respecto al IVQ e IBS están explicados en el Apéndice I.<sup>50</sup>

Como se muestra allí, el IVQ y el IBS tal como existen ahora constituyen un sistema de IVA dual operativo –sin, aparentemente, ninguno de los problemas habitualmente asociados con tales sistemas. Las tasas de los dos impuestos son fijadas en forma bastante independiente por los gobiernos respectivos. Las tasas impositivas también son determinadas en forma independiente, aunque son esencialmente las mismas.<sup>51</sup> Desde el comienzo, ambos impuestos han sido cobrados en Quebec por el Quebec Department of Revenue.<sup>52</sup>

Los impuestos sobre las ventas interprovinciales de un negocio a otro son manejados básicamente por un sistema de pago diferido muy similar al que se aplica ahora en la UE supuestamente como un régimen de “transición” (Comisión de las Comunidades Europeas, 1996). Las exportaciones desde

<sup>50</sup> Este comentario es tomado en gran parte de Bird y Gendron (1998).

<sup>51</sup> No deja de tener importancia, quizás, que existiera un precedente del mismo bajo el IGP de Quebec de larga data, cuya base es también casi idéntica al IGP federal –aunque en este caso, a diferencia del caso del IVQ/IBS, los dos impuestos son cobrados por separado.

<sup>52</sup> La proporción federal es transferida al gobierno federal después de deducir un costo administrativo convenido (por inscripto). No han surgido problemas de tales arreglos de cobro entre gobiernos, que son bastante comunes en Canadá (aunque el flujo de ingresos ha venido invariablemente del otro lado en el pasado, es decir, desde los gobiernos federales hacia los provinciales).

Quebec, ya sea a otra provincia o a otro país, tienen tasa cero. Las importaciones a la provincia de otras provincias, o del exterior, son imponibles pero el impuesto es determinado sobre las importaciones interprovinciales solamente cuando hay una venta realizada por un comerciante inscripto a un comerciante no inscripto o consumidor en la provincia.<sup>53</sup> Si bien los regímenes especiales se aplican a los automóviles y a algunos otros casos (Canadá, 1996), en general no se intenta recaudar impuesto sobre las compras interprovinciales realizadas directamente por los consumidores finales.<sup>54</sup>

La principal diferencia entre este sistema y el de la UE es la existencia del dominante IBS federal como mecanismo de ejecución. El gobierno federal establece prioridades de auditoría para el IBS, pero se acordó un plan de auditoría definitiva con el gobierno de Quebec, llevando este último la auditoría en la provincia e informando los resultados a Ingresos de Canadá (Revenue Canada). Dado que el IVQ se aplica a una base que incluye el IBS, Quebec tiene algunos incentivos directos para controlar el IBS y el IVQ. Si bien Quebec no puede controlar directamente las ventas fuera de la provincia, el proceso normal de la auditoría IBS (llevada a cabo entre provincias por Ingresos Canadá (Revenue Canada)) sirve como una verificación cruzada para asegurarse que no se haya evadido el IVQ. En efecto, la existencia de un impuesto a las ventas federal sobre una base más o menos uniforme brinda cierto control sobre las ventas entre jurisdicciones a los efectos de los impuestos tanto provinciales como federales. Según se informa, el sistema está funcionando bastante bien en el nivel

<sup>53</sup> Cabe señalar que el gobierno federal no evalúa el IVQ sobre las importaciones en el punto de la aduana. Esta es una de las principales diferencias con respecto al sistema IVAC comentado brevemente más adelante. Dado que el gobierno federal ha acordado recientemente cobrar el IVM de algunas otras provincias (Ontario, Columbia Británica) en la frontera junto con el IBS, parece que esta cuestión está siendo resuelta más sobre una base política que sobre una técnica.

<sup>54</sup> Aparte de algunos pocos casos, las provincias canadienses, tradicionalmente no se han preocupado demasiado por este problema dado que la geografía asegura que gran parte de los centros de población no estén cercanos a las fronteras con otras provincias. Sin embargo, es probable que el advenimiento del comercio electrónico lleve a una mayor preocupación por esta cuestión en Canadá, al igual que en otros lugares (McLure, 1997b, 1998).

técnico, a pesar de las conocidas diferencias políticas entre los gobiernos de Quebec y Ottawa.

No obstante, el gobierno federal –en la búsqueda de su objetivo de desarrollar un sistema de impuesto a las ventas nacional más uniforme– adoptó recientemente un enfoque totalmente distinto. En 1997 el gobierno federal y varias pequeñas provincias del este introdujeron el llamado IVAC. Los elementos clave del IVAC incluyen el reemplazo de los antiguos sistemas de impuesto a las ventas federales y provinciales con una base de IVA armonizado; una tasa federal-provincial combinada del 15% en las tres provincias participantes; y la administración federal del impuesto a las ventas tanto federal como provincial. La nueva tasa combinada comprende el IVC del 7% y un impuesto provincial del 8% (aplicable a una base que excluye el IVC).<sup>55</sup> Los ingresos de IVAC son compartidos sobre la base de patrones de consumo específicos para las provincias, de conformidad con la fórmula de asignación desarrollada conjuntamente por el gobierno federal y las provincias.<sup>56</sup> El comercio interprovincial será manejado como bajo el IVQ.

Si bien el IVAC es superior en cierta forma al acuerdo inicial entre el gobierno federal y el gobierno de Quebec, no es de modo alguno superior al sistema IVQ-IBS que opera en la

<sup>55</sup> La tasa combinada fue significativamente menor que las tasas combinadas anteriores del 19,84% en Newfoundland y del 18,77% en las otras dos provincias. Esto es importante porque el gobierno federal está brindando asistencia a las provincias participantes al asumir algunos de los costos incurridos por las provincias en la reestructuración de sus sistemas de impuesto a las ventas. Para resultar elegibles, las provincias deben experimentar una merma en los ingresos superior al 5% de sus recaudaciones corrientes de impuesto a las ventas provincial. Para las provincias que reunían los requisitos –que retrospectivamente excluían a Quebec y prospectivamente excluyen a las provincias grandes y ricas de Ontario y Columbia Británica– la asistencia para el ajuste compensará el 100% de las mermas en los ingresos superiores al 5% de las recaudaciones corrientes de IVM en el primero y segundo año, el 50% de este monto en el tercer año, y el 25% en el cuarto año. El costo total de la asistencia para el ajuste para las tres provincias participantes se estima en cercano a los \$1.000 millones.

<sup>56</sup> Los datos son reunidos por Statistics Canada, una agencia federal, pero cualquier posible "jugarreta" con los datos es considerada una perspectiva tan remota que nadie en Canadá ni siquiera se ha preocupado por plantear esta posibilidad.

actualidad. En principio, la armonización debería minimizar los costos administrativos y de cumplimiento y las pérdidas de eficiencia relacionadas. Una manera de lograr este objetivo es hacer que un solo organismo administre y recaude el impuesto de ambos niveles del gobierno. Asimismo, la armonización debería respetar la autonomía provincial permitiendo que las provincias elijan una tasa de impuesto a las ventas que pueda diferir de la tasa del impuesto a las ventas federal.

El acuerdo de armonización con Quebec respeta la autonomía provincial y la administración autónoma, pero fracasó finalmente en lograr la simplificación. Ahora, sin embargo, el impuesto a las ventas de Quebec está más o menos completamente armonizado con el IVQ, de modo que los principios establecidos más arriba se encuentran más o menos satisfechos. En cambio, el acuerdo IVAC logra la simplificación pero a expensas de la autonomía provincial. El objetivo aparente del gobierno federal en el sistema IVAC es tener variaciones mínimas en las tasas. La justificación adelantada es que un impuesto a las ventas común reduce los costos de cumplimiento para las empresas y los costos de administración para los gobiernos. No queda claro, sin embargo, que el IVAC sea mejor en este sentido que el sistema IBS/IVQ, mientras que el IVAC obstaculiza claramente la autonomía provincial en el campo del impuesto a las ventas.<sup>57</sup> El acuerdo IVQ/IBS modificado parece mucho más cerca de la solución ideal: existe una administración autónoma; existe una conformidad básica sobre todos los aspectos importantes de los IVA duales que podría afectar los costos de cumplimiento; y existe autonomía completa en la fijación de tasas –y, hasta cierto punto, incluso en el otorgamiento de exenciones a los consumidores finales, si se desea.<sup>58</sup>

El sistema actual de Canadá, con algunas provincias ar-

<sup>57</sup> El acuerdo IVAC también ata las manos del gobierno federal porque no puede cambiar la base o la tasa del impuesto sin el acuerdo unánime de las provincias.

<sup>58</sup> Por otra parte, como demostró el presupuesto de Quebec de 1998 manteniendo las restricciones sobre los créditos a los insumos para las grandes empresas, incluso hay espacio para una política impositiva mala pero popular sin dañar el sistema general. Esta puede no ser una buena noticia para los expertos en impuestos, pero los gobiernos no dudarán en darle la bienvenida.

monizadas y otras no, está lejos de ser perfecto, por supuesto. Todavía quedan costos de administración y de cumplimiento cuando las empresas se dedican al comercio a través de las fronteras. Lo mismo ocurre con las compras y el comercio entre provincias con distintos regímenes (tales como Quebec y New Brunswick). Pero el 80% al 90% del comercio imponible en la mayoría de los países tiene lugar entre firmas inscritas y la experiencia canadiense demuestra que una jurisdicción subnacional puede imponer un IVA con base de destino en este comercio sin la necesidad de ningún mecanismo compensador.

### **La solución IVACO**

¿Cuáles son las lecciones de la experiencia canadiense para países como Brasil, Argentina e India? Si el nivel general de administración de impuestos es suficientemente alto, es factible implementar IVAs subnacionales sobre el principio del destino a distintas tasas. En cierta medida, aunque no es particularmente conveniente, incluso distintos tratamientos de ciertas ventas finales a los consumidores pueden ser factibles sin incurrir significativamente en nuevos costos administrativos o de cumplimiento o arriesgar ingresos significativos. Todo esto es cierto, siempre que haya un IVA central dominante y un adecuado intercambio de información entre las administraciones centrales y subnacionales.

La base para tal sistema de IVA subnacional es un IVA nacional bien diseñado y abarcativo<sup>59</sup>. En este sentido, la Argentina parece mejor posicionada que Brasil o India. Estos últimos países deben mejorar su impuesto gubernamental central a las ventas existente antes de intentar reformar sus re-

<sup>59</sup> Bird y Gendron (1998) sostienen que en el caso de la UE sería posible crear una IVA para la UE "virtual" (uno que no diera ingresos a la UE) para permitir el funcionamiento de un sistema IVQ/IBS. Extendiendo esta idea al IVACO comentado más adelante, podría ser igualmente posible encarar un IVACO que funcione sin un IVA central dado que todo lo que se necesita realmente es una cuenta separada en la cual fluyan los ingresos y salidas del IVACO. Sin embargo, ninguno de estos enfoques brindaría el poder de ejecución subyacente que surge de la función de auditoría de un IVA central real.

gímenes de impuesto a las ventas subnacional.<sup>60</sup> La clave para la solución canadiense es la existencia de un grado adecuado de confianza (justificada) en la competencia del otro por ambos niveles del gobierno. Que el sistema funcione entre dos opositores políticos tan acérrimos como el gobierno federal de Canadá y el actual gobierno provincial de Quebec sugiere que el nivel de confianza requerido no debe ser tan alto. No obstante, quizás es pedir demasiado esperar que exista pronto una relación equivalente (o calidad de administración) en muchos países en vías de desarrollo.

Por supuesto, no todos los problemas a través de las fronteras se pueden resolver incluso por el mejor sistema de IVA dual. Como señalan Keen y Smith (1996) con respecto a la UE, bajo cualquier sistema posible tendrán que continuar los arreglos especiales como los que existen ahora para las ventas directas a través de las fronteras a los consumidores finales, para las ventas por correo y quizás también para los rubros de impuesto al consumo de tasa muy alta incluidos en los sistemas de IVA.<sup>61</sup> No obstante, por lo menos la experiencia del IVQ sugiere que no es necesario ser excesivamente pesimista acerca de la posibilidad de un IVA subnacional adecuado y que la mayoría de las soluciones posibles a los problemas del comercio a través de las fronteras a falta de fronteras fiscales puede estar en la creación de una estructura impositiva paralela para el país en su conjunto.

En resumen, Canadá demuestra que con una buena administración de impuestos es perfectamente factible operar un IVA en el nivel subnacional sobre una base de destino, como mínimo, para los grandes gobiernos regionales.<sup>62</sup> Parece que tal sistema funcionará mejor cuando hay un IVA central dominante sobre aproximadamente la misma base y ambos (preferentemente) impuestos son operados por la misma adminis-

<sup>60</sup> Para un claro reconocimiento de este punto en el contexto de la India, véase Bagchi (1998).

<sup>61</sup> Incidentalmente, también surge la mayoría de los mismos problemas con el IVM estadual; véase Fox (1992).

<sup>62</sup> Canadá también demuestra que es perfectamente factible tener diversos tipos de relación (o no relación) entre los impuestos a las ventas centrales y subnacionales, pero no es este punto el que aquí se persigue.

tración o bien existe una estrecha cooperación, particularmente en la auditoría. En principio, no es importante si existen dos administraciones separadas o una; o, si hubiera una, qué nivel la opera. Resulta claro que una sola administración central y una base común (como en el sistema IGP de Canadá) sería probablemente más eficiente, pero este grado de convergencia no es esencial. Si es primordial una auditoría unificada o bien un intercambio de información de muy alto nivel. También es importante, desde la perspectiva de una buena asignación de impuestos, que cada gobierno impositivo estuviera en condiciones de determinar su propia tasa de IVA en forma independiente.

¿Qué puede hacerse cuando no hay perspectivas realistas de una buena administración de impuestos, especialmente en el nivel subnacional, en el futuro cercano? Como han demostrado Varsano (1995, 1999) y McLure (1999b), un enfoque prometedor es imponer lo que es en efecto un IVA central complementario, que McLure denomina el IVA "compensador" o IVACO. Esta simple propuesta tiene la principal virtud de proteger el ingreso cuando la administración de impuestos (a todos los niveles del gobierno) está lejos de estar bien desarrollada. Específicamente, reduce el riesgo de que las unidades familiares (y los comerciantes no inscriptos) en cualquier estado puedan esquivar el IVA fingiendo ser comerciantes inscriptos ubicados en otros estados.

¿Cómo podría funcionar tal IVACO? Brevemente, suponiendo que los estados puedan gravar sus propias tasas de IVA independientes –objetivo central del sistema– el IVACO sería impuesto por el gobierno central sobre las ventas entre estados a cierta tasa adecuada, como por ejemplo el promedio ponderado de tasas estatales (McLure, 1999b).<sup>63</sup> Los estados fijarían en cero no sólo las tasas de las ventas internacionales sino las ventas entre estados. Las ventas entre los estados estarían sujetas al IVACO central así como al IVA central. De este modo, las ventas internas estarían sujetas al IVA central, ya sea IVA estatal o IVACO central (para las ventas fuera del

<sup>63</sup> Para un debate más completo acerca de cómo podría funcionar el IVACO, véase Varsano (1999) y McLure (1999b).

estado). No habría necesidad de que cualquier estado tratara explícitamente con cualquier otro estado ni, en general, habría necesidad para la compensación entre estados de créditos impositivos.<sup>64</sup> Los compradores inscriptos en otro estado estarían en condiciones de acreditar el IVACO contra el IVA central. Los resultados de este procedimiento tienen dos niveles. Primero, el gobierno central, que grava el IVACO primero y luego lo acredita, no obtendría ningún ingreso neto del mismo.<sup>65</sup> Segundo, el IVA estadual aplicado a la reventa por parte del comprador sería el del estado de destino. En otras palabras, los resultados son exactamente los mismos que en el caso del IBS/IVQ descrito anteriormente –se aplica un IVA de destino subnacional– pero el IVACO actúa ahora para proteger los ingresos del estado de algunos fraudes obvios.

Este simple sistema parece convertir al IVA subnacional en factible y potencialmente atractivo –en especial en los grandes países federales, en los que los estados tienen roles de gastos importantes, el IVA es la principal fuente de ingreso real y potencial, y no se puede esperar que la administración de impuestos esté a la altura de los niveles canadienses.<sup>66</sup> Sin duda, con el tiempo, al igual que con respecto a los cambios anteriores en la administración de impuestos tales como la introducción de la retención del impuesto a las ganancias y, por cierto, la forma de IVA de imposición a las ventas en sí misma, esta nueva idea de la tecnología fiscal puede demostrar ser una de las innovaciones clave en el pensamiento impositivo del siglo. No sólo parece brindar una base fiscal más sólida para la descentralización que lo que sería de otro modo posible en muchos países en vías de desarrollo (y de transi-

<sup>64</sup> Esto supone que las tasas del IVA estadual son más bajas que la tasa central. Si, como ocurre en Brasil, las tasas estaduais son sustancialmente más altas, podría haber cierta necesidad residual de una "cámara compensadora" –si bien en una base global, no de transacciones– pero éste no parecería ser un problema insuperable si, como parecería aconsejable en general, existe una administración central de IVAs estaduais.

<sup>65</sup> Presumiblemente, como ocurre en Canadá, el gobierno central recibiría un arancel convenido –por inscripto– por sus servicios.

<sup>66</sup> Como puntualizáramos anteriormente, en general, es probable que sea mejor para los países más homogéneos y más pequeños seguir el enfoque del IVAC que compartir los ingresos del IVA.

ción), sino que también puede ofrecer un enfoque prometedor para mantener no sólo impuestos a las ventas subnacionales sino nacionales en la era del comercio electrónico, aunque este tópico no pueda desarrollarse aquí.<sup>67</sup>

## **V. Impuestos subnacionales sobre las empresas**

No importa cuán bien funcione un IVA subnacional desde una perspectiva tanto de ingresos como de eficiencia, es improbable que satisfaga el deseo obvio de los líderes políticos en todos los niveles del gobierno de gravar a las empresas con impuestos. Exista o no un argumento económico para los impuestos subnacionales sobre las empresas, las realidades políticas de gobernar en una sociedad democrática son tales que virtualmente cualquier gobierno subnacional deseará en cualquier caso gravar tal impuesto.<sup>68</sup> Dado que es probable que tales impuestos continúen existiendo, no importa lo que implique la sabiduría convencional, es importante considerar si los problemas que surgen porque los gobiernos gravan a las empresas yacen en la idea misma de ello o en el modo en que generalmente lo hacen. Esta sección sostiene que no sólo hay un buen argumento económico para la imposición subnacional de las empresas sino que muchos de los problemas que surgen de los impuestos existentes se pueden resolver mediante la adopción de una forma de imposición a las empresas que satisfaga mejor ese argumento económico.

El argumento económico para la imposición subnacional a las empresas es simplemente una forma de impuesto de prestación generalizada. La idea es antigua, y, sin duda, como se señalara en la Sección II de este documento, tales impuestos de prestación no sólo están permitidos en el nivel subnacio-

<sup>67</sup> McLure (1999b) señala esta posibilidad al pasar; en otro documento (McLure, 1997b) este autor ha comentado en forma más detallada los problemas planteados para el impuesto a las ventas por el advenimiento del correo electrónico. (Por supuesto, surgen problemas similares con respecto al impuesto a las ganancias, como se ha señalado, por ejemplo, en Bird y Wilkie, de pronta aparición.)

<sup>68</sup> Para un comentario, véase Bennet y Kerbs (1988) y Pola (1991).

nal según la formulación más estricta de "asignación de impuestos", sino que son esenciales para el logro del objetivo de eficiencia que motiva esa formulación. Cuando sea posible, los servicios públicos específicos que benefician a empresas comerciales determinadas deben ser pagados, naturalmente, por las tarifas correspondientes al usuario. Pero cuando no sea factible recuperar el costo marginal de los egresos del sector público para reducir costos a través de las tarifas al usuario, se puede muy bien garantizar alguna forma de gravamen general con base amplia sobre la actividad comercial. Kitchen y Slack (1993) han estimado, por ejemplo, que en promedio alrededor del 40% de los gastos locales (no en educación) benefician a los inmuebles no residenciales en Canadá, aunque la proporción es inferior al 20% si se toma la educación en cuenta.<sup>69</sup> En forma similar, Oakland y Testa (1995) han estimado la participación relacionada con las empresas de los gastos locales y estatales en los Estados Unidos en alrededor del 13%.<sup>70</sup> Hay, por lo tanto, claramente un argumento para que los gobiernos subnacionales impongan cierto impuesto de prestación generalizado a las empresas, al igual que se ha usado a menudo un argumento similar para justificar el impuesto sobre los bienes inmuebles residenciales (Netzer, 1973).

Gravar con impuestos subnacionales sobre la base de que las empresas beneficiadas deben pagar por las ventajas que reciben de los servicios públicos locales minimizará los efectos secundarios tanto horizontales como verticales.<sup>71</sup> Los efectos secundarios horizontales pueden dar como resultado niveles excesivos de tributación dado que los no residentes

<sup>69</sup> Para estimaciones similares para un área metropolitana específica, véase McKay (1995).

<sup>70</sup> Un elemento esencial en estos cálculos es, naturalmente, el tratamiento de la educación y la salud, que constituyen los gastos subnacionales más importantes en muchos países. Los estudios antes citados suponen que las empresas no reciben ningún beneficio directo de tales gastos, lo que parece discutible.

<sup>71</sup> El siguiente argumento está basado en gran parte en Bird y Mintz (1999). Para un debate más analítico de los efectos secundarios horizontales, véase Mints y Tulkens (1986); con respecto a los efectos secundarios verticales, véase Boadway y Keen (1996) y Dahlby (1996).

pagan en efecto por los servicios que disfrutaban los residentes en la medida en que se exporten los impuestos a las empresas "excedentes". Por el contrario, el resultado puede ser que se imponga un nivel de tributación demasiado bajo, por temor a perder la base impositiva en manos de otras jurisdicciones. Los efectos secundarios verticales pueden surgir de la interdependencia de las decisiones impositivas cuando distintos niveles del gobierno gravan la misma base. Por ejemplo, tales efectos secundarios se producen si los impuestos en un nivel son deducibles o acreditables en otro nivel o si los impuestos gravados por un gobierno —sobre, digamos, la renta del trabajo— disminuyen los incentivos al trabajo y aumentan, con ello, las demandas en otro nivel de ciertos tipos de gastos, tales como la asistencia social. Todos estos efectos secundarios reducen la responsabilidad del gobierno. Aunque se ha sugerido a menudo que la competencia fiscal entre gobiernos puede limitar para bien la facultad de gravar con impuestos de los gobiernos,<sup>72</sup> es igualmente posible que dicha competencia pueda conducir a gobiernos que son "demasiado pequeños". Lo que es cierto es que tales efectos secundarios hacen altamente improbable que se encuentre el nivel de tributación y gastos "correcto" en cualquier jurisdicción.<sup>73</sup>

Es difícil encontrar cualquier apoyo según estos lineamientos para gravar cualquier insumo, ya sea trabajo (cargas sociales) o capital (impuesto al capital o IGC). En cambio, lo que sugiere esta línea de pensamiento es que debe imponerse un gravamen de base amplia neutral a la mezcla de factores, como un impuesto al valor agregado. Por cierto, como lo ha documentado Sullivan (1965), la concepción original del IVA (por Adams (1918) Studenski (1940)) era un impuesto sobre los beneficios de las empresas.<sup>74</sup> Más precisamente, como suge-

<sup>72</sup> Véase, por ejemplo, Brennan y Buchanan (1980), McLure (1986), y Edwards y Keen (1996).

<sup>73</sup> Las transferencias entre gobiernos pueden hacer las cosas mejor o peor (Smart y Bird, 1997), pero esta compleja cuestión no puede ser explorada con mayor profundidad en el presente análisis.

<sup>74</sup> Véase asimismo a Colm (1955). Probablemente no sea un accidente que Colm, Studenski e incluso Adams estuvieran muy familiarizados con el *gewerbesteuer* alemán, que, según lo señalado en el Apéndice II, en su forma original estaba muy cerca del IVE comentado más adelante. También resulta

rían Allan (1971) y Meade (1978), desde perspectivas bastante diferentes,<sup>75</sup> la forma más apropiada de IVA a este fin sería realmente un IGVA –un “impuesto a las ganancias con valor agregado” o un IVA gravado sobre la base del ingreso (producción, origen) en lugar del consumo (destino).<sup>76</sup>

Comparado con un IVA convencional, tal impuesto –que de aquí en adelante será denominado “IVE” para reducir la confusión de siglas– tiene tres características distintivas. Primero, se grava sobre el ingreso, no sobre el consumo: es decir, es impuesto sobre la suma de las ganancias y los salarios, o, para decirlo de otro modo, sobre la inversión y también sobre el consumo.<sup>77</sup> Segundo, es gravado sobre la producción, no el consumo: es decir, es gravado sobre una base de origen no de destino y, por ello, grava las exportaciones y no las importaciones. Tercero, es determinado mediante el método de la resta (o de la suma) sobre la base de las cuentas anuales en lugar de utilizar un método de operación o de crédito de factura.

Aquellos que piensan que los impuestos a las exportaciones y la inversión son un anatema intelectual rechazarán, sin duda, esta propuesta directamente. Pero aquellos que piensan que existe por lo menos cierta justificación para la imposición a las empresas locales o que, nos guste o no, tales impuestos continuarán existiendo, no deben ser tan apresurados. Esta forma de imposición a las empresas es menos distorsiva que los impuestos subnacionales existentes como el IGC y los impuestos al capital –por no mencionar gravámenes

---

interesante señalar que la primera propuesta de IVA formal por la Misión Shoup (1949) a Japón fue un “impuesto sobre las empresas” subnacional (prefectural) cercano a lo sugerido aquí. El destino de esta propuesta es comentado en Ito (1950).

<sup>75</sup> Allan (1971) sugiere que el IGC sea reemplazado por un impuesto fijo sobre el “costo de los factores”. La propuesta de Meade (1978) excluía los bienes de inversión y era, en consecuencia, un IVA tipo consumo sobre una base de origen (algo así como el IUE de Michigan comentado en el Apéndice II).

<sup>76</sup> Véase también Bird (1979) que cita propuestas variables siguiendo aproximadamente los mismos lineamientos de distintos autores en Australia, Canadá y Suecia como así también Bird (1996) y Bird y Mintz (1999). El último de estos documentos realiza una propuesta detallada según estas pautas para Canadá.

<sup>77</sup> Mientras una base de “ingreso” se puede aplicar a los ingresos brutos o netos (de amortización), la base del ingreso neto es la más lógica.

arcaicos como el de patente, el derecho de consumo, o incluso el impuesto sobre los bienes inmuebles no residenciales (que en la práctica es gravado a menudo a una tasa efectiva mucho más alta que el impuesto correspondiente sobre los bienes inmuebles residenciales). El peligro de la competencia de impuestos para empobrecer al vecino sugiere que puede ser aconsejable poner un piso a cualquier IVE. Asimismo, para limitar la posibilidad de exportar impuestos, también podría haber un techo sobre tales impuestos. Pero definitivamente debe haber cierto espacio para la diferenciación de las tasas locales.

Como reemplazo para los impuestos subnacionales sobre las empresas, un IVE mejoraría los sistemas de impuestos subnacionales de diversas maneras. Primero, sería más neutral y no favorecería ciertas formas de inversión con respecto a otras. Segundo, sería menos susceptible a la erosión de la base en relación con el IGC, dado que, por ejemplo, la tasa de impuestos sería más baja y la base no se vería afectada por asuntos tales como el alcance de la deuda financiera. Tercero, aunque más estable que el IGC en términos de ingresos, un IVE sería, no obstante, más sensible a las realidades cíclicas que la mayoría de otras formas de impuesto sobre las empresas (por ejemplo, los impuestos al capital, los impuestos sobre los bienes inmuebles). Si la tasa fuera fijada para equiparar más o menos la base de beneficios recibidos sugerida más arriba, el impuesto tendría las importantes ventajas adicionales de eliminar los efectos secundarios ineficientes y de alentar a los gobiernos subnacionales más responsables y comprometidos.

Por otra parte, estos argumentos no son de ningún modo exclusivamente teóricos, dado que ya existe cierta experiencia importante en el mundo real con tales impuestos, como lo comentado en el Apéndice II.

En efecto, la aparente rareza de gravar dos impuestos distintos sobre el valor agregado reside en gran parte en la similitud de los nombres. Como sostuvo Meade (1978), si tiene sentido tener impuestos al consumo y a las ganancias en un país, también puede tener sentido gravar la totalidad o parte de uno o ambos impuestos indirectamente en la forma de valor agregado en el nivel de las empresas. Este argumento es

igualmente aplicable en el contexto de los impuestos subnacionales. Según se sostenía en la Sección IV más arriba, por ejemplo, el IVA subnacional en la forma tradicional (crédito-factura, tipo consumo) parece más viable y conveniente como impuesto para los grandes gobiernos regionales. Asimismo, sin embargo, puede tener sentido igualmente gravar una forma distinta de IVA –la variedad de tipo ganancias, basado en las cuentas anuales llamado aquí IVE- a una tasa baja como un impuesto generalizado sobre la actividad de las empresas (gravado probablemente, como ocurre con el IRAP de Italia, sobre una base de resta). Por otra parte, si bien no sería ni factible ni conveniente imponer un IVA tradicional en el nivel local, debería ser perfectamente factible imponer un IVE en el nivel local y en el estadual.

Supongamos, primero, que no existe un IVE estadual: ¿tendría sentido un IVE local? Podría tenerlo en municipalidades grandes, de las que se podría esperar que determinen y recauden tal impuesto, y tendrían el incentivo para hacerlo en razón del tamaño de la base impositiva local que se podría explotar. Sin embargo, en forma más general, un IVE local tendría más sentido si ya hubiera un IVE estadual vigente, sobre el cual se podría “concatenar” en cierta medida una tasa local (limitada). Muchos países ya tienen cierta forma de imposición sobre las empresas locales tales como el *gewerbesteuer* de Alemania o el impuesto a las ganancias sobre las empresas de Japón.<sup>78</sup> Otros, siguiendo la tradición del Reino Unido, se basan en principio sobre impuestos (a menudo diferencialmente pesados) sobre los bienes inmuebles de las empresas. Un IVE local gravado como, digamos, un recargo de hasta el 1% sobre la base de IVE informada a los efectos del impuesto estadual (que es en esencia simplemente ventas menos el costo de los bienes comprados o los salarios más las ganancias) por entidades ubicadas físicamente dentro de la jurisdicción impositiva parecería ser una forma considerablemente más conveniente de imposición sobre las empresas locales que cualesquiera otros disponibles en el presente.

Como lo señaláramos antes, es probable que los límites so-

<sup>78</sup> Sobre este último, véase, por ejemplo, Bird y Slack (1991).

bre las tasas sean impuestos sobre los recargos locales para impedir una excesiva distorsión en el ámbito local.<sup>79</sup> El único otro impuesto para el que tal libertad de tasa local, incluso restringida, podría ser posible y aconsejable sería un recargo sobre un IGP estadual (o nacional).

Sin embargo, es probable que en este caso el problema del viajero frecuente convierta a tal impuesto en difícil de manejar y requiera cierta clase de sistema de pool de ingresos y fórmula compartida, que reduciría sustancialmente la responsabilidad de los que deben tomar decisiones en el nivel local.<sup>80</sup> Más importante, según lo puntualizado anteriormente, el enfoque IGP a la salvación fiscal subnacional no parece viable en el contexto de la mayoría de los países en vías de desarrollo.

## VI. Conclusión

Los enfoques sugeridos aquí para resolver por lo menos algunos de los problemas existentes de la tributación subnacional en los países en vías de desarrollo descansan en tres principios simples: (1) debería prestarse mayor atención a la equiparación de las necesidades de gastos y de ingresos; (2) deberían hacerse mayores esfuerzos por asegurar que todos los gobiernos asuman una responsabilidad significativa en el margen para financiar los gastos de los que son políticamente responsables; y (3) los impuestos subnacionales no deberían distorsionar significativamente la asignación de recursos.

Si los gobiernos regionales tienen responsabilidades de gastos que resultan significativas, existen realmente sólo dos formas en que estos criterios se puedan satisfacer en la mayoría de los países –a través de un recargo sobre el IGP o un recargo sobre el IVA. Si bien hubo en origen mucha oposición

<sup>79</sup> Otra opción podría ser que un estado gravara un IVE local a una tasa "común" distribuyéndose los producidos de acuerdo con alguna fórmula (como el IVA alemán), pero esto sería claramente menos conveniente en términos de responsabilidad fiscal local.

<sup>80</sup> Cierta enfoque tipo "fórmula" sería necesario todavía para prorratar la base impositiva de las empresas multijurisdiccionales bajo un IVE (Véase Apéndice II y Bird y Mintz, 1999).

hacia la sugestión anterior fuera del contexto de los países desarrollados –por ejemplo, cuando fue expuesta por primera vez en Bird y Wallich (1922) para los países en vías de transición–, por lo menos la posibilidad de tales recargos sobre el impuesto a las ganancias local parece ahora ampliamente aceptada en varios países. Lamentablemente, muy pocos o ninguno de los países en vías de desarrollo tiene impuestos a las ganancias centrales lo suficientemente fuertes como para que los gobiernos subnacionales extraigan muchos ingresos de esta fuente. En muchos países, la respuesta para los ingresos subnacionales, como ocurre con los ingresos nacionales, parece basarse, por lo tanto, en el IVA. Siguiendo el modelo que ya está en marcha en Canadá (Bird y Gendron, 1998), fortalecido por la aplicación del rasgo compensatorio sugerido por Varsano (1995) según lo desarrollado en mayor profundidad por Varsano (1999) y McLure (1999b), el camino parece abierto para la adopción de IVAs subnacionales en por lo menos algunos países en vías de desarrollo en un futuro cercano –por ejemplo, en los países latinoamericanos más grandes con sistemas federales, tales como Brasil, Argentina o México. Dado un IVA nacional relativamente bien estructurado y en funcionamiento y la aparentemente creciente necesidad de ingresos subnacionales importantes que se deben obtener de un modo políticamente responsable, este camino parece ahora abierto. Debe ser explorado aún más.

Una segunda característica de los impuestos subnacionales que ha sido enfatizada aquí es la importancia de desarrollar una forma menos dañina de impuestos subnacionales sobre las empresas. Los IGCs subnacionales, impuestos al comercio, impuestos a las empresas, impuestos a las propiedades inmuebles no residenciales, derecho de consumo, e incluso los llamados impuestos a las ventas “minoristas” (que generalmente son gravados en la práctica sobre cierta estimación de los ingresos brutos) en muchos países pueden introducir serias distorsiones económicas de diversas maneras. No obstante, existe un argumento económico (beneficio) para ciertos regímenes impositivos regionales locales con respecto a las empresas y, parece, a menudo una llamativa necesidad política de los líderes locales por imponer tales impuestos. El enfoque de este problema sugerido aquí ha sido la introduc-

ción de lo que es, en efecto, otra forma de IVA –llamada aquí el IVE. Ya existen variantes de tales impuestos en algunos países (Véase Apéndice II). El argumento teórico de tales gravámenes ha sido discutido durante décadas (Sullivan, 1965; Bennett y Krebs, 1988; Bird, 1996) y se han hecho recientemente propuestas concretas siguiendo estos lineamientos en algunos países desarrollados (Oakland y Testa, 1998; Bird y Mintz, 1999). El argumento práctico para reemplazar la actual mezcla de impuestos gravados a las empresas por tal impuesto parece todavía más fuerte en el contexto de muchos países en vías de desarrollo y de transición.

Supongamos que ambas propuestas fueran aceptadas en cualquier país dado. El resultado sería entonces una familia de IVAs, con un IVA estándar tipo consumo, según el principio de destino, según crédito de facturas, impuesto en el nivel del gobierno central, un IVACO y sus correspondientes IVAs estatales gravados a distintas tasas sobre la misma base por los gobiernos regionales, y un IVE (esencialmente un IVA tipo ingreso gravado por el método de la suma o resta) gravado sobre todos los inscritos en el IVA por los gobiernos regionales y quizás gobiernos locales más grandes a tasas relativamente uniformes.<sup>81</sup> Asimismo, naturalmente, todos los niveles del gobierno deberían aplicar tarifas al usuario apropiadas (Bird y Tsiopoulos, 1997), ciertos impuestos al consumo –en particular quizás aquellos relacionados con vehículos (Bahl y Linn, 1992)– podrían ser gravados en el nivel regional. Existe un fuerte argumento en la mayoría de los países en vías de desarrollo para una imposición más efectiva de los bienes inmuebles residenciales, y el gobierno central puede continuar gravando a ambos con un IGC y un IGP progresivo, con los gobiernos regionales gravando, quizás, IGPs fijos sobre la misma base.

Por supuesto, queda mucho por hacer para desarrollar los

<sup>81</sup> Dado que el IVE es gravado sobre la misma base que el ingreso bruto que se debe informar a los efectos del impuesto a las ganancias, su introducción también podría dar una oportunidad adecuada para la introducción de una administración de impuestos uniforme y unificada que abarque al IVA y al IGC más el IGP a las empresas en todos los niveles del gobierno. Sin embargo, tal elaboración administrativa deberá ser dejada para una fecha posterior.

detalles del esquema bosquejado aquí. Debe establecerse un sinnúmero de detalles de diseño y administración, la relación entre los distintos niveles del gobierno subnacional debe pensarse con cuidado, el papel y el diseño de las transferencias fiscales entre gobiernos deben ser reconsiderados, al igual que el nivel de asimetría apropiado y tolerable en la aplicación de los principios sugeridos a los gobiernos subnacionales de distinto tamaño y competencia. No obstante, incluso este estudio preliminar sugiere que por lo menos tres de los principios largamente aceptados que rigen los impuestos subnacionales deben ser repensados y descartados en gran parte:

Primero, el modelo convencional de asignación de impuestos, que en efecto asigna todas las fuentes significativas de ingresos a los gobiernos centrales, es claramente inapropiado para países en los que los gobiernos subnacionales, por cualquier razón, representan una proporción significativa de gasto del sector público (a menos, por supuesto, que tales gobiernos estén actuando simplemente como brazos administrativos del centro). Si tales gobiernos van a ser grandes gastadores, deberán, en beneficio de la responsabilidad y el compromiso fiscal, tener impuestos mucho más grandes que los que permite este modelo.

Segundo, el IVA es la clave para el financiamiento del gobierno central en la mayoría de los países en vías de desarrollo y de transición. Es evidente que los gobiernos centrales en tales países son los más renuentes a perder el control sobre este impuesto. Hasta ahora, esta renuencia comprensible ha estado apoyada por la sabiduría convencional de que los IVAs subnacionales no son técnicamente factibles. Sin embargo, contrariamente a lo que se ha pensado durante mucho tiempo, tales impuestos son factibles. De este modo, parece probable que el IVA subnacional (respaldado por algo así como el IVACO antes comentado) se convierta en la fuente más importante de ingresos subnacionales en por lo menos algunos países federales más grandes.

Tercero, admirable como es en muchos sentidos el habitual paquete de tarifas al usuario e impuestos a los bienes inmuebles, treinta años de experiencia han dejado en claro (1) que es muy difícil de implementar en muchos países, (2) que no brinda una adecuada base fiscal si los gobiernos locales

tienen responsabilidades de gasto importantes en el área social, y (3) que los impuestos a los bienes inmuebles sobre las empresas conducen a un mal uso político y económico. La combinación de estos factores en muchos países ha llevado a la proliferación de una variedad de malos impuestos locales (y regionales) sobre las empresas. Reconociendo estas presiones y el hecho de que existe un buen argumento para por lo menos cierta imposición beneficiosa de las empresas por parte de los gobiernos subnacionales, se ha sugerido aquí que una respuesta factible podría estar en la introducción del llamado "IVE" a una tasa baja y uniforme. Mientras que tal impuesto podría ser considerado en primer término como un reemplazo para IGCs subnacionales claramente indeseables, también podría ser ampliado en algunos casos hasta reemplazar a los impuestos a los bienes inmuebles no residenciales locales, gravándose las tasas complementarias locales sobre la misma base que un IVE regional.

Tal paquete no resolverá, por cierto, todos los problemas de establecer regímenes impositivos subnacionales sólidos y que funcionen en todos los países en vías de desarrollo: pero debería acercar las cosas hacia esta meta como ocurre en este momento.

## APENDICE I

### **Impuesto a las ventas en Canadá**

Durante muchos años, Canadá luchó contra un impuesto federal a las ventas de los fabricantes arcaico e IVMs provinciales independientes y no coordinados. Impaciente y con años de lucha infructuosa, en 1991 el gobierno federal introdujo finalmente el IBS, una versión actualizada del IVA, el impuesto a las ventas elegido por la mayoría de los analistas. Sin embargo, este brillante nuevo impuesto se vio enfrentado a una fuerte oposición política y popular, en donde las implicancias provinciales y federales tenían mucho que ver (Bird, 1994).

Naturalmente, los canadienses estaban muy al tanto de los problemas potenciales en este sentido. Cuando el IBS fue propuesto por primera vez por el gobierno federal en 1987, la variante preferida por el gobierno federal era el llamado "IVN", que hubiera sido administrado federalmente sobre una base uniforme a tasas uniformes, siendo el producido dividido entre los gobiernos federales y provinciales y entre los gobiernos provinciales de acuerdo con cierta fórmula. Como antes señaláramos, así es esencialmente como funciona el IVA en Alemania. Sin embargo, era probable que tal solución centralista nunca fuera aceptable en Canadá. Si bien la base y las tasas del IVN son fijadas ambas federalmente, el hecho de que algunos de los producidos sean pagados a las provincias no tiene significado alguno. Se habrían obtenido los mismos resultados si el IVN fuera totalmente federal y entonces, en un paso separado, algunos de los montos recaudados de este modo fueran pagados a las provincias según cierta fórmula. Si la base impositiva, las tasas de impuestos y la fórmula distributiva fueran todas determinadas por acuerdo federal-provincial conjunto, las cosas serían, por supuesto, distintas. Pero si tales acuerdos fueran fáciles de realizar, Canadá sería un país bastante distinto del que es.

Las consideraciones del costo y de la dificultad de llegar a tal diseño de impuesto conjunto sugirieron un enfoque alternativo a la reforma del impuesto a las ventas. En lugar de tratar de idear alguna forma "dual" del IVN (la misma base, tasas distintas) o "conjunta" (las mismas base y tasas, con una

fórmula de distribución), ¿por qué no dirigir toda el área del impuesto a las ventas a un nivel del gobierno o al otro? La versión "alemana" de la propuesta del IVN recién comentada es igual a dirigir el impuesto a las ventas al gobierno federal, aunque con cierta participación provincial en el proceso de toma de decisión. Por el contrario, la Comisión Real sobre Impuestos (1966) había recomendado que los gobiernos federales debían dirigir los impuestos a las ventas a las provincias. Otros han hecho recientemente recomendaciones similares. Ip y Mintz (1992), por ejemplo, sostuvieron que el gobierno federal debía asumir plena responsabilidad por los impuestos a las empresas mientras que al mismo tiempo el IBS federal debía ser reemplazado por impuestos a las ventas (minoristas) y al consumo provinciales, debidamente aumentados.

Los argumentos para tales cambios tenían dos niveles. Primero, reemplazar dos impuestos a las ventas por uno reduciría los costos administrativos y de cumplimiento de la imposición en forma sustancial.<sup>82</sup> Segundo, este cambio daría mayor criterio de ingreso a las provincias y las haría más responsables por financiar más de sus propios gastos en salud y educación.<sup>83</sup> Sin embargo, transferir todos los impuestos a las ventas al nivel provincial parece muy improbable. Tal cambio hubiera requerido que las provincias aplicaran tasas de IVM con éxito. Por otra parte, cambiar de un IBS a un IVM provincial modificaría, en efecto, el impuesto hacia los insumos comerciales,<sup>84</sup> revirtiendo de este modo la ganancia económica más evidente de cambiarse hacia un IVA. No era probable que ninguna provincia estuviera dispuesta a

<sup>82</sup> Por otra parte, como enfatizara Poddar (1990), habría mayores costos de cumplimiento de las firmas dedicadas al comercio interprovincial. Esta compleja cuestión no puede ser discutida con mayor profundidad aquí. Para una útil discusión temprana en Canadá, véase Hill y Rushton (1993).

<sup>83</sup> Por supuesto, las distintas provincias ganarían y perderían distintas sumas a través de cualquiera de tales cambios. Supuestamente, los subsidios de equiparación se podrían ajustar según fuera conveniente para impedir la indebida penalización de las regiones más pobres del país. La cuestión importante de la interdependencia de la asignación de impuestos y el diseño de los sistemas de transferencia no pueden, sin embargo, ser discutidos en este documento.

<sup>84</sup> Kuo, McGirr, y Poddar (1998) estimaban que de un tercio a la mitad de los ingresos de IVM provinciales provenían de los insumos comerciales.

cambiar los impuestos explícitamente hacia sus ciudadanos en la medida que eso hubiera sido necesario para evitar este problema.<sup>85</sup>

Por lo tanto, no resulta sorprendente que la evolución del sistema del impuesto a las ventas en Canadá siguiera lineamientos bastante distintos hasta el punto que, según se señaló en el texto, las variantes de casi todos los sistemas que se han propuesto funcionan ahora en una provincia u otra. Tanto el IVA gravado por la provincia de Quebec, el IVQ, cuanto el IBS federal son impuestos de base amplia sobre el consumo. Existen algunas diferencias entre ellos, aunque mucho menos ahora que cuando los dos impuestos fueron gravados inicialmente en 1991 (Gendron, Mintz, y Wilson, 1996). El IBS, por ejemplo, es gravado a una sola tasa del 7%, que se aplica a la mayoría de los bienes y servicios imponibles consumidos en Canadá. El IVQ tiene ahora una tasa impositiva general del 7,5%, que es aplicada al precio de los bienes y servicios incluyendo el IBS, de modo que la tasa combinada es del 15,025%. Si bien el IVQ impuso inicialmente distintas tasas para bienes y servicios y tenía bastantes diferencias en la base con respecto al IBS, las diferencias más significativas entre los dos impuestos se han desvanecido ahora.

En vista de la insistencia de algunos (por ejemplo, McLure, 1999a) para quienes “una base impositiva estadual y federal uniforme ...[es] absolutamente esencial”, vale quizás la pena señalar que subsisten diferencias entre las dos bases impositivas. Por ejemplo, otorgar un descuento instantáneo después del pago del impuesto elimina el IVQ en los libros. Mientras que la administración de este descuento agrega claramente cierta complejidad, este enfoque asegura la preservación de una base de IVA uniforme para los impuestos tanto federales como provinciales, en tanto permite (en efecto) un tratamien-

<sup>85</sup> El grado en el cual el IVQ difería inicialmente del IBS, por ejemplo –véase Mintz, Wilson y Gendron (1994)– era probablemente explicable en gran parte sobre estas bases. El IVQ gravaba con una tasa más baja a los servicios que a los bienes y compensaba la pérdida de ingreso no permitiendo créditos impositivos a los insumos sobre una variedad de rubros. Si bien esta política fue posteriormente revertida en parte, todavía quedan restricciones, según lo señalado más adelante.

to diferencial al nivel del consumidor final. Una cuestión más importante, y problemática, surge con respecto a los créditos impositivos a los insumos.

Bajo el IVQ, los créditos impositivos a los insumos no se otorgaban en principio para ciertos bienes y servicios (tales como combustible, electricidad, y automóviles). En 1996, sin embargo, aunque subsisten diferencias menores con respecto a algunas cuestiones tales como el tratamiento fiscal de los servicios financieros y ciertos paquetes de turismo y, según lo antes mencionado, libros, en el conjunto el IVQ incorporaba las mismas normas que el IBS con respecto a los reclamos de créditos impositivos a los insumos. No obstante, existen todavía ciertas restricciones "temporarias" sobre los créditos impositivos a los insumos para las grandes firmas en vigencia bajo el IVQ aparentemente por razones de ingreso. Tales diferencias de base no son en principio particularmente convenientes, pero el ejemplo canadiense muestra que, para bien o para mal, pueden, no obstante, ser tolerables dentro de un sistema de IVA dual.

## APÉNDICE II

**Enfoques sobre el impuesto al valor de la empresa**

Los enfoques sobre el concepto del IVE que figuran en el texto se pueden encontrar en los estados de Michigan (el anterior IAE, o impuesto a la actividad de las empresas, desde 1953 hasta 1968, y, desde 1976, el IUE, o impuesto único a las empresas) y New Hampshire (el impuesto a la empresa comercial, o IEC) como así también en Italia (el nuevo impuesto regional a las empresas, el IRAP) y Alemania (el antiguo "impuesto local al comercio" o *gewerbesteuer*).

El IUE en Michigan es básicamente un IVA modificado calculado a través del método de la suma sobre una base de consumo. Introducido originalmente (en una forma levemente distinta) para reemplazar al IGC estadual y algunos otros impuestos sobre los negocios, las principales virtudes de este enfoque parecen ser una mayor estabilidad en los ingresos y la extensión de la imposición a formas no corporativas de los negocios. Sus principales problemas surgen de su excesiva complejidad (debida en parte a su uso para brindar incentivos de inversión) y –reflejando quizás opiniones profundamente enraizadas sobre la "corrección" de gravar las ganancias– de la resistencia de los contribuyentes a pagar IUE cuando no habría responsabilidad por IGC.<sup>86</sup>

El más reciente IEC en New Hampshire, introducido en 1993, difiere en varios aspectos importantes. Primero, la base del IEC es esencialmente el ingreso neto (Kenyon, 1996). Segundo, el impuesto es gravado a una tasa mucho más baja: 0,25% comparado con una tasa del 2,5% en Michigan. Tercero, y relacionado, el IEC no reemplazó al IGC en New Hampshire sino que en cambio es visto como un complemento del mismo. Por otra parte, los dos impuestos son iguales en algunos aspectos importantes. Ambos son gravados sobre el valor agregado mediante el método de la suma, y ambos estaban destinados a brindar una fuente de ingresos más estable, efi-

<sup>86</sup> Véase Ebel (1972) sobre el IAE original en Michigan. El IUE actual es descrito más brevemente en Kenyon (1996).

ciente y simple. Kenyon (1996) sostiene que el IEC ha aumentado sin duda la estabilidad, que es menos distorsivo que un IGC incrementado equivalente, y que se trata de un impuesto relativamente simple.<sup>87</sup>

Aún más interesante es la reforma de 1998 en Italia, en la cual un impuesto regional a las ganancias existente gravado esencialmente sobre las ganancias de las empresas (a una tasa de alrededor del 16%), un impuesto sobre las distribuciones de dividendos por parte de las empresas, un pequeño impuesto al patrimonio, y los aportes de las cargas sociales gravados para financiar un plan de salud nacional fueron todos reemplazados por un nuevo impuesto a las empresas, el IRAP.<sup>88</sup> El IRAP es esencialmente un IVA basado en las ganancias gravado mediante el método de la resta (la diferencia entre los ingresos brutos y las compras de otras firmas, incluyendo amortización) sobre una base de origen. La mayoría de las firmas está sujeta al IRAP a una tasa del 4,25%, aunque los gobiernos regionales pueden gravar un punto porcentual adicional si así lo eligen.<sup>89</sup>

Por último, el abuelo de todos los impuestos "al valor agregado" locales sobre las empresas es el *gewerbesteuer*<sup>90</sup> alemán. Según fuera concebido originalmente, este impuesto fue gravado sobre las ganancias de todos los factores de produc-

<sup>87</sup> El principal problema técnico con el impuesto se relaciona con su aplicación a empresas multiestadales (o multinacionales). Es evidente que muchas de las cuestiones familiares que surgen con el IGC surgen también en este caso, y la mejor solución parecería ser establecer normas de nexo claras y uniformes (Bird y Wilkie, de pronta aparición) y una fórmula de distribución simple y uniforme (Bird, 1986b). Si bien todas estas cuestiones requieren mucha más exploración, Bird y Mintz (1999) ilustran cómo tal sistema podría funcionar en Canadá, usando normas de distribución alternativas.

<sup>88</sup> Véase Maisto (1997) y Dell'Anese (1997) para un mayor comentario.

<sup>89</sup> Como con todos los intentos por reformar los impuestos a las ganancias sobre las empresas –por ejemplo, el impuesto sobre el flujo de fondos (McLure y Zodrow, 1998)– la actitud del IRS o Servicio de Impuestos Internos de los EE.UU. es importante. Con respecto al IRAP, resulta interesante ver que el IRS ha acordado que una "parte" del impuesto que puede ser calculada aproximadamente como la tasa impositiva (4,25%) por la ganancia neta (la base del IRAP menos los costos laborales y los gastos por intereses), pueden ser acreditables a los efectos del impuesto estadounidense (Smith y Gann, 1998, 1999).

<sup>90</sup> Esta breve reseña está basada en gran parte en Bennet y Krebs (1988).

ción, aunque no de modo muy coherente. En los últimos años, el alcance de la base impositiva se ha visto reducido sustancialmente -por ejemplo, al abolirse el componente de sueldos de la base en 1980 y deducirse (a partir de 1984) el 50% de los intereses sobre las deudas a "largo plazo"-, disminuyendo de este modo su lógica coherencia inicial. Asimismo, el impuesto ha sido eliminado en gran parte de las empresas excepto las más grandes. Aunque las autoridades locales todavía tienen una prudencia considerable con respecto a las tasas impositivas, estos cambios redujeron sustancialmente su autonomía de ingresos, y, por lo tanto, no resulta sorprendente que en su mayoría respaldaran una propuesta federal en 1982 para introducir una forma explícita de impuesto al valor agregado local, a una tasa estimada de alrededor del 3% sobre el IVA federal aunque sobre una base de origen de ganancia neta y recaudado preferentemente mediante el método de la suma (es decir, sobre la suma de los sueldos, intereses, alquileres y ganancias netas). Si bien, finalmente, esta propuesta no fue aceptada debido en gran parte a la oposición de las empresas, es casi exactamente equivalente a la realizada en el texto.

**LISTA DE ABREVIATURAS EN EL TEXTO**

IVA:	Impuesto al Valor Agregado
IVE:	Impuesto sobre el Valor de la Empresa
IGC:	Impuesto a las Ganancias Corporativo
IGP:	Impuesto a las Ganancias Personal
IVM:	Impuesto a las Ventas Minoristas
IVAC:	Impuesto a las Ventas Armonizado Canadiense
CRI:	Comisión de Reformas Impositivas
IVC:	Impuesto a las Ventas Central
IBS:	Impuesto a los Bienes y Servicios
IVQ:	Impuesto a las Ventas de Quebec
IVACO:	Impuesto al Valor Agregado Compensador
IGVA:	Impuesto a las Ganancias con Valor Agregado
IAE:	Impuesto a la Actividad de las Empresas
IUE:	Impuesto Único a las Empresas
IEC:	Impuesto a la Empresa Comercial
IPI:	Impuesto a los Productos Industrializados
ICMS:	Impuesto a las Operaciones Relativas a la Circulación de Mercaderías y Servicios
ISS:	Impuesto sobre los Servicios
IVN:	Impuesto a las Ventas Nacional
IRAP:	Impuesto Regional a las Empresas (Italia)
Gewerbsteuer:	Impuesto Local al Comercio (Alemania)

## Referencias

Adams, Thomas S., 1918, "Los impuestos de las empresas", documento presentado en la Undécima Conferencia Anual sobre Impuestos de la National Tax Association (New Haven, Connecticut), páginas 185-94.

Alfonso, José Roberto, 1996, "Reforma del IVA estadual en Brasil"; (Rio de Janeiro: Fundação de Assistência e Previdência Social do BNDES).

Ahmad, Ehtisham, ed., 1996, *Financiación de los gastos descentralizados: comparación internacional de los subsidios* (Cheltenham, R.U.: Edward Elgar).

Ahmad, Ehtisham, Danial Hewit, y Edgardo Ruggiero, 1997, "Asignación de responsabilidades de gastos", en *Federalismo fiscal en la teoría y en la práctica*, editado por Teresa Ter-Minassian (Washington: Fondo Monetario Internacional).

Allan, C.M., 1971, *La teoría de los impuestos* (Londres: Penguin Books)

Amorim, R., 1996, *Impactos de la exención ICMS sobre las exportaciones de bienes primarios y semiterminados y compras de maquinaria, equipo e insumos de producción en la economía brasileña* (Rio de Janeiro: Banco Fenícia).

Baer, Katharine, Victoria P. Summers, y Emil Sunley, 1996, "Un IVA de destino para comercio de CIS", MOCT-MOST, *Política económica en las economías de transición*, Volumen 6, páginas 87-106.

Bagchi, Amaresh, 1996, "¿Un IVA de nivel estadual? Impuestos a las ventas armonizados: Comparación entre India y Canadá" en *Valor agregado en la India*, editado por P. Shome (Nueva Delhi: Centax Publications Pvt. Ltd.)

\_\_\_\_\_. 1997, "Asignación de impuestos en la Federación India: Una crítica", (Nueva Delhi, Instituto nacional para Finanzas Públicas y Política)

\_\_\_\_\_. 1998, "¿Hacia un IVA central generalizado?" *Dinero y finanzas*, Julio-Septiembre.

Bahl, Roy W., y Johannes Linn, 1992, *Finanzas públicas urbanas en los países en vías de desarrollo* (Nueva York: Oxford University Press).

Bennet, Robert J., y Gunter Krebs, ediciones, 1988, *Impuestos locales a las empresas en Gran Bretaña y Alemania* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft).

Bird, Richard M., 1974, *Impuestos sobre las tierras agrícolas en los países en vías en desarrollo* (Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press).

\_\_\_\_\_, 1976, *Cobro de servicios públicos: Una nueva mirada a una vieja idea* (Toronto: Canadian Tax Foundation).

\_\_\_\_\_, 1979, *Gravamen a las empresas* (Montreal: Instituto para la Investigación de Políticas Públicas).

\_\_\_\_\_, 1980, *Relaciones fiscales centrales-locales y la prestación de servicios públicos urbanos* (Canberra: Centro para investigación de las relaciones financieras federales, Universidad Nacional Australia-na).

\_\_\_\_\_, 1984, *Finanzas intergubernamentales en Colombia* (Cambridge, Massachusetts: Programa de impuestos internacionales de la Facultad de Derecho de Harvard).

\_\_\_\_\_, 1986a, *Finanzas federales en perspectiva comparativa* (Toronto: Canadian Tax Foundation).

\_\_\_\_\_, 1986b, "La asignación de ganancias entre jurisdicciones", *Australian Tax Forum*, Volumen 3, páginas 333-54.

\_\_\_\_\_, 1992, *Política impositiva y desarrollo económico* (Baltimore: John Hopkins University Press).

\_\_\_\_\_, 1993a, "Impuestos federales-provinciales en tiempos turbulentos", *Canadian Public Administration*, Volumen 36, páginas 479-96.

\_\_\_\_\_, 1993b, "Reforma impositiva en India"; *Economic and Political Weekly*, Volumen 28 (Diciembre 11), páginas 2721-26.

\_\_\_\_\_, 1993c, "Atravesando el laberinto fiscal: algunas cuestiones en la descentralización fiscal", *National Tax Journal*, Volumen 46, páginas 207-27.

\_\_\_\_\_, 1994, *¿Adónde vamos desde aquí? El IBS en Canadá* (Toronto: Centro KPMG para Investigación del Gobierno).

\_\_\_\_\_, 1995a, "Federalismo fiscal y finanzas federales" en *28ª Jornadas de Finanzas Públicas* (Córdoba: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba).

\_\_\_\_\_, 1995b, *Finanzas locales: problemas, perspectivas y posibilidades*, Informe Principal No. 31 (Centro para Estudios Urbanos y de la Comunidad, Universidad de Toronto).

\_\_\_\_\_, 1996, "¿Por qué impuestos a las empresas?" Documento de Trabajo del Comité Técnico sobre Impuestos a las Empresas 96-2 (Ottawa. Departamento de Finanzas).

- \_\_\_\_\_, 1997, "Análisis de impuestos asignados", *Tax Notes International*, Volumen 14, páginas 2095-116.
- \_\_\_\_\_, 1999a, "Relaciones fiscales intergubernamentales en América Latina: Diseños de política y resultados políticos", (Washington: Banco Interamericano de Desarrollo).
- \_\_\_\_\_, 1999b, "Transferencias e incentivos en relaciones fiscales intergubernamentales", documento en la Conferencia ABCD-LAC, Valdivia, Chile, Junio.
- \_\_\_\_\_, 1999c, "Impuestos subnacionales: realidades y perspectivas", documento en la Conferencia ABCD-LAC, Valdivia, Chile, Junio.
- \_\_\_\_\_, (de pronta aparición) "Descentralización fiscal y gobiernos competitivos" en *Ensayos en honor de Albert Breton*, editado por Gianluigi Galeotti, Pierre Salmon, y Ronald Wintrobe (New York: Cambridge University Press).
- Bird, Richard M., y Duanjie Chen, 1998, "Finanzas federales y federalismo fiscal: Los dos mundos de las finanzas públicas canadienses", *Administración Pública Canadiense*, Volumen 41.
- Bird, Richard M., y Ariel Fiszbein, 1998, "El papel central del gobierno central en la descentralización: Colombia", en *Descentralización fiscal en los países en vías de desarrollo*, editado por Richard M. Bird y François Vaillancourt (New York: Cambridge University Press).
- Bird, Richard M., y Pierre-Pascal Gendron, 1997, "IVAs duales y comercio a través de las fronteras: Examen de la experiencia internacional", Centro Internacional para el Debate de los Estudios Impositivos, Documento No. 13 (Toronto: Universidad de Toronto).
- \_\_\_\_\_, 1998, "IVAs duales y comercio a través de las fronteras: ¿Dos problemas, una solución?" *Impuestos internacionales y finanzas públicas*, Volumen 5, páginas 429-42.
- Bird, Richard M., y Jack M. Mints, 1999, "Asignación de impuestos en Canadá: una propuesta modesta", documento preparado para el Instituto de Relaciones Intergubernamentales, Queen's University, Canadá, Abril.
- Bird, Richard M., Enid Slack, 1991, "Financiamiento del gobierno local en los países de la OCDE: El papel de los impuestos y de las tarifas al usuario", en *gobierno local: Una perspectiva internacional*, editado por Jeffrey Owens y Giorgio Panella (Amsterdam: North-Holland).
- \_\_\_\_\_, 1993, *Finanzas públicas urbanas en Canadá* (Toronto: John Wiley e Hijos, 2ª edición).

Bird, Richard M., y Thomas Tsiopoulos, 1997, "Tarifas al usuario para los servicios públicos: potencialidades y problemas", *Canadian Tax Journal*, Volumen 45, páginas 25-86.

Bird, Richard M., y François Vaillancourt, 1998, *Descentralización fiscal en los países en vía de desarrollo* (Nueva York: Cambridge University Press).

Bird, Richard M., y Christine I. Wallich, 1992, "Financiamiento del gobierno local en Hungría", Departamento de Economía de Países WPS 869 (Washington: Banco Mundial).

Bird, Richard M., y J. Scott Wilkie (de pronta aparición) "¿Fuente o residencia? La pregunta equivocada", en *Gravamen a la ganancia del capital*, editado por Sjbren Cnossen (Nueva York: Cambridge University Press).

Bird, Richard M., David Perry, y Thomas A. Wilson, 1998, "Canadá" en *El sistema impositivo de los países industrializados*, editado por Ken Messere (Londres: Oxford University Press).

Bird, Richard M., Christine I. Wallich, y Gabor Peteri, 1995, "Financiamiento del gobierno local en Hungría", en *Descentralización del Estado Socialista*, editado por Richard M. Bird, Robert Ebel, y Christine Wallich (Washington: Banco Mundial).

Broadway, Robin W., y Paul A. Hobson, 1993, *Financiamiento intergubernamental en Canadá* (Toronto: Canadian Tax Foundation).

Broadway, Robin W., y Michael Keen, 1996, "Eficiencia y dirección óptima de las transferencias federal-estado", en *Impuestos internacionales y finanzas públicas*, Volumen 3, páginas 137-55.

Brennan, Geoffrey, y James Buchanan, 1980, *La facultad de gravar con impuestos: fundamentos analíticos de una constitución fiscal* (Nueva York: Cambridge University Press).

\_\_\_\_\_, 1983, "Teoría del impuesto normativo para una organización política federal: algunos preliminares de la elección pública", en *Asignación de impuestos en los países federales*, editado por Charles E. McLure, Jr. (Canberra: Centro para la Investigación de la Relaciones Financieras Federales, Universidad Nacional Australiana).

Breton, Albert, 1996, *Gobiernos competitivos, una teoría económica de la política y las finanzas públicas* (Nueva York: Cambridge University Press).

Breton, Albert, Alberto Cassone, y Angela Fraschini, 1998, "Descentralización y subsidiariedad: hacia una reconciliación teórica", *Journal of International Economic Law* (Philadelphia: Universidad de Pennsylvania), Volumen 19, páginas 21-51.

Burgess, Robin, Stephen Howes, y Nicholas Stern, 1995, "Opciones de valor agregado para la India", *Impuestos internacionales y finanzas públicas*, Volumen 2, páginas 109-41.

Canadá, 1996, Impuesto a las ventas armonizado, Documento Técnico emitido conjuntamente por los gobiernos de Canadá, Nova Scotia, New Brunswick, Newfoundland y Labrador (Ottawa).

\_\_\_\_\_, 1966, Comisión real sobre impuestos, 1966, *Informe* (Ottawa: Queen's Printer).

Cnossen, Sijbren, 1983, "Armonización de los impuestos indirectos en la CEE" en *Asignación de impuestos en los países federales*, editado por Charles E. McLure, Jr. (Canberra: Centro para la Investigación de las Relaciones Financieras Federales, Universidad Nacional Australiana).

Cnossen, Sijbren, y Carl S. Shoup, 1987, "Coordinación de los impuestos al valor agregado", en *Coordinación de Impuestos en la Comunidad Europea*, editado por Sijbren Cnossen (Deventer: Kluwer).

Colm, Gerhard, 1955, *Ensayos en finanzas públicas y política Fiscal* (New York: Oxford University Press).

Comisión de las Comunidades Europeas, 1996, *Un sistema común de IVA: un programa para el mercado único* (Luxemburgo: Oficina para las Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas)

Dafflon, Bernard, 1992, "La asignación de funciones al gobierno descentralizado: De la teoría a la práctica", *Gobierno y Política*, Volumen 10, páginas 283-98.

Dhalby, Bev, 1993, "Cargas sociales", en *Gravamen a las empresas*, editado por Alan Maslove (Toronto: University of Toronto Press).

\_\_\_\_\_, 1996, "Factores externos fiscales y el diseño de los subsidios intergubernamentales", *Impuestos internacionales y finanzas públicas*, Volumen 3, páginas 397-412.

Dell'Anese, Luca, 1997, "Italia introduce nuevos impuestos regionales", *Tax Notes Internacional* (Noviembre), páginas 1589-90.

Ebel, Robert D., 1972, *El impuesto a las actividades comerciales de Michigan* (East Lansing, Michigan: Michigan State University).

Edwards, J.S.S., y Michael Keen, 1996, "La competencia impositiva y el monstruo" *European Economic Review*, Volumen 40, páginas 113-34.

Fenochietto, Ricardo, 1998, "El IVA 'compartido'" (no publicado; Buenos Aires).

Fox, William, 1992, *Impuesto a las ventas: cuestiones críticas en política y administración* (Westport, Connecticut: Praeger/National Tax Association).

Gaggero, Jorge, y otros, 1994, "Sustitución del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; una propuesta para la transición" *27ª Jornadas de Finanzas Públicas* (Córdoba: Universidad Nacional de Córdoba).

Gendron, Pierre-Pascal, Jack M. Mintz, y Thomas A. Wilson, 1996, "Armonización del IVA en Canadá: adelantos recientes y la necesidad de flexibilidad", *International VAT Monitor*, Volumen 7, páginas 332-42.

Gillespie, W. Irwin, 1991, *Gravar, tomar en préstamo y gastar* (Ottawa: Carleton University Press).

Gillis, Malcolm, editado, 1989, *Reforma impositiva en los países en vías de desarrollo* (Durham: Duke University Press).

Gómez Sabalini, Juan Carlos, y Jorge Gaggero, 1997, "Lineamientos para una reforma del sistema tributario argentino", CITAF No. T-37, Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera (Buenos Aires).

Gordon, Roger H., 1983, "Enfoque óptimo del gravamen para el federalismo Fiscal", en *Asignación de Impuestos en los Países Federales*, editado por Charles E. McLure, Jr. (Canberra: Centro para Investigación de las Relaciones Financieras Federales, Universidad Nacional Australiana).

Guérard, Michele, 1973, "El impuesto al valor agregado estadual brasileño", *Staff Papers*, Fondo Monetario Internacional, Volumen 20, páginas 118-69.

Head, John G., 1974, *Bienes públicos y política pública* (Durham, Carolina del Norte: Duke University Press).

Hettich, Walter, y Stanley Viner, 1984, "Un modelo positivo de estructura impositiva", *Journal of Public Economics*, Volumen 24, páginas 67-87.

\_\_\_\_\_, 1999, *Elección democrática e impuestos* (Nueva York: Cambridge University Press). [cambiado desde 1998].

Hill, Roderick, y Rushton, Michael, 1993, "Armonización del impuesto a las ventas provincial con el IBS: El problema del comercio interprovincial", *Canadian Tax Journal*, Volumen 41, páginas 101-22.

India, Ministerio de Finanzas, Departamento de Rentas, Reformas Impositivas, Comisión, 1992, *Informe Final*, Parte I (Nueva Delhi).

Ip, Irene, y Jack M. Mintz, 1992, *Dividiendo el botín: la asignación federal-provincial de facultades fiscales* (Toronto: C.D. Howe Institute).

Ito, Hanya, 1950, "El impuesto al valor agregado en Japón", *Los anales de la Academia Hitosubashi*, Volumen 1, páginas 43-59.

Keen, Michael, y Stephen Smith, 1996, "El futuro del impuesto al valor agregado en la Unión Europea", *Política Económica*, Volumen 23, páginas 375-411.

Kenyon, Daphne A., 1996, "¿Un nuevo IVA Estadual? Lecciones de New Hampshire", *State Tax Notes* (Diciembre), páginas 1605-15.

Kenyon, Daphne A., y John Kincaid, editores, 1991, *Competencia entre estados y gobiernos locales* (Washington, Urban Institute Press).

Khadka, Rup, y G.P. Shukla, 1999, "Impuestos indirectos internos en la India: estado actual y perspectivas futuras", *VAT Monitor*, Volumen 10, páginas 107-16.

Kitchen, Harry M., y Erld Slack, 1993, "Gravamen a los bienes inmuebles de las empresas", Documento de Debate Serie 93-24, Gobierno y competitividad (Kingston, Canadá: Facultad de Estudios Políticos, Queen's University).

Kuo, C-Y, T. McGirr, y S. Poddar, 1988, "Midiendo la no neutralidad del impuesto al consumo y a las ventas en Canadá", *Canadian Tax Journal*, Volumen 36, páginas 655-70.

Litvack, Jennie, Junaid Ahmad, y Richard Bird, 1998, *Repensando la descentralización* (Washington: Banco Mundial).

Maisto, Guglielmo, 1997, "Italia introduce el impuesto regional en las actividades productivas", *Tax Notes International*, (Marzo), páginas 1029-31.

Martinez-Vazquez, Jorge, 1994, "El desafío de la asignación de gastos en Rusia", *Entorno y planeamiento C: gobierno y política*, Volumen 12, páginas 277-92.

\_\_\_\_\_, 1999, "La asignación de responsabilidades de gastos", documento presentado en el Seminario sobre Relaciones Fiscales Inter-gubernamentales y Gerenciamiento Financiero Local organizado por la Junta Nacional de Desarrollo Económico y Social del Gobierno Real Tailandés y el Banco Mundial, Chiang Mai (Tailandia), 24 de Febrero-25 de Marzo.

McKay, Stuart, y otros, 1995, "Estudio de consumo de servicios a la ciudad respaldado por impuestos" Informe del proyecto KPMG para la Municipalidad, Vancouver, 17 de marzo.

McLure, Charles E., Jr., 1980, "Relaciones estaduais y federales en los impuestos al valor agregado", *Journal of Corporation Law*, Volumen 6, páginas 127-39.

\_\_\_\_\_, 1983a, "Asignación de impuestos corporativos en un sistema federal"; en *Asignación de impuestos en países federales*, editado por Charles E. McLure, Jr. (Canberra: Centro para la Investiga-

ción de las Relaciones Financieras Federales, Universidad Nacional Australiana).

\_\_\_\_\_, editado, 1983b, *Asignación de impuestos en países federales* (Canberra: Centro para la Investigación de las Relaciones Financieras Federales, Universidad Nacional Australiana).

\_\_\_\_\_, 1986, "Competencia impositiva: lo que es bueno para el ganso privado ¿es también bueno para el ganso público?" *National Tax Journal*, Volumen 39, páginas 341-52.

\_\_\_\_\_, 1993a, "El problema brasileño de la asignación de impuestos: Extremos, Término Medio y Restricciones", en *A Reforma Fiscal no Brasil* (San Pablo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas).

\_\_\_\_\_, 1993b, *Desequilibrio fiscal vertical y la asignación de facultades de imposición en Australia* (Stanford: California: Hoover Institution, Stanford University).

\_\_\_\_\_, 1994a, "El problema de la asignación de impuestos: extremos, término medio y restricciones", *Australian Tax Forum*, Volumen 11, páginas 153-83.

\_\_\_\_\_, 1994b, "La participación de impuestos sobre los recursos naturales" en *Rusia y el desafío del federalismo fiscal*, editado por Christine I. Wallich (Washington, Banco Mundial).

\_\_\_\_\_, 1997a, "Tópicos en la teoría de la asignación de ingresos: brechas, trampas y matices", en *Dimensiones macroeconómicas de las finanzas públicas*, editado por Mario J. Blejer y Teresa Ter-Minassian (Londres: Rutledge).

\_\_\_\_\_, 1997b, "Comercio electrónico, impuesto a las ventas estadual, y relaciones fiscales intergubernamentales", *National Tax Journal*, Volumen 50, páginas 731-49.

\_\_\_\_\_, 1998, "Comercio electrónico y el problema de la asignación de impuestos: preservación de la soberanía del Estado en un mundo digital", *State Tax Notes* (Abril).

\_\_\_\_\_, 1999a, "El problema de la asignación de impuestos: consideraciones conceptuales y administrativas en el logro de la autonomía fiscal subnacional", documento presentado en el Seminario sobre Relaciones Fiscales Intergubernamentales y Gerenciamiento Financiero Local organizado por la Junta Nacional de Desarrollo Económico y Social del Gobierno Real Tailandés y el Banco Mundial, Chiang Mai (Tailandia), 24 de Febrero-25 de Marzo.

\_\_\_\_\_, 1999b, "Protección de los IVAs duales de la evasión en el comercio a través de las fronteras: Suplemento a Bird y Gendron", en preparación.

McClure, Charles E., Jr. y George Zodrow, 1998, "El argumento económico de créditos de impuestos extranjeros para impuestos de flujo de fondos", *National Tax Journal*, Volumen 41, páginas 1-22.

Meade, J.E., 1978, *Estructura y reforma de impuestos directos*, informe para el Instituto de Estudios Fiscales (Londres: Allen & Unwin).

Mieszkowski, Peter, 1983, "Política energética, impuestos de recursos naturales, y federalismo fiscal"; en *Asignación de impuestos en países federales*, editado por Charles E. McClure, Jr. (Canberra: Centro de Investigación sobre Relaciones Financieras Federales, Universidad Nacional Australiana).

Mikesell, John L., 1999, "Estructura de los nuevos impuestos a las ventas regionales de la Federación Rusa", *Tax Notes International*, (Marzo), páginas 1059-68.

Mintz, Jack M. y Henry Tulkens, 1986, "Competencia impositiva de productos básicos entre estados miembros de una federación: equilibrio y eficiencia", *Journal of Public Economics*, Volumen 29, páginas 133-72.

Mintz, Jack M., Thomas A. Wilson, y Pierre-Pascal Gendron, 1994, "El IVC de Canadá: La armonización del impuesto a las ventas es la clave para la simplificación", *Tax Notes International*, Volumen 8, páginas 661-78.

Mochida, Nobuki, y Jorgen J. Lotz, 1998, "Federalismo fiscal en la práctica, los países nórdicos y Japón"; Documento de Debate CIRJE-F-28 (Tokio: Centro de Investigación Internacional sobre la Economía Japonesa, Universidad de Tokio).

Musgrave, Richard A., 1983, "¿Quién debe gravar, dónde y qué?" en *Asignación de impuestos en los países federales*, editado por Charles E. McClure, Jr. (Canberra: Centro para la Investigación de las Relaciones Financieras Federales, Universidad Nacional Australiana).

Instituto Nacional de Política y Finanzas Públicas, 1994, *Reforma de impuestos comerciales internos en la India: Cuestiones y opciones* (Nueva Delhi: NIPFP).

\_\_\_\_\_, 1998, *Ley de IVA de un estado modelo* (Nueva Delhi: NIPFP).

Netzar, Dick, 1973, *Impuesto a los bienes inmuebles* (Washington: The Brookings Institution).

Norregard, John, 1997, "Asignación de impuestos", en *Federalismo fiscal en teoría y práctica*, editado por Teresa Ter-Minassian (Washington: Fondo Monetario Internacional).

Oakland, William H. y William A. Testa, "1995, Desarrollo de la comunidad-interacciones fiscales: teoría y evidencia del área de Chica-

go"; Documento de Trabajo-1995/7 (Chicago: Banco de la Reserva Federal de Chicago).

\_\_\_\_\_, 1998, "¿Se puede aplicar el principio de los beneficios al impuesto a las empresas estadual-local?" Departamento de Investigaciones Documento de Trabajo 98-16 (Chicago: Banco de la Reserva Federal de Chicago).

Oates, Wallace E., 1996, "Impuestos en un sistema federal: el problema de asignación de impuestos", *Public Economics Review (Taiwan)*, Volumen 1, páginas 35-60.

\_\_\_\_\_, 1998, "Federalismo y finanzas del gobierno", en *La Economía del federalismo fiscal y finanzas locales*, editado por Wallace E. Oates (Cheltenham, Reino Unido: An Elgar Reference Collection).

Olson, Mancur, 1969, "El principio de la equivalencia fiscal: La división de responsabilidades entre distintos niveles del gobierno", *American Economic Review*, Volumen 59, páginas 479-87.

Piffano, Horacio, 1999, "El IVA subnacional", Buenos Aires (no publicado).

Poddar, Satya, 1990, "Opciones para un IVA en el nivel estadual", en *Impuesto al valor agregado en los países en vías de desarrollo*, editado por M. Gillis, C.S. Shoup, y G. Sicut (Washington, Banco Mundial).

Pola, Giancarlo., Editado 1991. *Impuesto local a las empresas: Panorama Internacional* (Milán: Vita e Pensiero).

Purohit, Mahesh C., 1994, "Impuesto al valor agregado en Brasil", (Nueva Delhi: Instituto Nacional de Política y Finanzas Públicas).

\_\_\_\_\_, 1995, *Estructura y administración del impuesto a las ventas en la India* (Delhi: Gayatri Publications, 2ª edición).

\_\_\_\_\_, 1997, "Impuesto central al consumo e IVA modificado en la India" *Tax Notes International*, Volumen 14, páginas 1709-13.

Purohit, Mahesh C. y V. Purohit, ediciones, 1995, *Impuestos a los productos básicos en la India; Directivas para reformas* (Nueva Delhi: Gayatri Publications).

Rao, M. Govinda, y Tapas Sen, 1996, *Federalismo fiscal en la India* (Delhi: Macmillan India).

Shah, Anwar, 1994, *Reforma de las relaciones fiscales intergubernamentales en las economías en vías de desarrollo y en los mercados emergentes* (Washington, Banco Mundial).

Shome, Parthasarathi, 1999, "Impuestos en América Latina - Tendencias estructurales e impacto de la administración", Documento de Trabajo 99/19, (Washington: Fondo Monetario Internacional).

\_\_\_\_\_, editado 1997, *Impuesto al valor agregado en la India: informe sobre los progresos alcanzados* (Nueva Delhi, Centax Publications).

Shome, Parthasarathi, y Bernd Spahn, 1996, "Brasil: federalismo fiscal y reforma del impuesto al valor agregado", Documento de Trabajo No. 11 (Nueva Delhi: Instituto Nacional de Política y Finanzas Públicas).

Misión Shoup, 1949, *Informe sobre impuestos japoneses* (Tokio: Supreme Commander for the Allied Powers, 4 volúmenes).

Silvani, Carlos, y Paulo dos Santos, 1996, "Aspectos administrativos de la reforma del impuesto al consumo de Brasil", *International VAT Monitor*, Volumen 7, páginas 123-32.

Smart, Michael, y Richard M. Bird, 1997, "Arreglos fiscales federales en Canadá: análisis de incentivos", *Procedimientos de la Asociación Nacional de Impuestos 1996* (Washington).

Smith, Stephen 1997, *El régimen definitivo para el IVA* (Londres: Instituto de Estudios Fiscales).

Smith, Paul A., y Jennifer Gann, 1998, "El Departamento de Impuestos Internos de los EE.UU. deberá permitir el crédito parcial del nuevo impuesto local italiano" *Tax Notes International*, Volumen 16, páginas 1114-15.

\_\_\_\_\_, 1999 "Nuevo Tratado EE.UU.-Italia reduce tasas de retención, expande la disposición sobre LOB", *Tax Notes International*, (Septiembre), páginas 877-78.

Söderström, Lars, 1991, "Federalismo fiscal: el estilo de los países nórdicos" en *finanzas públicas con diversos niveles del gobierno*, editado por Rémy Prud'homme (La Haya/Koenigstein: Foundation Journal Public Finance).

Studenski, Paul, 1940, "Hacia una teoría del impuesto a las empresas", *Journal of Political Economy*, Volumen 47 (Octubre), páginas 621-54.

Sullivan, Clara K., 1965, *El impuesto al valor agregado* (Nueva York: Columbia University Press).

Tait, Alan A., 1988, *Impuesto al Valor Agregado* (Washington: Fondo Monetario Internacional).

Ter-Minassian, Teresa, 1997a "Relaciones fiscales intergubernamentales en una perspectiva macroeconómica", en *Federalismo fiscal en teoría y práctica*, editado por Teresa Ter-Minassian (Washington: Fondo Monetario Internacional).

\_\_\_\_\_, editado, 1997b, *Federalismo fiscal en teoría y práctica* (Washington: Fondo Monetario Internacional).

Thirsk, Wayne R., 1982, "Sensibilidad política vs. sensibilidad económica: historia de dos impuestos a los bienes inmuebles", en *Opciones de política impositiva en la década del 80*, editado por Wayne R. Thirsk y John Whalley (Toronto: Canadian Tax Foundation).

Estados Unidos, Comisión Asesora sobre Relaciones Intergubernamentales (ACIR), 1988, *Impuesto interjurisdiccional y competencia política: bueno o malo para el sistema federal* (Washington: Urban Institute).

Varsano, Ricardo, 1995, "A Tributação do Comercio Interestadual: ICMS versus ICMS Partilhado", Texto para Discussao No. 382 (Brasilia: Instituto de Pesquisa Economica Aplicada), Septiembre.

\_\_\_\_\_, 1999, "Impuesto subnacional y tratamiento del comercio interestadual en Brasil: problemas y solución propuesta", Conferencia ABCD-LAC, Valdivia, Chile, Junio.

Vehorn, Charles L., y Ehtisham Ahmad, 1997, "Administración de impuestos", *Federalismo fiscal en teoría y práctica*, editado por Teresa Ter-Minassian (Washington: Fondo Monetario Internacional).

Vickrey, William, 1963, "Financiamiento general y específico de servicios urbanos" en *Decisiones de gasto público en la comunidad urbana*, editado por Howard G. Schaller, (Baltimore: John Hopkins University Press).

Banco Mundial, 1996, *Argentina: Finanzas provinciales* (Washington).

Zimmerman, Horst, 1998, *Fortalecimiento de las finanzas locales* (Eschborn: GTZ).



**IMPRESO y ENCUADERNADO POR  
OFFSET DIFO S.H.  
ROSARIO 4751 - ADOLFO SOURDEAUX  
1612 BUENOS AIRES - ARGENTINA  
Telefax: 4748-4905  
Celular: 15-4034-4873  
e-mail: [offsetdifo@arnet.com.ar](mailto:offsetdifo@arnet.com.ar)  
FEBRERO DE 2001**

