

OBSERVATORIO DE POLÍTICAS DE INGRESOS PÚBLICOS. #1**La recaudación federal desde la visión sistémica y el subsistema de impuestos saludables.**

OPIP AFISPOP IIEP * | DICIEMBRE 2025

EN SÍNTESIS

- El presente informe, constituye el primero perteneciente al observatorio de políticas de ingresos públicos, enfocado en las cuestiones de diseño del sistema tributario.
- Se realiza una breve descripción de la evolución de los diversos subsistemas existentes dentro de la recaudación tributaria recabada por la Secretaría de Hacienda para las jurisdicciones constitucionalmente reconocidas para recaudar impuestos, al sólo efecto de contextualizar dichos subsistemas, para poner el foco en el análisis de los Impuestos Saludables que, aun siendo de baja incidencia recaudatoria, revisten suma importancia en los efectos extrafiscales de protección de la salud, donde los aspectos del diseño tributario para el logro de tales fines parecen, al menos, desactualizados.
- Al examinar la recaudación en el régimen federal, haciendo caso omiso de las responsabilidades de recaudación, se reconocen: el sistema tributario sobre la propiedad; el correspondiente sobre los ingresos netos; la recaudación hacia la seguridad social; el sistema de tributación general y selectiva sobre los bienes y servicios; y el conjunto de recursos provenientes de instrumentos heterodoxos, de particular relevancia en Argentina, que hacen que la cuarta parte de la recaudación presupuestada para 2026 se encuentre en constante discusión.
- Sin embargo, y en razón que el nivel de recaudación y los instrumentos para obtenerla reflejan la voluntad de la población a través del régimen federal representado en las cámaras del Congreso de la Nación, y que actualmente tanto el nivel como la conformación del sistema tributario se encuentra en discusión, el presente informe del observatorio y los subsiguientes se enfocarán en el subsistema de tributación saludable, donde el diseño de la relación entre objetivos e instrumentos, resulta mucho menos discutible en la actualidad.
- Se identifica este subsistema dentro de la totalidad de los impuestos selectivos cuantificándolo en razón de la última información disponible, y se lo examina en relación al marco teórico correspondiente a la imposición correctiva específica pigouviana, respecto de su origen y evolución correspondiente con el criterio de tributación selectiva ad valorem de Ramsey.
- La evidencia de falta de correlación entre los nuevos objetivos de salud y los antiguos instrumentos de recaudación en la tributación sobre el tabaco, las bebidas alcohólicas y las bebidas azucaradas, se analizan en general y disparan preguntas respecto del direccionamiento de posibles reformas que, dada la especificidad requerida para el correcto diseño, y el volumen de discusión requerido para su abordaje, será expuestas en subsiguientes números del observatorio.

* El presente boletín fue elaborado por un equipo de trabajo compuesto por Velasco Pedro, Tobes Luciana y Fernández Piana Matías (OPIP AFISPOP).

Contenido

1. Presentación	3
2. La estructura de la recaudación federal y la identificación de subsistemas tributarios	4
• La evolución reciente de los subsistemas tributarios.....	5
• Las interrelaciones en los subsistemas tributarios	7
3. Los impuestos saludables	11
4. Identificación de la tributación saludable en Argentina (el cuánto)	13
5. El diseño de la tributación saludable en Argentina (el cómo). Una primera descripción estilizada en búsqueda de atención.	14
6. El equilibrio entre la soberanía del consumidor y el consumo responsable.	17

1. Presentación

El Observatorio de Políticas de Ingresos Públicos (OPIP) pretende constituir un seguimiento de las políticas públicas desde el lado de los ingresos que financian al Estado. En tal sentido se entiende “política”, en su definición instrumental, como el conjunto de acciones y decisiones gubernamentales diseñadas para resolver problemas sociales. Este concepto de política sobre los ingresos públicos excede el “cuánto” recaudar, atendiendo no sólo las formas más eficientes de hacerlo, sino la persecución de una amplia variedad de otros fines extra fiscales que requieren de su atención desde el “cómo” recaudar, es decir desde el diseño.

El observatorio se enfocará en el estudio y seguimiento de los aspectos de la ingeniería de los sistemas tributarios, referido al desarrollo y aplicación de conocimientos para satisfacer ciertas necesidades de la sociedad, dentro de los diversos condicionantes, económicos, humanos y culturales existentes.

Para que una estructura de recaudación pueda ser considerada un sistema tributario, se requiere que haya una interrelación entre los distintos elementos que la componen y que, a través de una forma específica, se encaucen a resolver objetivos comunes preestablecidos.

En la información de estructura tributaria expuesta por la DNIAF¹ pueden apreciarse los distintos **elementos** que componen el sistema tributario dentro de una clasificación internacional agrupada según la jurisdicción responsable de su recaudación. Sin embargo, a los fines de **resolver objetivos comunes**, debieran articularse los recursos provenientes de todas las

¹ Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal.

<https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/dnialf/recaudaciontributaria>

<https://economicas.uba.ar/iiep/informes-y-reportes/>

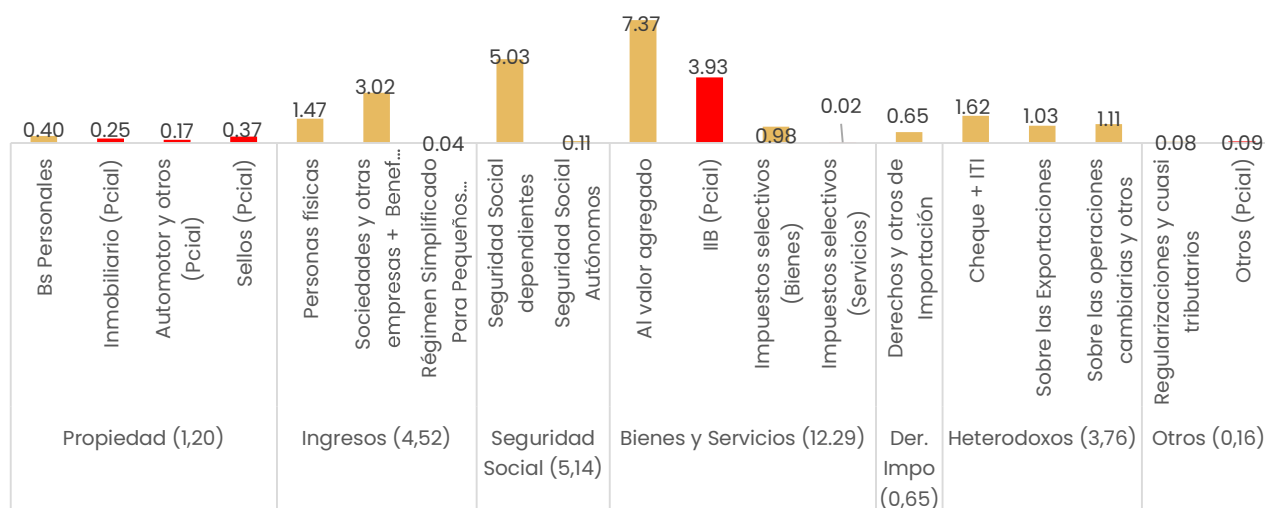
jurisdicciones en favor de los objetivos de todo el país con independencia de la responsabilidad de recaudación.

De tal forma, y en la noción de que los instrumentos sirven a esos objetivos y sobre los mismos contribuyentes independientemente de la jurisdicción recaudadora, pueden re expresarse estos principales componentes del sistema tributario, en función de la materia imponible de la siguiente manera, y así identificar los diversos subsistemas que componen el sistema tributario actual.

2. La estructura de la recaudación federal y la identificación de subsistemas tributarios

El Gráfico 1 da cuenta de una presión tributaria bruta total del gobierno nacional y provincial para el año 2024 de 27,72 puntos del PIB, repartidas en 22,92 y 4,80 puntos, respectivamente. No obstante, a los fines del estudio del diseño del sistema y de las relaciones objetivos e instrumento que pudieran existir, conviene agruparlos en subsistemas respecto de las materias gravadas.

Gráfico 1. Presión tributaria conjunta Nación-Provincias año 2024. En % del PIB



Fuente: elaboración propia con base en Ministerio de Economía de la Nación

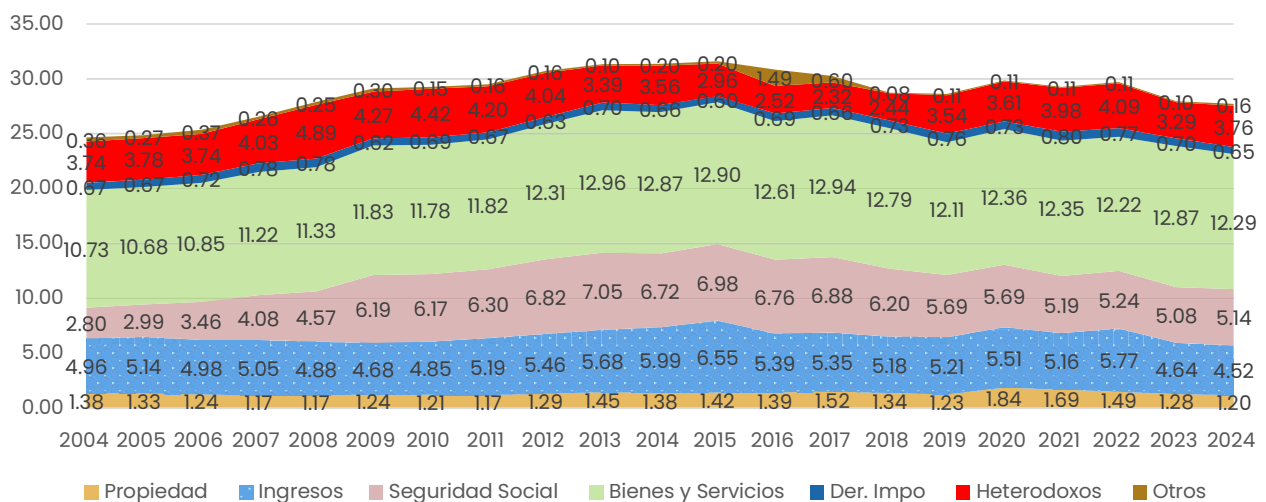
De tal forma, la presión sobre la propiedad alcanza 1,20% del PIB, donde 3/4 partes es recaudada desde las provincias². También existe una imposición directa asociada a las ganancias y beneficios y aportes y contribuciones a la seguridad social, en 4,52 y de 5,14 puntos

² Participación que se espera se incremente drásticamente a partir de 2025, como consecuencia de la reducción en Bienes Personales implementada en 2024 y retroactiva a 2023 que reduce para 2026 a 0,15 puntos del PIB la recaudación del impuesto, según lo expuesto en el proyecto de presupuesto 2026. Además, en la presentación de la Ley N° 27.743 en el Congreso, la Secretaría de Hacienda de la Nación, expresó la explícita política de retirarse de la recaudación patrimonial, cediendo ese espacio fiscal para las Provincias.

respectivamente, que poseen objetivos y asignaciones claramente diferenciadas, pero que no pueden ser analizadas en compartimientos estancos. Por otra parte, existen 12,3 puntos del PIB que provienen de transacciones sobre bienes y servicios, de los cuales casi 4 puntos provienen del impuesto sobre los ingresos brutos provincial que, por su magnitud y características indeseables respecto de los incentivos sobre el comercio exterior, acumulaciones y piramidaciones a lo largo de la cadena de producción y distribución, suele también agruparse dentro de la categoría de distorsivos como aquellos Heterodoxos expuestos en la clasificación contigua. Estos últimos, incluyen el impuesto al cheque; a las operaciones cambiarias (vencido en diciembre de 2024 y no prorrogado); y retenciones a las exportaciones, ocupando casi 4 puntos del PIB en 2024. Finalmente, la recaudación sobre las importaciones y otros nacionales y provinciales, completan con poco menos de 1 punto del PIB.

• **La evolución reciente de los subsistemas tributarios**

Gráfico 2. Evolución de los subsistemas tributarios. En % del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DNIAF a septiembre 2025

En la evolución reciente de los subsistemas tributarios seleccionados (Gráfico 2), se observa una presión decreciente en la comparación punta a punta en la tributación patrimonial, que luego de un fuerte incremento durante la pandemia, volvió al nivel histórico alrededor del 1,2% del PIB.

Por su parte, también se verifica en la tributación sobre los ingresos netos niveles relativamente estables entre puntas, aunque con una muy fructífera experiencia en lo referente al impuesto a la renta de las personas físicas, que con vaivenes entre la heterodoxia y la ortodoxia tributaria, alcanzó más de 6,5 puntos del PIB en 2015, habiéndose presupuestado poco menos de 4,7 puntos para 2026. Misma evolución, aunque con fuerte crecimiento entre puntas, puede observarse en los Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social, producto del cambio de

régimen previsional, que finalmente recaudaron 5,14 puntos en 2024 y presupuestan en 5,32% del PIB para 2026.

El subsistema de tributación sobre bienes y servicios, alcanzó casi 13 puntos del PIB hasta 2017, observándose un crecimiento sostenido desde 2004 hasta entonces, que como podrá observarse más adelante, genera la preocupación de haber estado impulsado principalmente por el impuesto sobre los ingresos brutos provincial³. Finalmente, luego de mencionar una participación relativamente estable de los impuestos sobre las importaciones en torno a 2/3 de puntos del PIB, vale la pena profundizar en la categorización de los impuestos Heterodoxos⁴. En el caso Argentino, se agrupan a nivel nacional, a los impuestos sobre las Transacciones Financieras (cheque), Impuestos sobre las operaciones cambiarias (PAIS), y las retenciones sobre las exportaciones que, ya sea como herramienta de conseguir recursos en la emergencia, o como instrumento de administración del tipo de cambio o la distribución funcional del ingreso, presentan nocivas características en términos de eficiencia en el desarrollo de las actividades económicas. Con aparición en momentos de crisis económica, han ocupado alrededor de 4 puntos del PIB desde su irrupción, y si se los adiciona a los demás impuestos indeseables provinciales (impuesto sobre los ingresos brutos y sellos), provocan que el sistema tributario resulte discutido en 1/4 de la magnitud presupuestada para 2026.

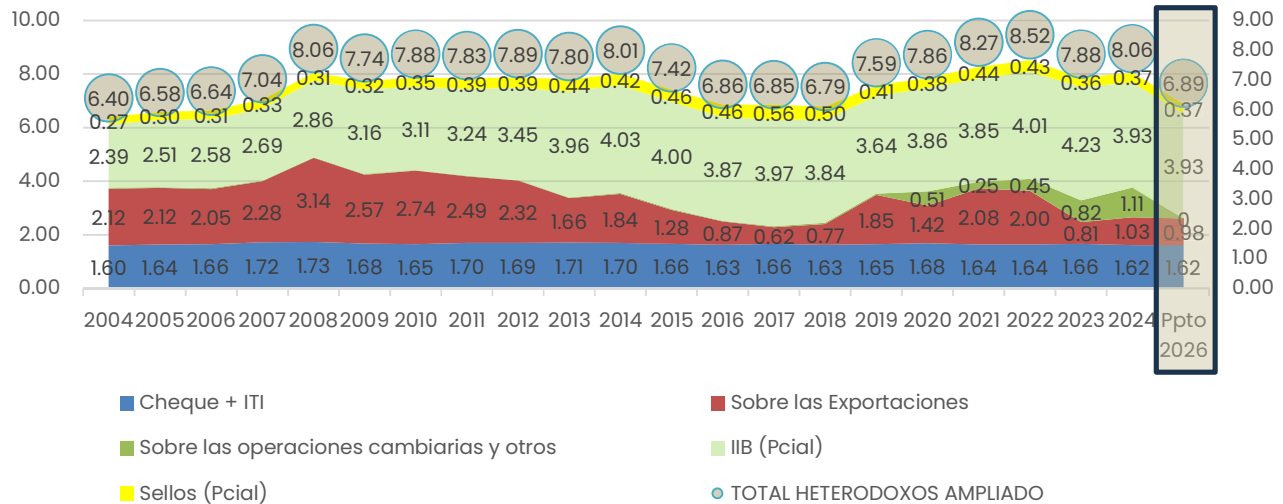
El gráfico 3, permite apreciar que más allá de los instrumentos de los que se ha valido la política tributaria nacional para lograr cubrir la recaudación necesaria, o las políticas extrafiscales macroeconómicas, aun habiéndose vencido el impuesto PAIS a fines del 2024, y extrapolando sin cambios la presión heterodoxa provincial, existen casi 7 puntos del proyecto de presupuesto 2026 que presentan disconformidad desde la doctrina tributaria. La invariabilidad de la recaudación del Impuesto al Cheque en el período analizado y su presupuestación para 2026, a pesar de que la creciente posibilidad de aplicación como pago a cuenta de otros tributos permitió su mutación hacia otro tipo de impuesto heterodoxo “mínimo presunto”, hacen explícita la necesidad de su existencia. Por su parte, aunque la recaudación sobre las exportaciones evidencia una mayor variabilidad a lo largo del período, la presión sobre el núcleo de mayor rendimiento representado por el complejo oleaginoso, no ha experimentado variaciones normativas que pudieran sostenerse siquiera en un año fiscal completo, explicándose principalmente sus oscilaciones por factores climáticos o de requerimientos de políticas coyunturales para el adelantamiento en la obtención de divisas.

Gráfico 3. Evolución del subsistema Heterodoxo Ampliado. En % del PIB

³ Gran parte de ese crecimiento se valía de discriminaciones para contribuyentes extra jurisdicción, además de gravosos sistemas de retención y percepción de difícil recuperación por parte del contribuyente.

⁴ Este término fue acuñado desde principio del siglo XIX por Darío González, en diversos trabajos realizados desde CEPAL y CIAT para América Latina, y posteriormente actualizado por diversos autores, referenciando a la obtención de recursos tributarios a través de instrumentos que priorizan la recaudación (Suficiencia) por encima de las demás características deseables de un sistema tributario: flexibilidad, eficiencia, equidad y responsabilidad fiscal. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/7325-la-politica-tributaria-heterodoxa-paises-america-latina#:~:text=Resumen,reg%C3%ADmenes%20simplificados%20para%20peque%C3%B1os%20contribuyentes.https://economicas.uba.ar/iiep/informes-y-reportes/>

Observatorio de políticas de ingresos públicos



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DNIAF a septiembre 2025

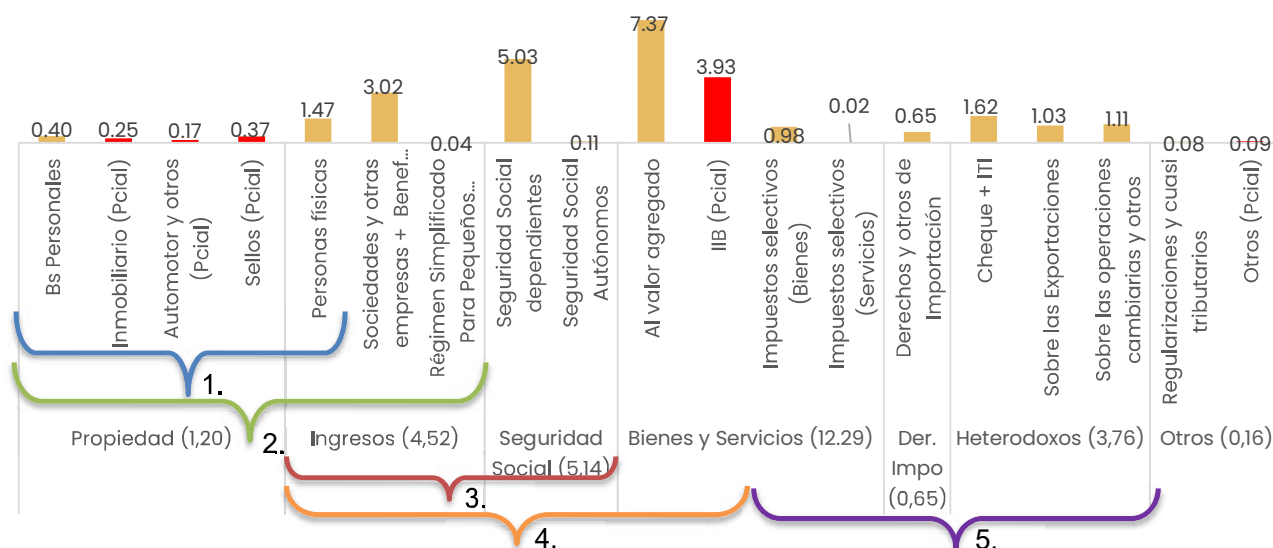
Pero el sostenido crecimiento del impuesto sobre los ingresos brutos, promediando los 4 puntos desde 2012, constantemente genera reclamos para su reemplazo, aun habiéndose eliminado el tratamiento discriminatorio de los “contribuyentes extra jurisdicción”, y con la realización de grandes esfuerzos para armonizar los regímenes de recaudación entre jurisdicciones y el tratamiento de los pequeños contribuyentes provinciales en coordinación con la agencia de recaudación nacional.

Es así que desde 2017 volvieron a implementarse “pactos” interjurisdiccionales que, bajo el nombre de Consensos Fiscales, pretendieron reducir los efectos acumulativos del impuesto sobre los ingresos brutos y el impuesto de sellos, a la vez que intentaron armonizar e incrementar, en compensación, el peso de los impuestos a la tenencia de patrimonios desde las jurisdicciones provinciales. Sin embargo, al igual que sus predecesores “Pactos Fiscales” de la década del ‘90, tales compromisos, debieron discontinuar gran parte de sus exigencias ante situaciones de emergencia económica de distinta índole.

- **Las interrelaciones en los subsistemas tributarios**

El agrupamiento de la estructura tributaria realizado en el gráfico 1, tiene por objeto, a su vez, señalar las interacciones entre las diversas materias que deberán tenerse en cuenta dentro de un sistema tributario para percibirlo como tal⁵, y que se identificarán en diversos subsistemas integrados de izquierda a derecha dentro del gráfico 4. Conviene advertir que la siguiente descripción no pretende profundizar en cuál debiera ser el diseño de cada una de estas relaciones, pero al menos advertir que la construcción de un sistema tributario no se corresponde con valoraciones y debates compartimentados e independientes.

Gráfico 4. Interrelaciones de los subsistemas tributarios. Presión tributaria conjunta Nación-Provincias año 2024. En % del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base de DNIAF a septiembre 2025

- 1.- El sistema de tributación patrimonial no sólo deberá tener en cuenta las relaciones entre las diversas manifestaciones patrimoniales alcanzadas por los tributos actuales, y su deseabilidad de articularlos o no en cabeza del contribuyente; sino que además deberá diseñarse en conjunto con el tratamiento de las rentas generadas por dicho capital, contemplado en algún mecanismo de integración de las rentas de las personas. (Relación entre tributos sobre la propiedad y sus rentas)
- 2.- Esta coordinación también debiera abarcar su articulación con las rentas del trabajo dependiente y autónomo, para que, en conjunto con las rentas de sociedades, del capital y de los pequeños contribuyentes, pretenda calibrar la progresividad que decida la sociedad sobre las manifestaciones directas de capacidad contributiva (los ingresos netos totales en cabeza de las personas, y sus tenencias de patrimonio).

⁵ De tal forma, en el ordenamiento establecido de los componentes (tributos) podrán identificarse las siguientes interacciones, clasificados en 5 ítems, cada referencia numérica corresponde a la descripción de las interacciones entre subsistemas.

3.- Los recursos de la seguridad social dentro del sistema tributario continúan siendo un debate no resuelto, donde la tensión se centra entre su interpretación como impuestos al trabajo; o su concepción original de seguro social. Si bien el diseño particular de la seguridad social puede acercar o alejar ambas posturas, sí puede acordarse en que la deseable mayor amplitud de la base, y de la cobertura, requiere contemplar el cálculo actuarial de todos los aportantes, incluso en los regímenes simplificados de pequeños contribuyentes. Por su parte, en la visión más proclive a su interpretación impositiva, también deberá observarse la inclusión de estos recursos dentro de la incidencia distributiva de la tributación sobre los ingresos, y de ahí la interacción con el sistema de tributación a las rentas. (Relación entre los impuestos sobre los ingresos y la tributación sobre la seguridad social)

4.- También habrá que articular la incidencia que, sobre los contribuyentes autónomos, ejercerá la obligación de ingresar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuestos sobre los Ingresos Brutos (IIB) (como así también el impuesto al cheque), atento a que la traslación del impuesto hacia los compradores de sus bienes o servicios estará determinada por las condiciones estructurales o coyunturales del mercado en el que se encuentren, lo que deja la posibilidad de que la tributación sobre las transacciones se acumule con aquella sobre los ingresos. (Relación ingresos netos, la seguridad social y la tributación sobre transacciones que afecte al valor agregado y los ingresos brutos desde los vendedores de bienes y servicios)

5.- Por su parte, ya en el sistema de imposición sobre transacciones, habrá que contemplar la eficiencia buscada dentro de la tributación general; a la vez que las efectivas reducciones sobre la demanda en los impuestos correctivos, como así también los efectos redistributivos que se pretendan lograr sobre los bienes suntuarios. El caso de la eficiencia en la recaudación en los impuestos generales presenta grandes desafíos ante la presencia del IIB y el impuesto al cheque; mientras que en los impuestos correctivos, no sólo deberán articularse los efectos esperados de los derechos de importación y exportación, sino que la eficacia sobre sus objetivos extrafiscales resultan particularmente sensibles al diseño, temática que se abordará específicamente en el presente informe con más detalle para el caso de los "impuestos saludables"⁶. (Interacciones dentro de todas las transacciones, internas e internacionales sobre bienes y servicios)

⁶ El IIEP ya ha presentado alternativas a la tributación saludable trabajando en colaboración con la Fundación Interamericana del Corazón Argentina en la que se articulan impuestos específicos y ad valorem a través del mecanismo de pago a cuenta, de manera de poder coordinar objetivos de corrección del consumo de "males" y de recaudación sobre el consumo de productos (bienes). Puede consultarse para el caso de tabaco en: Pedro Ignacio Velasco, Oscar Cetrángolo, Marcela Luciana Tobes, 2024. "Política tributaria asincrónica sobre el tabaco en Argentina. Diagnóstico y propuestas estilizadas hacia su armonización saludable," Documentos de trabajo del Instituto Interdisciplinario de Economía Política IIEP (UBA-CONICET) 2024-95, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto Interdisciplinario de Economía Política IIEP (UBA-CONICET).

Observatorio de políticas de ingresos públicos

Por supuesto que hay interrelaciones que, por sus amplios efectos sobre los diversos subsistemas, no pueden esquematizarse tan sintéticamente en el sentido de lectura del gráfico 4 que se ha ido desarrollando hasta el momento⁷. Pero todas estas interacciones habrán de ser tratadas de manera exhaustiva en los diversos números del observatorio de políticas de ingresos públicos que se sucedan. Esta sintética presentación tiene por objeto enfatizar que este observatorio contemplará aspectos de la coyuntura sólo en el caso en que existan modificaciones que alteren el diseño del sistema tributario a través de las interrelaciones señaladas, como así también de las que por su especificidad han quedado fuera de la presente síntesis. La evolución de los recursos y su incidencia fiscal, son tratados exhaustiva y periódicamente en el Reporte de Política Fiscal de AFISPOP, de forma que la creación del presente observatorio apunta a complementar el Área desde los aspectos cualitativos del sistema de ingresos públicos. Si bien el debate respectivo actual, pasa por la magnitud de la presión tributaria o el número de tributos que los contribuyentes tienen que enfrentar, dicha discusión requiere entender los objetivos de cada uno de los instrumentos tributarios y su articulación para atender tales fines coherentemente desde lo cualitativo, y es ese el espacio en el que se pretende aportar desde el presente observatorio.

En la continuación del presente informe, el primero de una serie periódica a publicar en este espacio, se analiza la política tributaria en argentina respecto de ciertos impuestos selectivos al consumo, que en la actualidad han reivindicado sus objetivos tutelares de la salud ciudadana apropiándose de la denominación de “impuestos saludables”⁸. En un contexto de fuerte discusión e indeterminación de la población respecto de la incumbencia del Estado en la regulación económica, e incluso como articulador de las decisiones sociales, creemos que resulta oportuno comenzar el análisis cuantitativo desde esta temática que, a pesar de su aparente sencillez y poca relevancia cuantitativa en argentina, representan un debate aún no resuelto de diseño de política tributaria en nuestro país.

⁷ Por ejemplo, los efectos que los derechos de importación y exportación, pueden provocar sobre el impuesto a la renta, IVA, IIB, al alterar los precios internos de los productos alcanzados, modificando los ingresos; como también sobre la tributación patrimonial (tanto integral como cedular), al capitalizarse dichas variaciones en los ingresos sobre los precios de los patrimonios invertidos para obtenerlos.

⁸ En este informe se recogen gran parte de las reflexiones del Seminario “Imposición a los males y otros temas del debate tributario actual”. IIEP-AFISPOP 13/11/2024. <https://iiep.economicas.uba.ar/evento/imposicion-a-los-males-y-otros-temas-del-debate-tributario-actual/>
<https://economicas.uba.ar/iiep/informes-y-reportes/>

3. Los impuestos saludables

Originariamente aplicado exclusivamente a los tributos sobre las bebidas alcohólicas y el tabaco, este concepto de imposición saludable fue extendiéndose posteriormente hacia determinados alimentos y bebidas con implicancias en la salud a largo plazo, cuyo aumento en la ingesta, especialmente en niños y adolescentes, provoca preocupación. Conviene comenzar señalando que los bienes hoy gravados desde la óptica de la salud, como el tabaco, las bebidas alcohólicas y las bebidas azucaradas, encuentran antecedentes dentro de la imposición selectiva con fundamentos originariamente recaudatorios. Así, ante la necesidad de obtener un determinado monto de recursos, y la imposibilidad de gravar la totalidad de los bienes de manera uniforme (ante la imposibilidad de gravar el ocio de manera directa), Ramsey (1927)⁹ planteó la necesidad de abandonar la premisa de alícuotas uniformes, señalando que las tasas óptimas de impuestos selectivos debían relacionarse inversamente con las elasticidades precio de la demanda de los bienes alcanzados, cuando dichos bienes representaban baja incidencia sobre el ingreso disponible de los individuos.

Al tratarse de bienes innecesarios para la subsistencia y con componentes de adicción que restringen las posibilidades de sustitución, el tabaco y las bebidas alcohólicas resultaban congruentes con esta teoría del segundo mejor, ante la imposibilidad de obtener la recaudación de manera completamente eficiente. Desde esa misma perspectiva, Corlett y Hague (1954) señalan que estos bienes solían gravarse con alícuotas ad valorem como una forma indirecta de gravar el ocio, debido a la complementariedad manifestada a nivel agregado entre estos consumos¹⁰.

Sin embargo, el origen de esta concepción “saludable” de la gravabilidad de estos bienes puede asociarse a impuestos “pigouvianos”¹¹ que internalizan en el comportamiento económico del agente el valor social de una “externalidad”. Pero en la actualidad, se admiten otras fallas en la asignación de recursos descentralizada del mercado, que no exclusivamente se asocian al efecto que un agente económico puede ocasionar sobre otro sin que dicho efecto sea contemplado por el primero a través del sistema de precios. A estas se las denomina “internalidades”, y están asociadas con la imposibilidad de los agentes económicos de poder tomar decisiones racionales, ya sea por falta de información, o por la imposibilidad de actuar racionalmente (como por ejemplo cuando el consumo genera una adicción).

En cualquiera de los casos, la imposición deberá reflejar en el precio del producto a consumir, el perjuicio que genera sobre la sociedad el daño contenido en las unidades consumidas. Sin embargo, este perjuicio no necesariamente tiene relación con el valor que los bienes tienen para el consumidor (reflejado en su precio) sino con las cantidades consumidas de estos bienes dañinos y con la concentración de daños en cada unidad. Efectivamente, la elección de los

⁹ Ramsey, F.P. (1927). A contribution to the theory of taxation. *Economic Journal*, 37(145), 47-61.

¹⁰ Corlett, W.J., and Hague, D.C. (1954). Complementarity and the excess burden of taxation. *Review of Economic Studies*, 21, 21-30.

¹¹ El vocablo de impuesto pigouviano se aplica en honor a los trabajos realizados por Arthur Cecile Pigou (1877-1959) y sus aportes en materia de “economía del bienestar” (Pigou, A. C., 1920).

<https://economicas.uba.ar/iiep/informes-y-reportes/>

elementos del diseño de estos impuestos saludables se relaciona con: el tipo de impuesto (impuestos selectivos, impuestos sobre las ventas y la importación), los productos a gravar (alcance), la estructura de bases imponibles (combinación y deducciones), y la estructura de alícuotas (específicas o ad quantum, ad valorem, o combinaciones de ambas).

En tal sentido las recomendaciones desde la doctrina¹² se asocian a la aplicación de impuestos selectivos, que graven directamente el daño social provocado, o en su defecto a los bienes que los contienen, siempre que exista una relación directa y estable entre el contenido del mal y la cantidad del bien, y que, en consecuencia deberá reflejarse en un impuesto específico (en contraposición a los ad valorem), o mixto donde el componente específico refleje el daño ocasionado por cada unidad consumida.

La selectividad en los productos gravados, implica un esfuerzo en el diseño y la administración para definir de manera taxativa y correcta los productos y los montos alcanzados, ante la posibilidad para los consumidores de sustituir productos gravados por productos no gravados. Determinar la base imponible directamente sobre el contenido del producto nocivo en lugar del bien que lo contiene, no sólo hará la advertencia respecto de la nocividad de dicho bien, sino que inducirá al efecto sustitución hacia bienes con menor contenido nocivo, señalándole a los productores la necesidad de reformular sus productos, ya sea reduciendo el contenido de tabaco, etanol o de endulzantes o azúcares, según la definición de contenido perjudicial para la salud¹³.

Para el caso de los impuestos ad valorem debe advertirse que aplicados de manera mono-etápica (como suele ser el caso de la imposición selectiva) y en las primeras etapas de cadena de distribución (para concentrar a los contribuyentes), deberán fijar la base imponible sobre precios finales de venta al público (PVP) sugeridos, o mediante porcentajes de acrecentamiento. De otra forma, la existencia de precios de transferencia manipulables, los productores y/o distribuidores pueden fijar precios artificialmente bajos en el punto donde se recauda el impuesto y luego se aumentan a lo largo de la cadena de distribución (cuando la industria está muy integrada verticalmente), provocará una reducción de la carga del impuesto y no tendrá el impacto deseado sobre el consumo atentando contra su recomendación con propósitos de tutelar la salud.

Como consecuencia, desde el punto de vista de la protección de la salud de la población, resulta de mayor efectividad una estructura de alícuotas aplicada de manera específica (ad quantum). Por un lado, permite señalar a los consumidores y a los productores cuál es el daño que efectivamente se quiere reducir (incentivando la sustitución específicamente del daño, con mayor independencia respecto del bien). Por otro lado, reduce las diferencias de precios entre las diferentes marcas del producto gravado, lo que inhibe las oportunidades para que los consumidores cambien a marcas más baratas ante el aumento de impuestos. Finalmente,

¹² WHO (2022), Health taxes: policy and practice / editors, Jeremy A Lauer, Franco Sassi, Agnès Soucat, Angeli Vigo.

¹³ Para el caso de cigarrillos y ante la falta de información respecto de los demás productos de tabaco, resulta indiferente gravar los gramos de tabaco contenido o la unidad de cigarrillos escogida, ya sea cajetilla de 20 cigarrillos o cigarrillo individual.

<https://economicas.uba.ar/iiep/informes-y-reportes/>

dado que estos impuestos se aplican por unidad y no en función del precio, los descuentos en precios por compras en grandes cantidades no ocasionan reducciones en el monto pagado, e incentivan a la industria a ofrecer productos de mayor valor para reducir la proporción del impuesto en el total del ingreso por ventas (overshifting de impuestos).

Sin embargo, la pluralidad de objetivos existente sobre esta tributación selectiva (recaudación de segundo mejor; penalización de los consumos complementarios al ocio; y corrección de externalidades e internalidades) ha llevado a que estos impuestos hayan incluido en su historia tanto alícuotas ad valorem como específicas y, que aún en este caso, se hayan aplicado a tipos uniformes o diferenciales, en función del nivel de nocividad del contenido de los productos (es decir, nivel de azúcar, grasas saturadas, tabaco y nicotina, o etanol). En consecuencia, aun tratándose de una materia tributaria con claros objetivos y robustos fundamentos, el diseño reflejará particularidades de cada país en relación a la ponderación que se le otorgue a los objetivos de salud pública, en relación a las necesidades de ingresos y la capacidad de administración tributaria de cada país.

4. Identificación de la tributación saludable en Argentina (el cuánto)

En Argentina los impuestos sobre el tabaco y el alcohol tienen una larga historia (aunque por razones muy diferentes a las que se discuten en la actualidad¹⁴), en la que su evolución normativa con una potestad originariamente establecida a nivel provincial, se encuentra en la actualidad cedida al gobierno nacional (Ley de impuestos 24.674 y sus modificatorias, con vigencia a partir de agosto de 1996) en concordancia con el régimen de coparticipación vigente¹⁵.

En lo referido a impuestos selectivos sobre determinados consumos, los dos impuestos que mayor recaudación obtienen en Argentina (pero también en el mundo), son los impuestos sobre los Combustibles, con 0,43 puntos del PBI, y los impuestos sobre los Cigarrillos, que al contemplar el Impuesto Adicional de Emergencia y el FET¹⁶, alcanza los 0,31 puntos del PBI (entorno al promedio histórico para América Latina¹⁷).

La máxima desagregación de la recaudación para el año 2024 de los bienes objeto de estudio, surge del Anuario de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), para la siguiente clasificación de los rubros de Impuestos Internos (excluido el impuesto a los combustibles).

¹⁴ Puede consultarse para más detalle la siguiente nota de alquimias: <https://alquimiaseconomicas.com/2020/10/02/impuestos-al-tabaco-la-pelicula/>

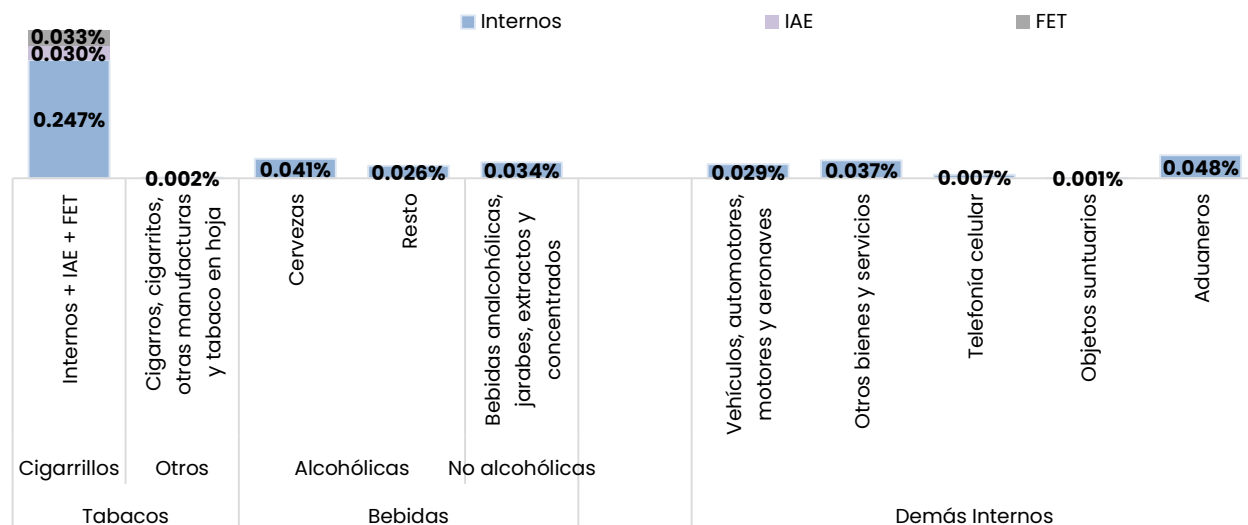
¹⁵ El Régimen de Coparticipación vigente impide a las Provincias establecer impuestos análogos a los impuestos internos cobrados por la Nación, aunque con la posibilidad de concurrencia con los gobiernos locales para el caso del "expendio" al por menor de vinos y bebidas alcohólicas, fundamentado en la necesidad de ejercer poder de policía sobre dichas locaciones.

¹⁶ No se encuentra dentro de la recaudación de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero, pues es recaudado por el Ministerio de Agricultura.

¹⁷ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019 (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

<https://economicas.uba.ar/iiiep/informes-y-reportes/>

Gráfico 5. Identificación de la recaudación de Tabacos y Bebidas. Impuestos Internos y otros señalados. En % del PBI, año 2024.



Fuente: AFISPOP sobre base ARCA y MinAgri

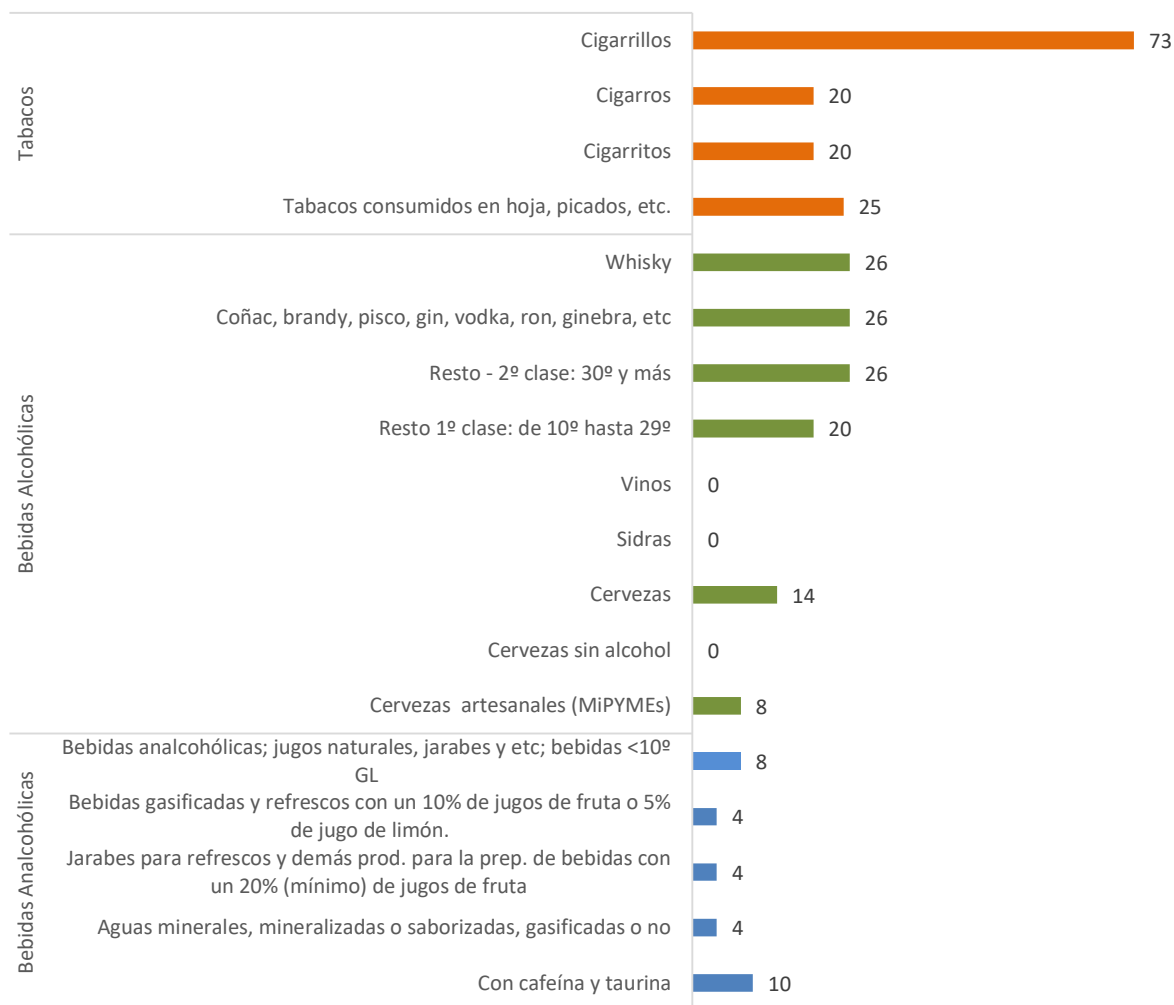
Nota: el componente "Internos Coparticipados" identificado en la recaudación de ARCA, no incluye todos los impuestos nacionales sobre los combustibles que para 2024 recaudaron 0,43% del PBI.

El total de la presión tributaria nacional de los selectivos, excluido el impuesto sobre los combustibles, alcanzó en 2024 unos 0,53 puntos del PBI. Por su parte, de ese total, la carga ejercida sobre tabacos, alcohol y bebidas no alcohólicas representó 0,41 puntos del PBI, de los cuales las 3/4 partes corresponde a impuestos sobre los cigarrillos, una décima parte corresponde a Cervezas, y el resto de bebidas alcohólicas y todas las bebidas no alcohólicas aportaron el 6,27% y el 8,21%, respectivamente. El total de los demás Impuestos Internos (Ley N° 24.674), no alcanza a sumar 0,2 puntos del PBI, por lo que podría esgrimirse, que la mayor parte de la recaudación de los impuestos selectivos proviene de impuestos saludables (77%). ¿Pero es efectivamente esta recaudación obtenida en función de los "males" presentes en el consumo de estos "bienes"?

5. El diseño de la tributación saludable en Argentina (el cómo). Una primera descripción estilizada en búsqueda de atención.

Una primera impresión puede apreciarse en la estructura de alícuotas dentro de estos bienes gravados, de cuya observación surgen una serie de interrogantes que dispararon la investigación en esta edición del Observatorio, y la de los subsiguientes, y que pretende despertar el interés hacia el abordaje pormenorizado de las distintas materias imposables analizadas desde la doctrina de la tributación saludable en el mundo.

Gráfico 6. Impuestos Internos a los Tabacos, Bebidas Alcohólicas y Bebidas Analcohólicas. Alícuotas nominales como porcentaje del precio de venta de los bienes sin IVA.



Fuente: AFISPOP sobre base de legislación vigente

Siguiendo el orden de la Ley de Impuestos Internos expuesta en el gráfico, la primera pregunta que debiera surgir, extensamente desarrollada en los estudios empíricos recientes, y planteada implícitamente por Pigou desde 1920 es ¿existe una relación directa entre el valor del bien y el valor del mal? ¿por qué si los nuevos objetivos pretenden gravar los contenidos del mal dentro de cada bien, se aplican alícuotas en proporción del precio del bien final y no en razón del contenido físico del mal que se pretende desincentivar? Mientras el mundo ha ido mutando desde las alícuotas ad valorem hacia alícuotas específicas, Argentina continúa en el antiguo camino, e incluso, reforzándolo al eliminar el impuesto mínimo existente sobre los cigarrillos en 2024¹⁸.

¹⁸ Se describirá con más detalle en las secciones referidas a impuestos al tabaco. <https://economicas.uba.ar/iiep/informes-y-reportes/>

La segunda incógnita que surge de esta visión estilizada de política tributaria refiere a ¿cuánto menos males contienen los demás productos del tabaco respecto de los cigarrillos, como para que los primeros enfrenten alícuotas de un tercio, o menos, respecto de aquella aplicada a los cigarrillos? Además, debe señalarse que los demás productos del tabaco, excepto cigarrillos, continúan sujetos al pago de un impuesto mínimo fijado en pesos por unidad de producto, el que a partir de mediados de 2024 se eliminó para el caso de cigarrillos. Entonces, ¿desde la óptica de la salud cómo se justifica la aplicación de un impuesto mínimo específico para los demás productos del tabaco, pero no para los cigarrillos?

Respecto del tratamiento aplicado a las bebidas alcohólicas y analcohólicas, aunque un análisis pormenorizado se realizará en las siguientes ediciones del observatorio, pueden mencionarse aspectos salientes que también despiertan interrogantes.

En primer lugar, sobre estos bienes también se aplican alícuotas porcentuales sobre el precio de las bebidas (tanto alcohólicas como no alcohólicas) impidiendo la identificación de una relación directa con el alcohol o el azúcar contenidos. De esta forma, aún en el caso de observarse alícuotas porcentuales mayores para las bebidas que representan mayor graduación alcohólica, las bebidas más baratas pagarían menos impuesto para igual graduación alcohólica. El mismo razonamiento puede extenderse para las bebidas azucaradas y para el actual impuesto sobre los cigarrillos.

A su vez, dentro del total de bebidas alcanzadas por el impuesto interno, independientemente de los valores de las alícuotas, expresamente se exponen los vinos y las sidras en valor cero, porque actualmente se encuentran excluidos del impuesto; mientras que las aguas minerales se encuentran gravadas desde el año 2000. Si el objetivo de los impuestos selectivos es el de desviar el consumo de bebidas con males hacia aquellas que no los tengan ¿por qué encarecer el agua mineral al mismo nivel que las bebidas azucaradas que cumplan con cierto nivel de contenido de jugos naturales? Más aún, ¿por qué el agua mineral debiera estar gravada a alícuotas superiores a las cervezas sin alcohol, exentas del impuesto desde la reforma de 2018? Esta política eleva el piso necesario de alícuotas para lograr la sustitución de las bebidas con contenido de alcohol o azúcar. Es decir, si bien es cierto que la sustitución de los bienes que se pretende lograr está relacionada a las elasticidades de la demanda (elasticidad precio y elasticidad cruzada), ¿al gravarse el agua mineral al 4% y las cervezas artesanales al 8%, a cuánto debieran elevarse las alícuotas de las bebidas espirituosas para que el diferencial de alícuota efectivamente incite la sustitución?

Dentro de las bebidas azucaradas, cuando éstas contienen determinado porcentaje de jugos naturales o extractos, las mismas estarán gravadas al 4% en lugar del 8%, independientemente del contenido de azúcar ¿puede justificarse desde la óptica de la salud que paguen lo mismo que el agua mineral sin contenido de ningún endulzante? Claramente, aquí también se identifican incentivos regionales como los presentes en el vino y las sidras que, atendibles desde la valoración de los bienes, requieren asegurar un tratamiento específico desde la óptica del consumo del mal contenido.

6. El equilibrio entre la soberanía del consumidor y el consumo responsable.

Si los impuestos modifican incentivos, y el objetivo de la imposición saludable es el de reducir el consumo de los males contenidos en ciertos bienes, es el diseño de la política tributaria tanto o más determinante que el valor de la alícuota, pues gravar los bienes no implica atacar efectivamente el daño contenido.

Aparecen así otras cuestiones a considerar íntimamente relacionadas al cómo deberían gravarse los bienes y los males para transformar la soberanía del consumidor en un consumo responsable, que hacen a la efectividad del instrumento tributario a utilizar.

Un primer aspecto a abordar tiene que ver con la posibilidad de diferenciar la gravabilidad del bien de la del mal. ¿Qué tan independiente es el consumo del bien y del contenido del mal? Esta viabilidad determinará que una política tributaria adecuada logre incentivar al consumo y a la producción de bienes con menor daño sin que la sociedad deba privarse del consumo del bien deseado. Sin embargo, en los casos de estos consumos adictivos, pero aún en ausencia de adicción, en estos bienes no aparece de sencilla disociación esta independencia de tratamiento, más aún cuando existe un hábito de consumo. Y esta situación no conduce a la segunda decisión respecto del diseño que se desarrolla a continuación.

¿Cuál es el daño que se pretende gravar? Esta identificación y/o definición no resulta tan trivial como parece, pues dentro de la mayor parte de los consumos de tabaco, alcohol, y bebidas azucaradas, existen factores que no son únicamente físicos y metabólicos, sino también psicológicos. ¿La adicción es provocada solamente por el consumo de tabaco o lo es también por el hábito de fumar? Y en consecuencia ¿son menos nocivos los cigarrillos electrónicos no recetados, que permiten fumar otras sustancias, que los cigarrillos de tabaco, siendo que pueden incentivar el hábito de vapear otros sabores, incluso más cercanos a los niños y adolescentes? ¿Es la ingesta de azúcar el único consumo nocivo dentro de los productos azucarados, o el hábito de edulcorar los alimentos y las bebidas lo que provoca problemas de salud en el largo plazo? Efectivamente, estos consumos se relacionan con hábitos, que durante generaciones se arraigaron en diversas costumbres, ya sean la de mantener un cigarrillo en la mano o la de asociar las celebraciones con el consumo de alcohol o bebidas azucaradas, como así también la diversión y el esparcimiento con las comidas rápidas. En ese sentido, si el objetivo tributario es de reeducación saludable, no bastará con penalizar el mal contenido, sino que habrá que buscar la manera de morigerar las asociaciones de los hábitos con los males.

Responder estas preguntas nos llevará a establecer el alcance de la tributación saludable, ya sea sobre las bebidas azucaradas, el azúcar o los edulcorantes, el contenido de gramos de tabaco o sus equivalentes en sustancias vapeables; o el contenido de alcohol, pero aún resta la determinación de un tercer aspecto que tiene que ver con la relación entre el monto del gravamen y el daño. Por ejemplo, la histórica gravabilidad sobre las bebidas alcohólicas reconocía, aún antes de que se conceptualizara o se sistematizara el estudio de las externalidades, el mal inherente en los comportamientos inducidos por el consumo excesivo de alcohol, y así se evidencia en la mayoría de los países, y en las discusiones de coparticipación y potestades tributarias que llevaron al sistema actual en Argentina. Pero las evidencias

Observatorio de políticas de ingresos públicos

empíricas señaladas con los avances científicos apuntan a la existencia de otros males autoinfligidos con el consumo moderado del alcohol, por lo que tanto el consumo excesivo como el moderado debieran ser contemplados, aunque no necesariamente de igual manera, donde una serie de países ha implementado el gravamen sobre el contenido de alcohol en relación creciente con la concentración de alcohol en la bebida.

Hasta aquí se puede llegar en el desarrollo conceptual de algunos de los aspectos a contemplar al momento de diseñar una tributación selectiva con objetivos de salud, pero aún existen muchos otros tecnicismos en los que se debe entrar para abordar una tributación coherente sobre los males dentro del consumo de los bienes, y que serán singulares de cada uno de esos productos. En tal sentido, se hace necesario adentrarse en las particularidades políticas entrelazadas en los intereses genuinos de productores, cadenas productivas, regiones y consumidores, para que los objetivos de la tributación saludable logren plasmarse en diseños coherentes y concretos de política pública.

Esperando haber captado el interés en estas materias, se propone la publicación periódica de sucesivos informes que tratarán los aspectos particulares de cada uno de los subsistemas de tributación saludable en particular, incluyendo al sistema de imposición sobre el tabaco; al sistema de tributación de las bebidas alcohólicas, y al de las analcohólicas, desde la perspectiva del consumo responsable.